

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

YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN İŞ HAYATINA
YANSIMALARI-MUHASEBE UYGULAMALARINA
ETKİLERİ ve MUHASEBE MESLEK
MENSUPLARINDA ALGI DEĞERLEMESİ

Semih BÜYÜKİPEKÇİ

DOKTORA TEZİ

Danışman
Prof.Dr. N.Ata ATABEY

KONYA - 2012

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
BİLİMSEL ETİK SAYFASI.....	v
TEZ KABUL FORMU	vi
ÖZET	vii
ABSTRACT.....	viii
KISALTMALAR	ix
TABLolar	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK TİCARET KANUNU VE DEĞİŞİM SÜRECİ

1.1. GENEL OLARAK ESKİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN YAPISI	4
1.2. GENEL OLARAK YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN GETİRDİKLERİ	6
1.3. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'N HAZIRLANMASINI GEREKTİREN SEBEPLER ve HAZIRLANMA SÜRECİ	8
1.4. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUNDA TFRS'LERİN MUHASEBE DÜZENİNE GETİRDİĞİ YENİLİKLER.....	13
1.5. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NDA KURUMSAL YÖNETİM	21
1.6. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NDA ŞİRKETLER TOPLULUĞU	25

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK TİCARET KANUNU'NDA TİCARİ DEFTERLERLE İLGİLİ DÜZENLEMELERİN MUHASEBE UYGULAMASINA ETKİLERİ

2.1. TİCARİ DEFTERLERİN TUTULMASININ AMACI.....	30
2.1.1. Eski Türk Ticaret Kanunu Açısından Defter Tutulmasının Amacı	30
2.1.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu Açısından Defter Tutulmasının Amacı	30
2.2. TİCARİ DEFTERLERE İLİŞKİN DÜZENLEMELER	31
2.2.1. Defter Tutmak Zorunda Olanlar	33
2.2.2. İşletmelerde Eski ve Mevcut TTK'da Tutulması Gerekli Ticari Defterler ve Karşılaştırılması	35
2.2.3. Ticari Defter Tutma Usul ve Esasları ve Yeni Düzenlemeler	45
2.2.4. TTK'da Finansal Tablolara İlişkin Yeni Düzenlemeler	58
2.2.4.1. Genel Hükümler.....	59
2.2.4.2. Finansal Tablo Kalemlerine İlişkin İlkeler	60
2.2.4.3. Finansal Tablolara İlişkin Değerleme İlkeleri, Ölçüleri ve Yöntemleri	64
2.2.5. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun Yetkisi ...	68

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK TİCARET KANUNU'NDA BİRLEŞME, BÖLÜNME VE TÜR DEĞİŞİKLİĞİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN İŞ HAYATINA ETKİLERİ

3.1. BİRLEŞME	73
3.1.1. Şirketleri Birleşmeye İten Faktörler	74
3.1.2. Birleşmeye İlişkin Düzenlemeler.....	77
3.1.3. Eski Türk Ticaret Kanununda Birleşme İle İlgili Düzenlemeler	78
3.1.3.1. Eski Türk Ticaret Kanunu Açısından Birleşmenin Şartları	79
3.1.3.2. Eski Türk Ticaret Kanunu Açısından Birleşmenin Hükümleri	80
3.1.3.3. Eski Türk Ticaret Kanunu'nda Anonim Şirketlerin Birleşmesine.....	81
İlişkin Düzenlemeler	81
3.1.4. Mevcut Türk Ticaret Kanununda Birleşme İle İlgili Düzenlemeler.....	82
3.1.4.1. Genel Hükümler.....	82
3.1.4.2. Ortaklık Payları ve Hakları	85
3.1.4.3. Sermaye Artırımı, Yeni Kuruluş ve Ara Bilanço	89
3.1.4.4. Birleşme Sözleşmesi ve Birleşme Raporu	90
3.1.4.5. İnceleme Hakkı ve Mal Varlığında Değişiklikler.....	92
3.1.4.6. Birleşmenin Kesinleşmesine İlişkin Hükümler	94
3.1.4.7. Sermaye Şirketlerinin Kolaylaştırılmış Şekilde Birleştirilmesi.....	95
3.1.4.8. Alacaklıların ve Çalışanların Korunması.....	95
3.1.5. Eski ve Mevcut TTK'nın Karşılaştırılması.....	96
3.2. BÖLÜNME	99
3.2.1. Genel Hükümler.....	104
3.2.2. Bölünmenin Uygulanmasına İlişkin Hükümler	106
3.2.3. Bölünme Belgelerini İnceleme Hakkı.....	107
3.2.4. Bölünme Kararı ve Korunmaya İlişkin Hükümler	110
3.2.5. İş İlişkilerinin Geçmesi	111
3.2.6. Ticaret Siciline Tescil ve Geçerlilik	111
3.3. TÜR DEĞİŞTİRME (NEVİ DEĞİŞTİRME)	112
3.3.1. Eski Türk Ticaret Kanunu'na Göre Tür Değişikliği	113
3.3.2. Mevcut Türk Ticaret Kanunu'na Göre Tür Değişikliği	114
3.3.3. Eski ve Mevcut TTK'nın Karşılaştırılması.....	119
3.4. BİRLEŞME, BÖLÜNME ve TÜR DEĞİŞTİRMEDE PAY SAHİBİNİ KORUYUCU ORTAK HÜKÜMLER	120

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ESKİ ve MEVCUT TÜRK TİCARET KANUNU'NDA SERMAYE ŞİRKETLERİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. ANONİM ŞİRKETLERE İLİŞKİN YENİLİKLER	121
4.1.1. Anonim Şirketlerin Kuruluşu.....	122

4.1.2. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu	134
4.1.3. Anonim Şirketlerde Genel Kurul	160
4.1.4. Anonim Şirketlerde Esas Sözleşmenin Değiştirilmesi	179
4.1.5. Anonim Şirketlerde Pay ve Sermaye Koyma Borcu	197
4.1.6. Anonim Şirketlerde Kar, Kazanç ve Tasfiye Payı	203
4.1.7. Anonim Şirketlerin Finansal Tabloları ve Yedek Akçeleri	206
4.1.8. Anonim Şirketlerin Sona Ermesi ve Tasfiye	212
4.1.9. Anonim Şirketlerde Hukuki Sorumluluk	224
4.1.10. Anonim Şirketler İçin Öngörülen Cezai Sorumluluk Halleri	230
4.2. LİMİTED ŞİRKETLERE İLİŞKİN YENİLİKLER	239
4.2.1. Limited Şirketlerin Tanımı ve Kuruluşu	239
4.2.2. Limited Şirket Sözleşmesinin Değiştirilmesi	245
4.2.3. Ortakların Hak ve Borçları	246
4.2.4. Limited Şirketlerin Organları	256
4.2.5. Limited Şirketlerde Sona Erme ve Ayrılma	263
4.3. SERMAYE ŞİRKETLERİNDE ESKİ VE MEVCUT TÜRK TİCARET KANUNU'NUN KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLENDİRİLMESİ	266

BEŞİNCİ BÖLÜM

TÜRK TİCARET KANUNU'NDA DENETİMLE İLGİLİ HÜKÜMLERİN İŞ DÜNYASINA ETKİLERİ

5.1. DENETİM ve DENETİM TÜRLERİ	271
5.1.1. Amacına Göre Denetim	273
5.1.2. Niteliğine Göre Denetim	276
5.2. DENETÇİ ve DENETÇİNİN TÜRLERİ	277
5.3. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI	281
5.4. ESKİ TÜRK TİCARET KANUNU'NDA DENETİMLE İLGİLİ DÜZENLEMELER	282
5.5. TÜRK TİCARET KANUNU'NDA DENETİMLE İLGİLİ DÜZENLEMELER	286
5.5.1. Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetimle İlgili Düzenlemeler	287
5.5.2. Türk Ticaret Kanununda Özel Denetimle İlgili Düzenlemeler	304
5.5.3. Türk Ticaret Kanunu'nda İşlem Temelinde Denetimle İlgili Düzenlemeler	308
5.6. TÜRK TİCARET KANUNU'NUNDA DENETİMLE İLGİLİ DEĞİŞİKLİKLERİN KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLENDİRİLMESİ	319

ALTINCI BÖLÜM

TÜRK TİCARET KANUNU VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ MUHASEBE UYGULAMALARINA ETKİLERİNİN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI TARAFINDAN ALGILANMASINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

6.1. ARAŞTIRMANIN AMACI	321
6.1.1. Araştırmanın Amacı	321

6.1.2. Araştırmanın Alt Amaçları	322
6.2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	323
6.2.1.Araştırmanın Modeli.....	323
6.2.2.Evren ve Örneklem	323
6.2.3.Verilerin Toplanması	323
6.2.4.Verilerin Toplanması	325
6.2.5.Geçerlilik ve Güvenilirlik	325
6.2.6. Verilerin Analizi	326
6.3. ARAŞTIRMAYA AİT BULGULAR VE YORUMLAR.....	326
6.3.1. Demografik Yapı	326
6.3.2. Meslek Mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu Hakkında Bilgileri	328
6.3.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu Hakkındaki Medya Takibi ve Eğitim Boyutu	329
6.3.4. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Mesleği Mensupların Gelişimine Etkisi Boyutu	336
6.3.4. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Diğer Uygulamalarla Birlikte Muhasebe Mesleğinin Üzerinde Etkisi Boyutu.....	340
6.3.5. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun İşletmeler Üzerindeki Etki Boyutu	347
6.3.6. Meslek Mensuplarının Duygu, Düşünce ve Bilgilerinin Standartların Uygulanmasına Etki Boyutu	352
6.3.7. Standartların Meslek Mensuplarına Faydaları Boyutu	357
6.4. ARAŞTIRMANIN SONUÇLARI	361
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	364
KAYNAKÇA.....	373
ANKET SORULARI	384



SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



BİLİMSEL ETİK SAYFASI

Bu tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

Semih BÜYÜKİPEKÇİ

TEZ KABUL FORMU



T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



DOKTORA TEZİ KABUL FORMU

Öğrencinin	Adı Soyadı	Semih BÜYÜKİPEKÇİ
	Numarası	074127001010
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İŞLETME / İŞLETME
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input type="checkbox"/> Doktora <input checked="" type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	Prof.Dr. N. Ata ATABEY
Tezin Adı	Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun İş Hayatına Yansımaları – Muhasebe Uygulamalarına Etkileri ve Muhasebe Meslek Mensuplarında Algı Değerlemesi	

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan “Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun İş Hayatına Yansımaları – Muhasebe Uygulamalarına Etkileri ve Muhasebe Meslek Mensuplarında Algı Değerlemesi” başlıklı bu çalışma 18/10/2012 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak, jürimiz tarafından doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

Ünvanı, Adı Soyadı	Danışman ve Üyeler	İmza
Prof.Dr. N.Ata ATABEY	Danışman	
Prof.Dr. Mustafa Ömer İPÇİ	Üye	
Doç.Dr. Baki YILMAZ	Üye	
Doç.Dr. Süleyman KARAÇOR	Üye	
Yrd.Doç.Dr. Fahri KURŞUNEL	Üye	

Alaaddin Keykubat Kampüsü Selçuklu/ KONYA
Tel: 0 332 223 2446 Fax: 0 332 241 05 24
<http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/>

Adı Soyadı	Semih BÜYÜKİPEKCI
Numarası	074127001010
Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme
Programı	Tezli Yüksek Lisans <input type="checkbox"/> Doktora <input checked="" type="checkbox"/>
Tez Danışmanı	Prof.Dr. N.Ata ATABEY
Tezin Adı	Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun İş Hayatına Yansımaları- Muhasebe Uygulamalarına Etkileri ve Muhasebe Meslek Mensuplarında Algı Değerlemesi

ÖZET

Bu çalışmanın amacı 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilen Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndaki düzenlemeleri Eski Türk Ticaret Kanunu ile karşılaştırmasını yaparak, Yeni Türk Ticaret Kanununun muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği değişiklikleri ve yenilikleri belirleyerek, bu değişikliklerin iş hayatına getireceği düzenlemeleri ortaya koymaktır.

Bu çalışmada özetle, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun iş hayatına getirdiği yenilikler, ticari defterlere ilişkin düzenlemeler, şirketlerin birleşme, bölünme ve tür değişiklikleri, sermaye şirketlerindeki düzenlemeler ve denetime ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Ayrıca çalışmada, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe uygulamalarına etkileri ele alınarak, bir anket uygulaması ile muhasebe meslek mensupları tarafından algılanması incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Yeni Türk Ticaret Kanunu, Ticari Defterler, Sermaye Şirketleri, Denetim.

Student	Name Surname	Semih BÜYÜKİPEKCI		
	Student Number	074127001010		
	Department	Business		
	Programme	Masters <input type="checkbox"/>	PhD <input checked="" type="checkbox"/>	
	Thesis Advisor	Prof.Dr. N.Ata ATABEY		
	Name of Thesis	The Reflexion of New Turkish Commercial Law on Business Life - Its Affects on Accounting Applications and Perception Evaluation on Members of Accounting Profession		

ABSTRACT

This study aims at comparing the new and the former Turkish Commercial Law, determining the changes and innovations that New Turkish Commercial Law brings into the accounting and auditing applications and presenting the arrangements that these changes bring into business life.

Briefly, this study includes the innovations that new Turkish Commercial Law brings into business life, arrangements related to commercial books, the changes in the merger, demerger and types of corporations, arrangements in the stock corporations and arrangements on auditing. Besides at this study, The New Turkish Commercial Law affects on accounting applications had been researching with a questionnaire which was conducted on the accounting employees. The results of the questionnaire carefully examined about their knowledge and opinions of The Turkish Commercial Law.

Key Words: New Turkish Commercial Law, Commercial Books, Stock Corporations, Auditing

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
AICPA	Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Kurumu (American Institute of Certified Public Accountants)
BDDK	Bankacılık Denetleme ve Dzenleme Kurulu
ETTK	Eski Türk Ticaret Kanunu
GAAP	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri (Generally Accepted Accounting Principles)
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KGMSK	Kamu Gözetimi Muhasebe Denetimi ve Standartları Kurumu
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
MTTK	Mevcut Türk Ticaret Kanunu
NAFTA	Kuzey Amerika Ülkeleri Serbest Ticaret Anlaşması (North American Free Trade Agreement)
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development)
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	Türkiye Denetim Standardı
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TOBB	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TTK	Türk Ticaret Kanunu
YTTK	Yeni Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	Uluslar arası Denetim Standardı
UFRS	Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları
UMSK	Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu

UMS	Uluslar arası Muhasebe Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir

TABLolar

Tablo 1: Finansal Tablolar Seti.....	21
Tablo 2: Ticari Defterler Açısından ETTK ve YTTK'nın Karşılaştırılması.....	31
Tablo 3: ETTK ve YTTK Açısından Defter Tutmakla Mükellef Olanlar	35
Tablo 4: ETTK ve YTTK Açısından Tutulması Gereken Defterler	36
Tablo 5: ETTK ve YTTK'da Birleşme ile İlgili Düzenlemeler	78
Tablo 6: Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Bölünme	104
Tablo 7: ETTK ve YTTK'nda Tür Değişirme İle İlgili Düzenlemeler	113
Tablo 8: Anket Forma Güvenirlik Katsayıları	325
Tablo 9: Yaş Dağılımı.....	326
Tablo 10: Mezuniyet Dağılımı.....	327
Tablo 11: Unvan Dağılımı	327
Tablo 12: Çalışma Yılı Dağılımı	327
Tablo 13: Statü Dağılımı.....	328
Tablo 14: Yeni Türk Ticaret Kanunu Hakkında Bilgi Düzeyi	328
Tablo 15: Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun İncelenme Düzeyi.....	328
Tablo 16: Unvana Göre Kanun Hakkında Bilgili Olma	328
Tablo 17: YTTK İle İlgili Değişikliklerden Haberdar Olma Düzeyi	329
Tablo 18: Yeni Türk Ticaret Kanunu İle İlgili Programları Takip Etme Düzeyi	329
Tablo 19: Yeni Türk Ticaret Kanunu İle İlgili Alınan Eğitim Düzeyi	329
Tablo 20: Finansal Raporlama Standartları İle İlgili Alınan Eğitim Düzeyi	330
Tablo 21: Uluslararası Denetim Standartları İle İlgili Alınan Eğitim Düzeyi.....	330
Tablo 22: Bağımsız Denetim İle İlgili Alınan Eğitim Düzeyi.....	330
Tablo 23: İşlem Denetimi İle İlgili Alınan Eğitim Düzeyi.....	331
Tablo 24: Yeni Türk Ticaret Kanunu Hakkında Bilgi Düzeyi	331
Tablo 25: TMS ve TFRS Hakkında Bilgi Düzeyi	331
Tablo 26: Uluslararası Denetim Standartları Hakkında Bilgi Düzeyi	332
Tablo 27: Bağımsız Denetim Hakkında Bilgi Düzeyi	332
Tablo 28: İşlem Denetimi Hakkında Bilgi Düzeyi	333
Tablo 29: Genel Olarak Türk Ticaret Kanunu Hakkında Bilgi Düzeyi.....	333
Tablo 30: Muhasebe Meslek Mensuplarının YTTK Hakkındaki Medya Takibi ve Eğitim Boyutu Ortalama Puanları	334
Tablo 31: Statüye Göre YTTK Hakkındaki Medya Takibi ve Eğitim Boyutu İlişkisi Tablosu.....	335
Tablo 32: Unvana Göre YTTK Hakkındaki Medya Takibi ve Eğitim Boyutu İlişkisi Tablosu.....	335
Tablo 33: YTTK'nın, Muhasebe Mesleğinin Gelişimi Açısından Önemi	336
Tablo 34: YTTK'nın Muhasebe Mesleğinin Saygınlığına Etkisi.....	336
Tablo 35: Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Gelire Etkisi	337
Tablo 36: Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun İş İmkanına Etkisi	337
Tablo 37: YTTK İle Getirilen Belgelerin Elektronik Ortamda Saklanması Mesleğin Gelişimine Etkisi.....	337
Tablo 38: YTTK'nın Muhasebe Mesleği ve Mensuplarının Gelişimine Etkisi Boyutu Ortalama Puanları	338
Tablo 39: Statüye Göre Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Mesleği ve Mensuplarının Gelişimine Etkisi Boyutu İlişkisi Tablosu.....	339

Tablo 40: Unvana Göre YTTK'nın Muhasebe Mesleği ve Mensuplarının Gelişimine Etkisi Boyutu İlişkisi Tablosu.....	339
Tablo 41: Unvana Göre YTTK'nın Muhasebe Mesleği ve Mensuplarının Gelişimine Etkisi Boyutu Çoklu Karşılaştırma Tablosu	339
Tablo 42: Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Mesleğin Değerine Etkisi.....	340
Tablo 43: YTTK'nın Web Sayfası Zorunluluğunun Mesleğe Etkisi	340
Tablo 44: YTTK'da Standartların Kabulünün Mesleğe Etkisi.....	341
Tablo 45: YTTK'nın Standartların Referansının Mesleğe Etkisi	341
Tablo 46: YTTK İle Standartların Uygulamalarını Bilme Zorunluluğuna Etkisi	342
Tablo 47: Yeni TTK ile A.Ş. ve Ltd. Şti.'lerin Tek Kişiyle Kurulmasının Mesleğe Etkisi	342
Tablo 48: YTTK'nın Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliğine Etkisi	343
Tablo 49: YTTK ile Standartların Kabulünün Tekdüzeni Sağlamaya Etkisi	343
Tablo 50: YTTK'nın Uluslararası Toplumla ve Piyasalarla Bütünleşmeye Etkisi	344
Tablo 51: YTTK'nın Vergi Usul Kanun'unda Yeni Düzenlemelere Etkisi.....	344
Tablo 52: YTTK'nın Diğer Uygulamalarla Birlikte Muhasebe Mesleğinin Üzerinde Etkisi Boyutu Ortalama Puanları	345
Tablo 53: Statüye Göre YTTK'nın Diğer Uygulamalarla Birlikte Muhasebe Mesleğinin Üzerinde Etkisi Boyutu İlişkisi Tablosu.....	346
Tablo 54: Unvana Göre YTTK'nın Diğer Uygulamalarla Birlikte Muhasebe Mesleğinin Üzerinde Etkisi İlişkisi Tablosu.....	347
Tablo 55: Unvana Göre YTTK'nın Diğer Uygulamalarla Birlikte Muhasebe Mesleğinin Üzerinde Etkisi Boyutu Çoklu Karşılaştırma Tablosu	347
Tablo 56: YTTK'nın, Şirketlerin Kurumsallaşması Açısından Önemi.....	347
Tablo 57: Yeni TTK'nın Şirketlerin Kuruluş ve Yapılanmasında Kolaylık, Güvenlik Etkisi	348
Tablo 58: Yeni TTK'nın Web Sayfası Oluşturma Zorunluluğuyla Şeffaflık ve Bilgi Toplumu Olmaya Etkisi.....	348
Tablo 59: Yeni TTK'nın Pay Sahibi Olmanın Değerine Etkisi	349
Tablo 60: Yeni TTK'nın Bağımsız Dış Denetim Şirketi Kurmaya Etkisi	349
Tablo 61: Yeni TTK'nın Ortakların Haklarına Etkisi	350
Tablo 62: Yeni TTK'nın Denetimi Daha Fazla Ön Plana Çıkarmaya Etkisi	350
Tablo 63: Yeni TTK'nın İşletmeler Üzerindeki Etki Boyutu Ortalama Puanları	351
Tablo 64: Statüye Göre Yeni TTK'nın İşletmeler Üzerindeki Etki Boyutu İlişkisi Tablosu.....	351
Tablo 65: Unvana Göre Yeni TTK'nın İşletmeler Üzerindeki Etki Boyutu İlişkisi Tablosu	352
Tablo 66: Meslek Mensuplarının Standartları Uygulamada Başarının Sağlanması Görüşleri	352
Tablo 67: Meslek Mensuplarının Tarafsız ve Dürüst Olmanın Standartların Uygulanmasına Etkisi	352
Tablo 68: Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyinin Yüksek Olmasının Standartların Uygulanmasına Etkisi	353
Tablo 69: Meslek Mensuplarının Mesleki Tecrübeye Sahip Olmasının Standartların Uygulanmasına Etkisi	353
Tablo 70: Meslekle İlgili Saygınlık Beklentisinin Standartların Uygulanmasına Etkisi.....	354
Tablo 71: Meslek Mensuplarının Kişisel İlgilerinin Standartların Uygulanmasına Etkisi.....	354
Tablo 72: Kazanca Dair Beklentilerin Standartların Uygulanmasına Etkisi	355
Tablo 73: Meslek Mensuplarının Kişisel İlgilerinin Standartların Uygulanmasına Etkisi.....	355
Tablo 74: Meslek Mensuplarının Duygu, Düşünce ve Bilgilerinin Standartların	356

Tablo 75: Statüye Göre Meslek Mensuplarının Duygu, Düşünce ve Bilgilerinin Standartların Uygulanmasına Etki Boyutu İlişkisi Tablosu	356
Tablo 76: Unvana Göre Meslek Mensuplarının Duygu, Düşünce ve Bilgilerinin Standartların Uygulanmasına Etki Boyutu İlişkisi Tablosu	357
Tablo 77: Unvana Göre Yeni TTK'nın Diğer Uygulamalarla Birlikte Muhasebe.....	357
Tablo 78: Standartların Meslek Mensuplarının İş Yüküne Etkisi	357
Tablo 79: Standartların Meslek Mensuplarının İnisiyatif Kullanımına Etkisi	358
Tablo 80: Standartların Güncellenmesinin Meslek Mensuplarının Eğitimine Etkisi	358
Tablo 81: Meslek Mensuplarının UFRS Hakkındaki Görüşleri	359
Tablo 82: Yeni TTK'nın Getirdiği Sorumlulukların Şirket Yöneticilerine Etkisi	359
Tablo 83: Standartların Meslek Mensuplarına Faydaları Boyutu Ortalama Puanları	360
Tablo 84: Statüye Göre Standartların Meslek Mensuplarına Faydaları Boyutu.....	360
Tablo 85: Unvana Göre Standartların Meslek Mensuplarına Faydaları Boyutu İlişkisi Tablosu.....	361

GİRİŞ

Son yıllarda gelişen küreselleşme hareketleri ve getirdiği globalleşme ile birlikte dünyada her alanda önemli gelişme ve değişimler meydana gelmektedir. Kronolojik olarak ele alındığında bilhassa İkinci Dünya Savaşı'nı takip eden yıllardan başlayarak Birleşmiş Milletler, NATO, NAFTA, Avrupa Birliği gibi kurumlar yukarıda bahsedilen gelişme ve değişimlerin sonucu kurulmuştur. Bunlardan Avrupa Birliği ile Türkiye arasındaki ilişkiler Roma anlaşmasıyla başlayıp halen devam eden süreçte ülkemizde her alanda birçok yeni kurum ve kuralların konulması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bunlardan önemli bir kısmı da ekonomik hayatımızı ilgilendirmektedir. Nitekim, ticari hayatımızda bir yandan çağın getirdiği değişim ve gelişmelerle ilgili yeni düzenleme ve kurallara ihtiyaç duyulurken diğer yandan da AB müktesebatı doğrultusunda yeni düzenlemeler yapılmaktadır. Örneğin, Türkiye'nin en köklü Yasa'larından ve 1957'den beri yürürlükte olan 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu da bu köklü değişim ve gelişmeler karşısında ekonomik hayatın ihtiyaçlarını karşılayamamış, bu nedenle de yeniden yazılması kaçınılmaz hale gelmiştir.

Bu doğrultuda YTTK yazılması çalışmalarına başlanmıştır. Büyük oranda İsviçre ve Alman Bilanço Hukuku'ndan esinlenerek hazırlanan Tasarı 09.11.2005 tarihinde tamamlanarak yasalaşmak üzere TBMM'ye gönderilmiştir. 13 Ocak 2011 tarihinde TBMM'de kabul edilen 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu 14 Şubat 2011 tarihinde 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlayarak yasalaştırmıştır. Kanun'un yürürlük tarihi 1 Temmuz 2012'dir. Ancak, Kanun'un yasalaşmasından yürürlük tarihine kadar geçen sürede gelen eleştiriler ve görüşler doğrultusunda, Kanun yürürlüğe girmesine dört gün kala tekrar değiştirilmiştir. Değişikler 17 başlık ve 84 madde halinde gerçekleşmiştir. 26 Haziran 2012'de yapılan değişikliklerle birlikte Kanun son haliyle istisnai düzenlemeler hariç olmak üzere 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndaki bu istisnai düzenlemelerden ilki, gerçek ve tüzel kişi tacirlerin Türkiye

Muhasebe Standartları'na tabi olmasını öngören finansal raporlamaya ilişkin düzenlemelerin 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerli olmasıdır. İkinci istisnai durum ise, şirketlerin internet sitesi kurup, şeffaflık ilkesi gereği Gümrük ve Ticaret Bakanlığının belirleyeceği yönetmelikle gerekli bilgileri web sitesinde yayımlama zorunluluğudur. Bu madde de 1 Temmuz 2013 tarihinden itibaren geçerli olacaktır.

Eski TTK, Ticari İşletme, Şirketler Hukuku, Kıymetli Evrak Hukuku, Deniz Hukuku ve Sigorta Hukuku olmak üzere 5 kitaptan oluşmaktaydı. Yeni TTK ise, Ticari İşletme, Ticaret Şirketleri, Kıymetli Evrak, Taşıma İşleri, Deniz Ticareti ve Sigorta Hukuku olmak üzere 6 kitaptan oluşmaktadır. Yeni TTK'da önemli yenilik, Taşıma Hukuku'nun ilk kez bağımsız bir bölümle ele alınmasıdır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu, Ticari İşletme ve Ticaret Şirketleri ile ilgili bir çok yenilikler getirmektedir. Ticari İşletme Hukuku'nda, Ticaret Sicili düzenine ve ticari defterlere ilişkin değişikliklere yer verilmiştir.

Şirketler Hukuku, YTTK'da en çok değişime uğrayan bölümlerden birisidir. Bu bölümde Anonim Ortaklıklar Hukuku yepyeni bir bakış açısı ile düzenlenmiş ve limited ortaklıkların sermaye ortaklığı niteliği ise, Eski TTK'ya nazaran daha güçlü bir şekilde düzenlenmiştir. Yeni Kanun'da şirketlerin birleşmeleri, bölünmeleri ve tür değişiklikleri ayrıntılı olarak yeniden düzenlenmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda, denetim ile ilgili düzenlemeler reform niteliğindedir. Buna göre, Kanun, son yıllarda oluşan denetim merkezli kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde Uluslar arası Denetim Standartları'nı kabul etmiştir. Bu bağlamda, Bağımsız denetim işletmelerinin standartlara uygun ve kurumsallaşmış biçimde uygulanabilmesini sağlamak üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Yapılan bu düzenlemelerin Türkiye'de denetim mesleğinin önemini artırması beklenmektedir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu ticaret hayatında ve muhasebe mesleğinde önemli değişiklikler yapmıştır. Yürürlüğe giren Kanun'nun uygulamada olumlu ve olumsuz birçok etkileri olacaktır. Çalışmamızda ortaya çıkması muhtemel bu etkilerin incelenerek sonuçlarının değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda 6 bölüm olarak hazırladığımız tezin, "Türk Ticaret Kanunu ve Değişim Süreci" başlıklı birinci

bölümünde genel olarak Eski TTK'nın yapısı ve bu Kanun'un değiştirilmesini hatta yeniden yazılmasını gerektiren gelişmeler, sebepler ortaya konularak YTTK'nın getirdikleri genel olarak karşılaştırmalı bir biçimde incelenmiştir.

“Türk Ticaret Kanunu'nda Ticari Defterlerle İlgili Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamasına Etkileri” başlıklı ikinci bölümde Eski Türk Ticaret Kanunu ile Yeni Türk Ticaret Kanunu'nu karşılaştırmalı olarak incelenerek eski ve yeni uygulamalar birlikte değerlendirilmiştir.

Ekonomik hayatımızı oluşturan en önemli aktörlerden şirketlerin kurulma, birleşme, bölünme, tür değiştirme ile ilgili düzenlemelerin iş hayatı üzerindeki etkileri tezin “ Türk Ticaret Kanunu'nda Birleşme, Bölünme ve Tür Değişikliğine İlişkin Düzenlemelerin İş Hayatına Etkileri” adlı üçüncü bölümde yine ETTK ve YTTK karşılaştırmalı olarak incelenerek tartışılmıştır.

Tezin dördüncü bölümünde Yeni ve Eski TTK'da sermaye şirketlerine ilişkin düzenlemeler “Yeni ve Eski Türk Ticaret Kanunu'nda Sermaye Şirketlerine İlişkin Düzenlemelerin Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi” başlığı altında anonim ve limited şirketler ayrı ayrı Eski ve Yeni Karşılaştırması yapılarak, incelenerek değerlendirilmiştir.

Tezin “Türk Ticaret Kanunu'nda Denetimle İlgili Hükümlerin İş Dünyasına Etkileri” adlı beşinci bölümünde iş hayatımıza kurumsal olarak yeni giren denetimle ilgili düzenlemelerin iş hayatımızın aktörleri üzerindeki muhtemel etkileri ortaya konularak tartışılmıştır.

Tezin altıncı bölümünde anket yöntemi kullanılarak Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun bir bütün olarak ve ayrıca bu Kanun'la birlikte finansal tabloların düzenlenmesine uyulma zorunluluğu getirilen Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın Türkiye muhasebe meslek mensupları tarafından nasıl algılandığını tespit etmeyi amaçlayan bir araştırma gerçekleştirilmiş ve sonuçları değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK TİCARET KANUNU VE DEĞİŞİM SÜRECİ

Son yıllarda, Türk ekonomisinin gelişmesi ve küreselleşmesi ile birlikte iş hayatında büyük değişimler olmuştur. İşletmeler, yapılarını bugünün ve geleceğin ihtiyaçlarına uygun olarak yeniden dizayn etmektedirler. Hukuk sistemimiz de bu değişim sürecine paralel olarak yeniden düzenlenmektedir.

1.1. GENEL OLARAK ESKİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN YAPISI

Ticaret sözcüğü ekonomi ve hukuk açısından, farklı değerlendirilmektedir. Ekonomi bilimi açısından ticaret, üretilen malların tüketim alanına gönderilmesini, başka bir deyişle, üretim ile tüketim arasındaki aracılık (değişim) faaliyetlerini ifade eder. Oysa hukuki açıdan ticaret sözcüğü, daha geniş anlaşılmakta ve bunun, mal değişimine aracılık etmenin yanı sıra, üretim ve tüketim faaliyetlerini de kapsadığı kabul edilmektedir. Dolayısıyla hammadde veya diğer malların makine ya da sair teknik vasıtalarla işlenerek yeni ve değerli ürünler meydana getirilmesi şeklinde ifade edilen fabrikacılık faaliyeti de, hukuki bakımdan ticaretin kapsamı içinde yer almaktadır (Arkan, 2009:1).

Ticaret hukuku, ticari faaliyet taşıyan her türlü olaya uygulanan bir hukuk dalıdır (Arslan ve Çelik, 2010:3). Ticaret hukuku, üretim, değişim ve tüketime yönelik ticari faaliyetleri düzenleyen hukuk dalı olarak tanımlanabilir (Arkan, 2009:1).

Hukukun, özel-kamu hukuku şeklinde yapılan klasik ayırımında, ticaret hukukunun, özel hukuk içinde yer aldığı söylenebilir. Ancak yaşadığımız yüzyılda meydana gelen gelişme ve düşünceler, devletin her ülkede değişik boyutlarda da olsa ticaret hayatına müdahale etmesini gerektirmiştir. Bu değişimler, ticaret hukuku içinde kamu hukuku nitelikli hükümlerin de yaygın şekilde yer almasına neden olmuştur. Bu duruma örnek olarak, belirli tür şirketlerin kuruluşuna devlet tarafından izin verilmesine ve bu şirketlerin faaliyetlerinin devletçe denetlenmesine ilişkin hükümler gösterilebilir (Arkan, 2009:1).

Ticaret hukukunun kapsamı içerisinde genel olarak ticari işletme hukuku, şirketler hukuku, kıymetli evrak hukuku, sigorta hukuku ve deniz ticaret hukuku girmektedir. Bunların dışında sermaye piyasası hukuku, banka hukuku, rekabet hukuku vb. hukuk dallarını da ticaret hukukunun kapsamı içerisinde değerlendirilmektedir.

Ticari İşletme Hukuku: *“Ticari işletme, emek ve sermayenin, müteşebbis tarafından ekonomik çıkar sağlamak amacıyla bir araya getirilmesidir”* (Arslan ve Çelik, 2010:4). Ticari işletmeler, fabrika ve ticari şekilde işletilen diğer müesseselerden oluşur.

Ticari İşletme Hukuku, Eski Türk Ticaret Kanunu’nda birinci kitap olarak 11. ile 135. maddeler arasında geçmektedir. Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda ise 11 ile 123. maddeler arasında düzenlenmiştir. Bu kitapta; ticari işletme, tacir, ticaret sicili, ticaret unvanı, işletme adı, haksız rekabet, ticari defterler, cari hesaplar ve acentelik hakkında hükümler yer almıştır.

Ticaret Şirketleri Hukuku: *“Şirket kavramı, kazanç sağlamayı hedef edinen mal ve kişi topluluklarıdır”* (Arslan ve Çelik, 2010:75), şeklinde tanımlanabilir.

Ticaret Şirketleri Hukuku, Eski Türk Ticaret Kanunu’nda ikinci kitap olarak 136. ile 556. maddeler arasında geçmektedir. Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda ise 124 ile 644. maddeler arasında düzenlenmiştir. Bu kitapta; öncelikle tüm ticaret şirketlerine uygulanması söz konusu olan genel hükümler, şirketlerde birleşme, bölünme ve tür değişikliği, kollektif, komandit, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Kıymetli Evrak Hukuku: *“Kıymetli evrak, belirli bir hakkın senede bağlı olduğu ve senede bağlı bu hakkın senetsiz devir veya ileri sürülmesinin mümkün olmadığı senetlerdir”* (Arslan ve Çelik, 2010:225).

Kıymetli Evrak Hukuku, Eski Türk Ticaret Kanunu’nda üçüncü kitap olarak 557. ile 815. maddeler arasında geçmektedir. Yeni TTK’da ise 645 ile 849. maddeler arasında düzenlenmiştir. Bu kitapta; kıymetli evrak başlığı altında, kıymetli evraka ilişkin genel hükümler, nama, hamile yazılı senetler, kambiyo senetleri (poliçe, bono ve çek), kambiyo senetlerine benzeyen senetler ve diğer emre yazılı senetler ile makbuz senedi ve varant başlıkları altında düzenlenmiştir.

Deniz Ticaret Hukuku: Eski Türk Ticaret Kanunu'nda dördüncü kitap olarak 816. ile 1262. maddeler arasında geçmektedir. Yeni TTK'da ise, beşinci kitap olarak 931 ile 1400. maddeler arasında düzenlemiştir. Bu kitapta; gemi, donatan ve donatma iştiraki, kaptan, deniz ticareti sözleşmeleri, deniz kazaları, gemi alacaklıları, sorumluluğun sınırlanması ve petrol kirliliği zararının tazmini ile cebri icraya ilişkin özel hükümlere yer verilmiştir.

Sigorta Hukuku: Eski Türk Ticaret Kanunu'nda beşinci kitap olarak 1263. ile 1459. maddeler arasında geçmektedir. Yeni TTK'da ise altıncı kitap olarak, 1401 ile 1520. maddeler arasında düzenlenmiştir. Bu kitapta; genel hükümler başlığı altında sigorta sözleşmesi tanımlanmış, uygulanacak hükümler gösterilmiş ve tarafların borç ve yükümlülükleri hükme bağlanmıştır. Daha sonra sırasıyla mal sigortası, sorumluluk sigortası, hayat sigortası, kaza sigortası ve hastalık ve sağlık sigortası ele alınmıştır.

1.2. GENEL OLARAK YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN GETİRDİKLERİ

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu, Ticari İşletme Hukuku, Şirketler Hukuku, Kıymetli Evrak Hukuku, Taşıma Hukuku, Deniz Hukuku ve Sigorta Hukuku olmak üzere altı bölümden oluşmaktadır. 6762 sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu'na nazaran önemli yenilik, Taşıma Hukuku'nun ilk kez bağımsız bir bölümle ele alınmasıdır. Taşıma İşleri YTTK'nın 850 ile 930. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Yeni düzenleme 1535 maddeden oluşmaktadır. Bölümlerin karakteristik çizgisine göz atmak gerekirse, Ticari İşletme Hukuku'nda, Ticaret Sicili düzenine ve ticari defterlere ilişkin önemli değişiklikler getirilmiştir. “Tacirin Yardımcıları Hukuku” çerçevesinde özellikle acentelere özgü hükümler yeni bir bakış açısıyla işlenmiştir. Bu bölümün başka önemli bir yeniliği, haksız rekabete ilişkin düzenlemelere ilişkin reformudur.

Şirketler Hukuku, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun en çok değişime uğrayan bölümlerinden birisidir. Bu bölümde Anonim Ortaklıklar Hukuku değişen piyasa şartlarına göre çok kapsamlı şekilde yeniden gözden geçirilmiştir. Anonim şirket yönetim kurulunu, hem yapısal hem de işlevsel yönden kurumsal yönetim kurallarını da gözleterek, yeni hükümlerle düzenlemiştir. Bunu yaparken profesyonel yönetimi ve tam şeffaflığı özenle dikkate almıştır (Komisyon Raporu). Limited ortaklıkların sermaye ortaklığı niteliği ise Eski Kanun'a göre daha sağlam bir yapıya kavuşmaktadır. Yeni

Kanun limited şirketleri anonim şirketlere yaklaştırmaktadır. Şirketler Hukuku'na ilişkin bölümün önemli yeniliklerinden biri, genel hükümler kısmında bu hukuk alanına özgü temel ilkelerin ve yeni müesseselerin ele alınmasıdır.

Taşıma Hukuku ve Deniz Ticaret Hukuku, bu alana egemen olan uluslar arası anlaşmaların yansıttığı bakış açısı ışığında kapsamlı bir düzenlemeye tabi tutulmuştur. Taşıma hukuku ilk kez bağımsız bir bölüm olarak Kanun'da yer almıştır. Sigorta hukuku da, modern gelişmeler ve Türk Sigorta Hukuku'nun güncel sorunları dikkate alınarak işlenmiştir.

Türk işletmeleri, uluslar arası ticaret, endüstri, hizmet, sermaye ve finans piyasalarında, sürdürülebilir rekabet gücüne sahip ve güvenilir şirketler olmayı hedeflemişlerdir. Bu hedef, kendisini özellikle finansal raporlama ve denetim sisteminde yapılan değişikliklerde gösterilmiştir. Şirketler topluluğuna ilişkin düzenlemelerde bu hedef, topluluk ilişkilerinin bağlı şirket bakımından doğurduğu sonuçlara ilişkin özel raporlamaların zorunlu tutulması, topluluk konsolide finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmesi, topluluğa ilişkin işlemlerin incelenebilmesi için pay sahiplerine özel denetim hakkı verilmesi şeklinde ortaya çıkmıştır (Nilsson, 2009:10).

Şeffaflık, bu kavram, yalnızca içerik olarak ayrıntılı ve doğru bilgi verilmesini değil, yöntem olarak, bilgi almak isteyen kişilerin, bilgiye buldukları yerden kolayca ulaşabilmesini sağlamak olarak açıklanmaktadır. YTTK'da bu anlayış, özellikle şirketlerin internet sitesi kurmalarında ve pay sahiplerine “yönlendirilmiş mesaj” açıklama zorunluluğu ile kendisini göstermektedir.

Sürdürülebilir pay sahipleri demokrasininin sağlanması, YTTK'da bir yandan pay sahiplerinin sesinin daha fazla duyulduğu, her bir pay sahibinin şirket iradesinin oluşum sürecine daha kolaylıkla katıldığı, diğer yandan da pay sahiplerinin engelleyemedikleri kararlardan daha az etkilendiği, çoğunluk gücü karşısında daha az zarar gördüğü bir yönetim biçimi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu anlayışla, bir takım yeni oylama ve temsil yöntemleri kabul edilmiştir. Özellikle şirketler topluluğu bakımından, pay sahibinin itiraz ettiği ve bağlı şirket bakımından haklı bir sebebi bulunmayan kararlar karşısında pay sahibinin paylarını hakim şirkete satarak şirketten çıkma imkanı getirilmesiyle, pay sahibinin değiştiremediği kararın sonuçlarından etkilenmemesini

hedefleyen bir yöntem getirilmiştir. Böylece pay sahibi, yönetimi doğrudan olmasa da dolaylı olarak etkileyebileceği bir vasıtaya kavuşmuş olmaktadır.

Avrupa Birliği müktesebatı ile uyum hedefi, Türkiye'nin AB'ye üyelik başvurusu ve "Müzakere Eden Ülke" konumundan kaynaklanmaktadır. Kanun Komisyona göre bu hukuki konum, YTTK'nın sadece AB müktesebatı ile uyumlaştırılması zorunluluğunu ortaya çıkarmakla kalmamakta, aynı zamanda Türkiye'ye, ileride yayınlanacak yönergelere de uyum sağlamak, AB Komisyonunun kurduğu yüksek düzeyli uzmanlardan oluşan komisyonların AB hukukunun şekillendirilmesine ilişkin raporlarında yer alan önerileri değerlendirmek, AB'nin ticaret hukuku alanındaki eylem planını izlemek ve gelecekte Kanunda gerekli değişiklikleri yapma görevini de yürütmektedir. Bu ifadeden açıkça anlaşıldığı üzere, Komisyon, AB müktesebatına uyum hedefini geniş yorumlamakta ve sadece mevcut AB hukukunu değil, AB hukukunun yönelimlerini de dikkate almaktadır. Bu yaklaşım, şirketler topluluğu bakımından hayati öneme sahiptir. Zira grup şirketlerinin yarattığı bazı sorunların Avrupa Birliği düzeyinde çözümlenmesi ve yeknesak bir hukuka bağlanması Avrupa Birliği Komisyonunun 2003 yılında kabul ettiği Şirketler Hukuku Eylem Planının orta vadeli hedefleri arasında bulunmaktadır (Komisyon Raporu).

Türk Ticaret Kanunu, uluslar arası toplumun kurallarına göre, uluslar arası sözleşmeleri dikkate almaktadır. Uluslar arası sözleşmeler, daha ziyade deniz ticareti ve taşıma hukuku konularını ilgilendirmektedir. Ancak "uluslar arası toplumun kuralları" kavramı, bağımsız uluslar arası meslek kuruluşları tarafından benimsenen "Uluslar arası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları" ile "Uluslar arası Denetim Standartları" gibi standartları da içermektedir. YTTK, bu konularda yerel standartlar oluşturmak yerine, uluslar arası kabul gören sistemin parçası olmayı seçmiştir. Şirketler topluluğu açısından, anılan standartlar topluluğun mali düzenini ve bunun denetimini ilgilendirmektedir.

1.3. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'N HAZIRLANMASINI GEREKTİREN SEBEPLER ve HAZIRLANMA SÜRECİ

6762 sayılı Kanunun uygulandığı 20. yuzyılın ikinci yarısında, bir ticaret kanunu için önemli, hatta bir anlamda sıra dışı olaylar cereyan etmiş ve kalıcı sonuç doğuran dönemler başlamıştır. Bunlar, diğerleri yanında;

- AB'nin kurulup bir küresel, ekonomik, ticari ve siyasi güç hline gelmesi,
- Avrupa Ekonomik Alanı, NAFTA gibi dünya ticaretinde yeri ve etkisi olan, ekonomik, bölgesel birliklerin çalışmaya baŐlamaları,
- Söz konusu örgütlerin maddi hukuk kuralları koymaları ve uluslar üstü hukuk rejimleri yaratmaları,
- 1960'ların ortalarından itibaren serbest pazar ve rekabet ekonomisinin tüm ülkelerde yaygınlık kazanması, bu kavramların AB için ortak değerler olarak kabul edilmesi ve AB'nin Kopenhag kriterleri arasına girmesi,
- İŞletmeler arası yođunlaŐmaların, yani Şirketler topluluklarının artması ve böylece işletmenin bağımsız hareket ettiği, hep menfaatine olan kararları alması gerektiği Şeklindeki hukuk dogması ile gerçek arasındaki çelişkinin büyümesi,
- Genel işlem Őartlarının kanunlardaki menfaatler dengesini kuran yedek hükümleri uygulamadan kovması,
- Adaleti tehlikeye atan yanlılığın adeta kökleŐmesi,
- Uzman hukukuluğun tüketicinin aleyhine işlemesi,
- Elektronik işlemlerin ve ticaretin, hem ticareti hem Şirketler hukukunda yönetim kurulu ile genel kurula daveti, katılmayı, oy vermeyi, bilgi almayı ve vermeyi kökten etkilemesi,
- evre kirliliği başta olmak üzere teknolojinin yol açtığı tahribatın sorumluluk hukukunu etkilemesi, bu sebeple özellikle deniz taŐımacılıđında taŐıyıcının sorumluluğunu yeniden Őekillendirmesi ve tanımlaması,
- Emredici kurullarla korunması gereken kişiler arasına, tüketicinin, halk pay sahibinin, sigortalının, elektronik ortamda işlem yapanın ve genel işlem Őartlarının muhataplarının katılması,

- Uluslararası konvansiyonların ticaret kanunlarının konusunu oluşturan birçok alanı ayrıntılı bir tarzda düzenlemeleri,
- İki taraflı dış ticaretin çok taraflı uluslararası ticarete dönüşmesi,
- Küreselleşme anlayışının yapılaşması olan Dünya Ticaret Örgütünün faaliyete geçmesidir.

Başlıca satırbaşları ile anılan bu gelişmeler, örgütlenmeler ve oluşumların kuramlarını, öğretilerini ve düzenlerini birlikte getirmiştir. Kanunlar, özellikle AB üyesi ülkelerin kanunları bu hızlı akışın arkasından adeta sürüklenmiş, sürekli değiştirilmiştir. Son elli yıl hem yeni konuların kanunlaştırıldığı hem de temel kanunların, daha önce görülmemiş sıklıkla değiştirildiği bir dönem olmuştur (TTK Tasarısı Genel Gerekçe).

Geniş anlamda, Yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında ticaret hukuku teknolojik gelişmelerden etkilenmiştir. Evraksız kıymetli evrak, konteynırla taşıma, denizlerde petrol kirliliği, yeni kurtarma araçları ve teknikleri gibi gelişmeler örnek olarak gösterilebilir. Bunlarla birlikte özellikle internetin günlük hayata sıra dışı bir hızla girip her alanda kullanılır hâle gelmesi, hukuku da etkilemiştir. Bugün bütünlük gösteren bir sistematik altında toplanmamış bile olsa. Disiplinler arası bir dal niteliğini taşıyan bir internet hukukundan bile söz edilebilir. Sözleşmelerin kurulmalarından başlayarak, belgelerin, özellikle faturaların, teyit mektuplarının, ihtar ve ihbarların, her çeşit konşimentonun, taşıma senedinin, sigorta poliçesinin elektronik ortamda oluşturulması ve bu belgelerin bir kısmının elektronik ortamda saklanmaya başlanması; şeffaflığın bu yoldan en üst düzeyde sağlanabilmesi; şirketlerde yönetim kurulu, genel kurul, müdürler kurulu, yöneticiler kurulu gibi organların toplantılarına ilişkin çağrılarının e-posta ile yapılması, toplantıya katılmanın, öneri sunmanın, oy kullanmanın fiziki olarak değil sanal yolla gerçekleştirilmesi, kararların aynı yolla alınıp güvenli elektronik imza ile imzalanması kanun koyucuları yeni kanunlar çıkarmaya veya mevcut kanunlarda değişiklik yapmaya yöneltmiştir. Almanya, Fransa ve İskandinav ülkeleri başta olmak üzere birçok ülke, 2000 yılından beri e-postayı, e-ticareti ve yönlendirilmiş e-mesajı ticaretin bir parçası haline getirmişlerdir (TTK Tasarısı Genel Gerekçe).

Türkiye bir taraftan AB üyeliğine hazırlanırken, diğer taraftan da uluslararası ticaret, endüstri, hizmet, finans ve sermaye piyasalarının bir parçası olmak zorundadır.

Bunun için uluslararası piyasaların kurumlarına, kurullarına ve kurallarına yer veren bir ticaret kanununa sahip olmalıdır.

Avrupa Birliği, Türkiye ile 2005 yılında tam üyelik müzakerelerine başlama kararı almıştır. Bu süreçte Türkiye, uluslararası piyasaların bir parçası, Türk işletmeleri de bu piyasaların rekabet gücüne haiz, etkin ve güvenilir aktörleri olmak zorundadırlar. Bunun için başta gelen şart, işletmelerimizin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) göre düzenlenmiş ve uluslararası denetim standartları (UDS) uyarınca denetlenmiş finansal tabloları ile iddiaları ortaya koyabilmeleridir. Sözü edilen standartlar, Türkiye'ye uluslararası itibar sağlayabileceği gibi gücümüzü karşılaştırabilir ölçeklere göre hesaplamamıza, buna göre stratejik derinlik taşıyan ve sürdürülebilir politikaları belirlememize de olanak verecektir.

Türk Ticaret Kanunu bu amaçların gerçekleştirilmesinde etkili ve vazgeçilmez belki de tek araçtır. Bu ilke ve mekanizmalara yer vermeyen bir Ticaret Kanunu bugünün gereksinimlerine cevap veremez.

Özetle, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun hazırlanmasının ardındaki olguları şöyle ifade edilebilir;

1 Ocak 1957 tarihinde yürürlüğe giren, Prof.Dr. Ernst E. Hirsch tarafından hazırlanan 6762 sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu, ellibeş yıllık uygulama içerisinde fazla değişikliğe uğramamış ve aradan geçen zaman zarfında ortaya çıkan ekonomik ve teknolojik gelişme ve değişimler, serbest pazar ve rekabet ekonomisinin yaygınlık kazanması ile işletme ve şirketler uluslar arası arenada daha rahat hareket etmeye başlamıştır. Ayrıca Türkiye'nin ait olduğu hukuk çevrelerinde yaşanan gelişmeler, yeni bir kanunun çalışmasını gerekli kılmıştır. Söz konusu gelişmelere paralel olarak Türkiye'nin Avrupa Birliği uyum süreci nedeniyle başta temel kanunlarını değiştirmesi, finans ve sermaye piyasaları ile ilgili düzenlemelerden başlamak üzere ulusal ve uluslar arası anlamda ticari hayatı kolaylaştırıcı hükümler getirmesi zorunluluk arz etmiştir. Öte yandan Türkiye'nin Avrupa Birliği uyum sürecinin dışında uluslararası ticaret, endüstri, hizmet, finans ve sermaye piyasalarının bir parçası olmak için özellikle finansal raporlama yönetiminde şeffaflık gibi güncel ve genel kabul görmüş konseptleri içeren yeni bir Ticaret Kanunu'na sahip olması gerekmiştir. Ayrıca 2001 yılında Türk Medeni Kanunu'nda, 2011 yılında Borçlar Kanununda ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda

yapılan köklü değişiklikler, Türk Ticaret Kanunu'nun yenilenmesini zorunlu kılan diğer önemli olgulardır.

55 yıllık süreç içerisinde zorunlu birkaç konu dışında değişiklik yapılmaması, gelişen ve değişen piyasa şartlarında Türk Ticaret Kanunu geride bırakmıştır. Buna karşın Almanya ve İsviçre gibi Avrupa ülkeleri kanunlarını sık aralıklarla değiştirerek güncel değişikliklere uyum sağlamışlardır.

Bu nedenlerle, Adalet Bakanlığı tarafından 8 Aralık 1999 tarihinde, yeni gelişmelere uyum sağlayacak bir kanun hazırlanması için bir komisyon kurulmuştur. Komisyona üniversite öğretim üyeleri, Yargıtay üyeleri, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Ulaştırma Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı ve Türkiye Odalar Birliği mensuplarından oluşan yaklaşık 40 üye katılmıştır. Türk Ticaret Kanunu'nun her bir kitabı için ayrı bir alt komisyon kurularak, çalışmalar alt komisyonlar ve bunların oluşturduğu genel kurullar şeklinde yürütülmüştür.

İlk toplantısını Şubat 2000 tarihinde yapan Türk Ticaret Kanunu Komisyonu, Şubat 2005 tarihinde Tasarıyı tamamlayarak kamuoyuna sunmuştur. Üniversiteler ve ilgili kurul, kurum ve kuruluşlar Tasarıyı inceleyerek değerlendirmelerini yazılı olarak iletmışler ve ayrıca Komisyona davet edilerek görüşlerini üyelerle müzakere etmişlerdir. Verilen görüş ve eleştiriler ışığında Tasarı metni üzerinde yeniden çalışan Komisyon, ikinci metni Haziran 2005 tarihinde oluşturarak Adalet Bakanlığı'na teslim etmiş, 22.06.2005 tarihinde Başbakanlığa sunulan bu metin, Başbakanlıkça 09.11.2005 tarihinde, "Hükümetin Teklif Ettiği Metin" olarak Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na gönderilmiştir. Tasarı'nın Genel Gerekçesi ve Madde Gerekçeleri anılan metne ait gerekçelerdir. Bundan sonraki metinler benzer bir gerekçe içermemiş, sadece çeşitli komisyonlarda yapılan değişiklikler raporlarla açıklanmıştır (Nilsson, 2009:8).

Adalet Komisyonu, Alt Komisyon Raporu üzerinde çalışmış, Alt Komisyon değişikliklerini kabul ederek veya ilave değişiklikler yaparak yeni bir metin oluşturmuştur. 03.05.2007 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na sevk edilen bu nihai metin, Meclis'te görüşmelere ve oylamalara açılmıştır. Bu metne de, yapılan son değişiklikleri açıklayan Adalet Komisyonu Raporu eşlik etmektedir. Adalet Komisyonu Raporu, Adalet Alt Komisyonu Raporunu da içerecek şekilde yayınlanmış,

her bir madde hakkında önce Adalet Alt Komisyonu raporunun ilgili kısmı verilmiş, arkasından da Adalet Komisyonunun yaptığı değişiklikler açıklanmıştır (Nilsson, 2009:9).

Yeni Türk Ticaret Kanunu 13 Ocak 2011 tarihinde TBMM Genel Kurulu'nda görüşülüp, kabul edilen nihai kanun metni, 14 Şubat 2011'de Resmi Gazetede yayımlanmıştır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 6103 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğü ve uygulama şekli Yasa'da belirtilmiştir. 26/06/2012 tarihinde 17 başlık altında 84 madde piyasalardan gelen eleştiriler çerçevesinde tekrar değiştirilmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu genel olarak 01/07/2012'de yürürlüğe girmiştir. Sermaye şirketlerinin Uluslararası Denetleme Standartlarının özdeşi olan Türkiye Denetleme Standartlarına göre denetlenmesi hakkındaki hükümlerle finansal raporlama standartlarından meydana gelir. Gerçek ile tüzel kişi tacirlerin Türkiye Muhasebe Standartları'na tabi olmasını öngören finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeler 01/01/2013'den itibaren geçerli olacaktır. Ayrıca internet sitesinin kurulmasına ilişkin hükümler 01/07/2013'den itibaren uygulanacaktır.

1.4. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUNDA TFRS'LERİN MUHASEBE DÜZENİNE GETİRDİĞİ YENİLİKLER

Sermaye piyasasının küreselleşmesi, uluslar arası yatırım kararları ve sermaye hareketleri ile şirket birleşmeleri, çeşitli ülkelerde yaşanan mali ve ekonomik krizler nedeniyle yatırımcıların katlandıkları zararlar (Akdoğan, 2007:101), ve şeffaf sermaye piyasalarının doğal bir sonucu olarak, tüm dünyada evrensel nitelikte ortak finansal raporlama standartları gereksinimini ortaya çıkarmıştır. Finansal tablolardaki bilgilerin, güvenilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun bilgiler olabilmesi için bütün dünyanın uyguladığı ve bildiği muhasebe standart ve politikaların uygulanması gerekliliğini ortaya çıkarmış ve muhasebe de ortak dil anlayışını getirmiştir. Bu gereksinime en geniş katılımlı cevap, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'ndan (UMSK) gelmiştir. Bu kurul tarafından yayımlanan Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları'nın (UFRS) uygulanması geniş yaygınlık kazanmıştır. Ülkeler de uygulanan yerel muhasebe standartları terk edilmiş ve herkesin benimsediği ve uygulama taahhüdü verdiği Uluslar arası Muhasebe Standartları (UMS) uygulanmaya başlanmıştır. Bugün Avrupa Birliğine üye ülkeler, Avustralya, Kanada, Rusya, Güney Afrika gibi ülkeler UFRS'yi kendi yerel mevzuatlarına adapte etmişlerdir. Dünya'nın büyük ekonomilere sahip ülkeleri ise UFRS'yi adapte etme

sürecinde bulunmaktadır. ABD'nin finansal raporlama standartları olan US GAAP ile UFRS arasında da yoğun bir şekilde, aradaki farkları giderme ve tekdüzelik oluşturma çalışması halen devam etmektedir. Tüm bu gelişmelerden hareketle Türkiye'nin dünya ekonomisi ile bütünleşmesinin ve milletlerarası yatırım ve ticaret dünyasına dahil olmasının yolu, kendi yerel muhasebe mevzuatını UFRS'ye uyumlu hale getirmesidir ve Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte Türkiye'de bu gelişmelere uygun olarak UFRS'yi benimsemiş ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) olarak yayımlamıştır.

Türkiye finansal raporlama standartları seti, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan muhasebe standartları, finansal raporlama standartları ve yorumlarından oluşmaktadır. Bu standartlar, UMSK tarafından yayınlanan UMS, UFRS ve yorumlarının aynen Türkçe'ye çevrilmiş şeklindedir. UMSK, muhasebe standartlarının bütün dünyada kullanılmasını sağlamak amacıyla UMS'nin kullanımının yaygınlaştırılmasını temel amaç olarak benimsemiştir. 1973 ve 2000 yılları arasında "Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi" adıyla görev yapan kurulun bu tarihi kadar yayımlamış olduğu standartlar "Uluslar arası Muhasebe Standartları" (UMS) olarak tanımlanmıştır. 2001 yılından sonra Kurul, o güne kadar yayımlanan UMS'lere güncelleme yapmaya başlamıştır. Çalışmalarda yeni yürürlüğe giren standartlar ise, "Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları" (UFRS) adıyla yeni numara verilerek yayımlanmaktadır (Akdoğan, 2002:102).

Yeni TTK, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nu, TFRS'yi tespit edip, yayımlanmasında tek ve münhasır yetkili kurum olarak kabul etmiş, Kurul'a buna uygun tekel yetkileri vermiştir. Buradaki amaç aşağıda belirtilmiştir; (Pwc, 2011:22)

- Şirketlerin uluslararası piyasalarda kabul gören finansal raporlamayı kullanmalarını sağlamak, onların bu piyasaların aktörleri olmalarının yollarını açmak,
- Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın yayımlanmasını gerçekleştirmek,
- Türk işletmelerinin bu alanda uluslararası pazarların dilini konuşmasını sağlayarak Türk işletmelerinin sürdürülebilir rekabet gücünü artırmak,
- Bu suretle, Türkiye'yi ekonomide stratejik derinliği olan politikalara ulaştırmaktır.

Bu bağlamda, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda (TFRS), kavramsal çerçeve, 29 adet Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve 9 adet Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) yayımlamıştır.

Muhasebe standartlarının uygulanması açısından ülkemizdeki uygulamaya bakıldığında aşağıdaki durumlar saptanabilir;

(i) Borsaya kayıtlı işletmeler TFRS esaslı konsolide finansal tabloları hazırlamaya başlamıştır. Bazı firmalar 2004 yılından itibaren konsolide tabloların hazırlanmasında bu uygulama kısmen yapılıyor.

(ii) Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu (BDDK) yayımladığı yönetmeliklerle TFRS standartlarına uyulacağını açıklamıştır. Bankalar TFRS esaslı konsolide tablo hazırlamaya başlamışlardır.

(iii) İkili uygulama halen devam etmektedir. Borsada yayımlananlar TFRS esaslarına göre hazırlanırken, yasal tablolar henüz Tek Düzen ve Vergi Kanun'larına göre düzenlenmektedir.

(iv) Konsolide tablolar TFRS esaslı düzenlenirken bireysel bilançolar halen eski uygulamaya göre düzenlenmektedir (Akdoğan, 2007:108).

i. Standartların Uygulanmasının Finansal Tablolara Etkisi

TFRS uygulamaları, mevcut uygulamaya bazı değişiklikler getirmektedir. Özellikle TFRS'lerin finansal tablolara etkisini aşağıdaki gibi özetlenebilir;

- Finansal tabloların biçimsel yapısındaki (sınıflandırmasındaki) değişiklikler
- Kapsamdaki değişiklikler
- Ölçme-Değerlemedeki değişiklikler
- Dipnot ve açıklayıcı bilgilerdeki değişiklikler.

- Biçimsel Yapıdaki Değişiklikler

Türkiye Finansal Raporlama Standartları uygulamalarıyla bilanço, gelir tablosu ve nakit akış tablolarında sınıflandırmada bazı değişiklikler olmakta ve biçimsel yapı değişikliklerinden etkilenmektedir. TFRS kriterlerine göre bütün aktif ve pasif kalemler,

gelir ve giderler, nakit akışlar yeniden belirlenecektir. Bilançoda aktif ve pasif kalemlerin sınıflandırılması TFRS esaslarına göre yeniden yapılacaktır. Örneğin;

- Menkul Kıymetler (TMS 32, TMS 39 ve TFRS 7),
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (TMS 40),
- Canlı Varlıklar (TMS 41),
- Satış Amacıyla Elde Tutulan ve Durdurulan Faaliyetlerle İlgili Varlık ve Borçlar (TFRS 5),
- İnşaat Sözleşmeleri (TMS 11),
- İlişkili Taraflardan Alacak ve Borçlar (TMS 24),
- Hizmet Maliyetlerinin Sınıflandırılması (TMS 2),
- Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Ertelenmiş Vergi Borcu (TMS 12),
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar (TMS 38 ve TFRS 3),
- Finansal (Mali) Duran Varlıklar (TMS 28, TMS 31, TMS 32 ve TMS 39).

Gelir tablosunda, gelir ve giderlerin sınıflandırılması, karların oluşumu yeniden yapılacaktır. Olağandışı gelir ve karlar ve olağan dışı gider ve zararlar ayrı bölüm olarak raporlanmayacaktır (TMS1). Ayrıca durdurulan faaliyetlerle ilgili gelir ve karlar, gider ve zararlar ayrı raporlanacaktır (TFRS 5). Konsolide gelir tablosunda, iştiraklerin öz kaynak yöntemiyle değerlendirilmesinden kaynaklanan karlar-zararlar açıkça görülecek şekilde raporlanacaktır (TMS 1, 27 ve 28).

Azınlık paylarına düşen dönem net kar veya zararları dönem net karının (zararının) içeriğinde ancak tutarı ayrıca gösterilmek suretiyle raporlanacaktır (TMS 1 ve 27). Çalışılmayan kısım giderlerinin raporlanacağı bölüm değişecektir (TMS 2).

Stok değer düşüklüğü karşılık giderleri, karşılık giderlerinin yer aldığı diğer olağan giderlerden çıkartılarak satışların maliyeti bölümünde yer alacaktır. Aynı şekilde stoklarla ilgili konusu kalmayan karşılıklar da satışların maliyetini azaltacak şekilde raporlanacaktır (TMS 2).

Nakit akış tablolarında ise, direkt veya endirekt yöntemlerle nakit akışlarının sınıflandırılmasında eski uygulamaya göre farklı bir sınıflama söz konusudur. Nakit

akışları, işletme faaliyeti, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri olarak üç ana bölüme ayrılarak raporlanacaktır (TMS 7).

- Kapsamda Oluşan Değişikler

TFRS düzenlemelerine göre bilançoda yer almaması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle bilançoda yer alan aktif ve pasif kalemler bilançodan çıkartılır. Örneğin;

- Özellikli varlıklar ile ilgili olmadığı halde aktifleştirilen finansman giderleri ve kur farkları (TMS 23),
- Araştırma giderleri gibi (TMS 38).

Ayrıca TFRS politikalarına göre bilançoda yer alması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle bilançoda yer almayan aktif ve pasif kalemler bilançooya dahil edilir. Örneğin, Ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi borcu (TMS 12), yazılım programları (TMS 38), kıdem tazminatı karşılıkları (TMS 19), çalışanlara karşılanan diğer fayda karşılıkları (TMS 19), garanti karşılıkları (TMS 37), finansal varlıklar değerlendirme farkları (TMS 39), kur çevirim farkları (TMS 21) gibi.

TFRS düzenlemelerine göre gelir tablosunda yer almaması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle gelir tablosunda yer alan gelir ve gider kalemleri gelir tablosundan çıkarılır. Finansal kiralama işlemlerindeki kira gelirleri ve kira giderleri gibi (TMS 17). Normal maliyet benimseniyor. Bu uygulamada çalışılmayan kısım maliyetlere aktarılmıyor. Tek düzen hesap planında yer alan 679 ve 689 nolu hesaplar kalkıyor. 62. gruba aktarılıyor fakat farklı raporlanıyorlar.

Ayrıca, TFRS düzenlemelerine göre gelir tablosunda yer alması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle gelir tablosunda yer almayan gelir ve gider kalemleri gelir tablosuna dahil edilir. Örneğin, alım satım amaçlı menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değerindeki artış veya azalışları (TMS 32 ve 39), ertelenmiş vergi gelir etkisi, ertelenmiş vergi gider etkisi (TMS 12), maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlık değer düşüklüğü karşılık giderleri (TMS 36), taahhüt işlerinde işin tamamlanma yüzdesine göre gelir ve giderler (TMS 11), sürdürülen faaliyetler ve durdurulan faaliyetler ayırımına uygun olarak dönem karlarının hesaplanması için ilgili dönem kar/zarar tutarları, vergi karşılık giderleri tutarları, dönem

net kar/zarar tutarları (TMS 1), çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin gider karşılıkları (TMS 19), üretim maliyetlerine dağıtılmayan genel üretim giderleri (TMS 2), anormal fire ve kayıp zararları (TMS 2) ve benzer gelir ve giderler.

- Ölçüleme ve Değerleme Ölçülerinde Değişikler

Değerleme ölçütleri aşağıdaki gibi sıralanmıştır;

- Gerçeğe uygun değer,
- Maliyet bedeli,
- Net gerçekleştirilebilir değer,
- Net gerçeğe uygun değer,
- Geri kazanılabilir tutar,
- Net bugünkü değer (ıskonto edilmiş maliyet),
- Tahmini maliyet.

- Dipnot ve Açıklayıcı Bilgilerdeki Değişiklikler

Türkiye Muhasebe Standartları eski uygulamalara göre işletmenin uyguladığı muhasebe politikaları ve ölçme ve değerlendirme esasları ile ilgili olarak daha fazla ayrıntılı bilginin dipnotlarda ve açıklayıcı bilgilerde verilmesini istemektedir (Akdoğan, 2007:115).

ii. Standartların Ticari Defterlere Etkileri

Yeni TTK'nın ticari defterlere ilişkin bölümü ile sermaye şirketlerinin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarına ve yönetim kurulunun yıllık raporuna dair hükümlerine köklü yenilikler getirmiştir.

Defter tutma yükümlülüğü, envanter, açılış bilançosu, finansal tablolar, bilanço ilkeleri, aktifleştirme yasağı, karşılıklar, dönem ayırıcı hesaplar, değerlendirme ile saklama ve ibraz hakkındaki kurallar tamamıyla yenilenmiştir.

Yeni TTK, ayrıca artık modern kanunlarda rastlanılmayan ticari defterlerle ispat usulü hakkındaki özel rejime yer vermemiştir. Eskiden ticari defterler mahkemede delil olarak kabul edilirken, Standartlarla birlikte "takdiri delil" oldu. Yani hakim isterse delil olarak kabul edilebiliyor. Ticari defterlere ilişkin ayrıntılı ve karşılaştırmalı bilgiler ikinci bölümde ele alınacaktır.

iii. YTTK'da Standartların Uygulanması Zorunluluğu

Yeni Türk Ticaret Kanunu, Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın uygulanması ile ilgili ayrıntılı hükümler içermektedir.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile ilgili hükümlerin yürürlüklerine ilişkin kurallar şöyledir. TFRS;

- Büyük ölçekli sermaye şirketleri ile bunların konsolidasyon kapsamına giren bağlı şirketleri, iştirakleri ve şirketler toplulukları,

- Sermaye Piyasası Kanunu'na göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler,

- Bankacılık Kanunu'nun 3 üncü maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları,

- Sigortacılık Kanunu'nda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri,

- Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu'nda tanımlanan emeklilik şirketleri, bakımından 1 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Yeni TTK ile birlikte, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen şirketler 1 Ocak 2013 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte başlayacak hesap dönemi için, münferit ve konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde, Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorundadır. Geçiş döneminde hazırlanacak finansal tablolara ilişkin olarak Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan hükümler uygulanacaktır. 31 Aralık 2012 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte sona erecek olan hesap dönemlerine ilişkin ticari defterlerine dayanarak hazırlayacakları bilançolarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzeltmek ve düzeltilmiş bilançolarını 1 Ocak 2013 tarihinde veya özel hesap dönemi bulunanlar daha sonraki bir tarihte başlayacak hesap döneminin açılış bilançosu olarak ticari defterlerine ve finansal tablolarına geçirmek zorundadırlar (YTTK, Geçici Madde 6).

Yeni Kanun, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun belirleyeceği şirketlerin TFRS'yi uygulayacağını hükmetmiştir. Yeni Kanun, muhasebe ve raporlama alanındaki uygulamalara tekdüze uygulama disiplini ve düzenini getirerek,

TFRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloların UFRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolarla karşılaştırılabilmesini ve TFRS'ye göre hazırlanmış finansal bilgilerin uluslararası pazarlarda kabulünü sağlamayı amaçlamaktadır.

Daha önceleri belirleyici bir role sahip olmayan önemlilik, karşılaştırılabilirlik, özün önceliği, dürüst gösterim (dürüst resim ilkesi) gibi kavramlar UFRS ile tam uyumlu olan TFRS'nin kavramsal çerçevesinde yer alacaktır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Büyük ve Küçük ölçekli şirketler ile sermaye piyasası kurumları, bankalar, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri için TFRS'leri yayımlamıştır.

YTTK, küçük ve orta ölçekli işletmelere 1522 ve 1523. maddelerinde değinmiştir. Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin ölçütleri, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu görüşleri alınarak, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yönetmelikle düzenlenerek resmi gazetede yayımlanarak belirlenecektir. Ölçütler, YTTK'nın ilgili tüm hükümlerine uygulanacaktır (YTTK, m.1522).

KOBİ'ler AB ile ortak girişimlerin veya bir AB politikası bağlamında yürütülen programların, uygulamaların, girişimlerinin, teşviklerin ve kredilerin konusudur. Ölçülerin alınmasında en çok bilgiye TOBB sahip olduğu için, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın yapacağı düzenlemede onun görüşünün alınmasında yarar görülmüştür (Dinç, 2011:1179).

KOBİ'ler için YTTK'nın 1523. maddesinde ise şu hükümlere yer verilmiştir. 1522. maddeye istinaden ölçütleri Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenen KOBİ'ler sermaye şirketleri için de geçerlidir. Bu ölçütler üzerindeki sermaye şirketleri ise büyük sermaye şirketi sayılacaklardır (YTTK, m.1523/1). Ayrıca bazı işletmeler var KOBİ olsalar dahi büyük sermaye şirketi sayılacaklardır (YTTK, m.1523/2). Bunlar;

i. Bu madde¹ 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 6335 nolu Kanun ile kaldırılmıştır. Böylece, KOBİ'ler büyük sermaye şirketleri dahi olsalar, işletme ölçeklerine ilişkin vasıflarını kaybetmeyecekler.

¹ Borçlanma araçları veya öz kaynağa dayalı finansal araçları kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar da dahil olmak üzere, yerli veya yabancı bir sermaye piyasasında veya tezgah üstü piyasada)

ii. Esas faaliyet konularından biri, varlıkları güvenilir kişi sıfatıyla geniş bir kitle adına muhafaza etmek olan bankalar, yatırım bankaları, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri ve benzeri şirketler.

Kanun'a göre belirlenen büyüklük ölçütleri, bilanço günü itibariyle, birbirini izleyen iki faaliyet döneminde aşılmışsa veya bu ölçütlerin altında kalınmışsa şirketin büyüklük yönünden konumu değişir (YTTK, m.1523/3).

Tür değiştirme halinde ve yeni kuruluş şeklindeki birleşmelerde, şirketin konumu, tür değiştirmenin veya birleşmenin gerçekleşmesinden sonraki ilk bilanço gününde, birinci ve ikinci fıkralarda yer alan şartlara uyan şirketler (YTTK, m.1523/4).

Ayrıca, işçi sendikalarının ve diğer kanunlarda öngörülmüş bulunan yetkililerin ve kişilerin bu konuda bilgi alma hakları saklı tutulmuştur (YTTK, m.1523/5).

Tablo 1: Finansal Tablolar Seti

Finansal Tablolar Seti
TMS/TFRS Tam Set Uygulama
1. Bilanço (Finansal Durum Tablosu)
2. Gelir Tablosu (Gelir-Gider Tablosu)
3. Öz Kaynak Değişim Tablosu
4. Nakit Akış Tablosu
5. Dipnot ve Açıklayıcı Bilgiler

Kaynak: http://www.kgk.gov.tr/contents/files/KOBI_TFRS.pdf. e.t. 17.06.2012

1.5. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NDA KURUMSAL YÖNETİM

Kurumsal yönetim, yönetim fonksiyonlarını da içeren ancak bununla sınırlı olmayan bir çatı kavramdır. Ira Millstein tarafından geliştirilmiş ve yaygın olarak kabul gören bir tanımda da, kurumsal yönetim şirket amaçlarının belirlenmesine yönelik düzenlemeler bağlamında açıklanmaktadır. Buna göre, kurumsal yönetim, *“bir şirketin, hak sahipleri ve kamuoyunun menfaatlerine zarar vermeyecek şekilde, mali kaynakları ve insan kaynaklarını kendine çekmesini, verimli çalışmasını ve bu sayede de hissedarları*

işlem gören veya bu tür bir piyasada işlem görmek üzere söz konusu araçları ihraç edilme aşamasında bulunan sermaye şirketleri

için uzun dönemde ekonomik kazanç yaratarak istikrar sağlamasını mümkün kılan kanun, yönetmelik ve ilgili gönüllü özel sektör uygulamalarının birleşimidir” (Erdoğan, 2009).

Değişen dünya ekonomisinde yerellikten, çok uluslu yapıya geçen şirketler ile çok hissedarlı şirketlerin bir gecede yok olup gitmesi, bu dev şirketlerin yöneticilerinin asıl hak sahibi olan hissedarların yararına değil, kendi bireysel çıkarları yararına yönettiklerini ortaya koymuştur.

Dünyada Enron, ülkemizde Yimpaş, Kombassan gibi skandalı batışlar, şirketlerdeki yönetim ve denetim aksaklıklarını ortaya çıkardı. Bu kapsamda OECD tarafından 1998 yılında üye ülkeler ile başlatılan çalışmalar, 1999 yılında OECD Bakanlar Kurulu tarafından onaylanarak dünya genelindeki şirketlerle paydaşları açısından uluslar arası bir referans kaynağı oldu. Bu doğrultuda birçok ülke yürürlükte olan kanunlarını Kurumsal Yönetim İlkeleri çerçevesinde yeniden şekillendirmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun gerekçesinde de belirtildiği gibi, son yıllarda, özellikle payları borsada işlem gören şirketlere yönelik olarak, pay sahipleri başta olmak üzere, tüm ilgililerin çıkarlarını korumak amacıyla, “kurumsal yönetim ilkeleri” olarak adlandırılan, yeni bir kurallar sistemi kabul edilmiştir. Bu kuralların amacı, şeffaf ve hesap verilebilir yönetim ve etkin denetimi sağlamaktır.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından, halka açık şirketlere yönelik olarak, ilk kez 2003 yılında yayımlanan ve 2005 yılında revize edilen kurumsal yönetim ilkeleri açıklanmıştır. Kurumsal yönetim derecelendirme faaliyetine ilişkin düzenlemeler SPK tarafından yayımlanan tebliğlerle yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemeler uyarınca derecelendirilen borsada payları işlem gören ortaklıklara yönelik olarak İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi oluşturulmuştur.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'na hâkim olan düşünce; kurumsal yönetişim, halen borsa şirketleri için öngörülen kurallar bütünü olmasına rağmen, esasında tüm işletmelere uygulanması gereken sistemdir. Bu sistem yatırımcıya güven vermeyi, sürdürülebilir gelişmeyi hedefler. Bu sebeple Yeni Türk Ticaret Kanunu, sermaye şirketlerinin tamamına uygulanan iyi yönetime, iç ve bağımsız denetime ilişkin somut hükümler getirmiştir. YTTK 1529. maddesinde kurumsal yönetimi ilkelerini iki fıkra ile hükmetmiştir. Bu bağlamda, Yeni Kanun'un amacı son yıllarda dünyada yaygınlık

kazanan ancak ülkelerin ekonomik finansal, siyasal ve kültürel yapılarının farklılığı dolayısıyla çeşitlilik gösteren bu açılımı, Türk hukukuna sade ve karmaşa yaratmayacak şekilde yansıtmaktır. Yeni Kanun'a temel oluşturan kurumsal yönetim sistemi şöyle özetlenebilir (Pwc, 2011:9):

- Yeni Kanun'un kurumsal yönetim yaklaşımı dört ana temel üzerine oturmaktadır. Derinlemesine şeffaflık, adillik, hesap verilebilirlik ve sorumluluk. Bu dört ana temel, kurumsal yönetim öğretisinde evrensel niteliktedir.

- Derinlemesine şeffaflık, münferit şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarında, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda, bağımsız denetiminde ve tüm denetleme raporlarında aranmıştır.

- Adillik, menfaatler dengesi kurularak ve nesnel adalet ile sağlanmıştır.

- Hesap verilebilirlik, yönetim kurulu raporlarında, bilgi akışında, geniş bilgi ve inceleme haklarında somutlaşmıştır.

- Sorumluluk, hesap verilebilirliğe paralel olarak düzenlenmiştir.

- Pay sahiplerine tanınan dava, aktif ve pasif bilgi alma, inceleme hakları, kolay işleyen hukuki mekanizmalar eşliğinde oluşturulmuştur.

- Azlık hakları listesi zenginleştirilmiştir.

- İmtiyazlı paylar sınırlandırılmıştır.

- Yönetim kurulunda pay sahipleri grupları ile azlığın temsil edilmesi olanakları artırılmıştır.

- Sermaye Piyasası Kurulu'na kurumsal yönetim sistemi yapma tekeli verilmiştir.

Bu yetki, sistemin güncelliğini ve dinamizmini sağlayacaktır.

- Halka açık yönetim kuruluna, kurumsal yönetim raporu yayımlamak zorunluluğu getirilmiştir.

- Organlarda profesyonelliğe ve uzmanlaşmaya vurgu yapılmıştır.

Şeffaflık ilkesi gereği, YTTK bazı sermaye şirketlerine web sitesi kurma zorunluluğu getirmiştir. Hangi sermaye şirketlerinin bu kapsam içerisinde olduğuna Kanun'un 397/4. maddesine göre Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecektir. Bu bağlamda, Kanun "elektronik işlemler ve bilgi toplumu hizmetleri" başlığı altında 1524 ile 1528. maddelerinde, elektronik işlemler ve bilgi toplumu hizmetlerine ilişkin hükümlere toplu olarak yer verilmiştir (Altaş, 2011:144). Yeni Kanun'da Bakanlar

Kurulu'nun belirleyeceği ve denetime tabi olan sermaye şirketleri, kuruluşunun ticaret siciline tescili tarihinden itibaren üç ay içinde bir internet sitesi açmak ve bu sitenin belli bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanmasına özgülemek zorundadırlar. İnternet sitesinde yayımlanacak içerikler, Kanun'da belirli 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 itibaren en geç beş gün içinde, şirketin kuruluşundan internet sitesi açılıncaya kadar geçen sürede yayımlanması gereken içerikler de bu sitenin açıldığı tarihte siteye konulacaktır (YTTK, m.1524/1). Yeni Kanun bilgi toplumunu bilgiye ulaşabilen toplum olarak anlamaktadır. Bu yaklaşım, sermaye şirketleri bağlamında gerçekleşmektedir. Yeni TTK'nın kabulü ile birlikte aşağıdaki yenilikleri de beraberinde getirmiştir:

- İnternet sitesine erişim açık ve engelsizdir. Bundan dolayı sermaye şirketlerine erişim olanağı ve erişim hakkı doğmuştur.

- Sermaye şirketleri tarafından kurulan site elektronik genel kurul ve yönetim kurulunu gerçekleştirecek ve oy kullanımını sağlayacaktır.

- Bir çeşit eksiksiz, görsel elektronik sicil dosya olma özelliğindedir.

- Site Türk hukukuna menfaat sahibi kavramını getirmiştir.

- İnternet sitesine konulan içerik, üzerinde bulunan tarihten itibaren en az altı ay süreyle internet sitesinde kalacaktır. Aksi halde konulmamış sayılacaktır. Finansal tablolar için bu süre beş yıldır. Dolayısıyla, şirketin "internet sitesine konulan bir içerik"ten finansal tablolar dışında kalanlar en az altı ay boyunca sitede kalmalıdır. Finansal tablolara ise en az beş yıl süreyle şirketin internet sitesinde yer verilmelidir. Bu genel kuraldır. Bununla birlikte, gerek Yeni TTK gerek diğer kanunlar ve idari düzenlemeler ile daha uzun bir sürenin öngörülmesine olanak tanınmıştır. Bu durumda, şirketin internet sitesine konulan içerik, altı ay yerine, Kanun'da yahut idari düzenlemede öngörülen süre kadar internet sitesinde kalmalıdır. YTTK, bu sürenin altı aydan az olarak belirlenmesine ise müsaade etmemiştir. Dolayısıyla, internet sitesine konulan bir içeriğin kalma süresi, idari düzenlemeler ile altı aydan daha az olacak şekilde belirlenemeyecektir (Altaş, 2011:148).

Sermaye şirketlerinin internet sitesi açma ve gerekli bilgi ve belgeleri özgülenmiş mesaj olarak saklama yükümlülüğüne aykırı davranılması durumunda uygulanacak cezalara, YTTK'nın 562. maddesinin 12. fıkrasında yer verilmiştir. 1 Temmuz 2013 tarihinden sonra şirketin internet sitesi oluşturmaması halinde yüz günden üç yüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılacaklardır. Ayrıca internet sitesine konulması gereken içeriğin usulüne uygun bir şekilde konulmaması halinde yüz güne kadar adli para cezası verilmesi öngörülmektedir.

1.6. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NDA ŞİRKETLER TOPLULUĞU

Birden çok sermaye şirketinin, hakimiyet (kontrol altında tutma) ilişkileri bağlamında, önceden belirlenmiş ve somut politikalara göre yönetilmesi amacıyla oluşturulan şirketler topluluğu "Topluluk" Türk hukukunda ilk defa Yeni Türk Ticaret Kanunu ile düzenlenmiştir. Kanun'da şirketler topluluğu 195-209. maddelerde 15 madde halinde düzenlenmiştir. Hakim ve bağlı şirket 195. maddede tanımlanmış, 196. maddede pay oranlarının nasıl hesaplanacağı düzenlenmiş, 197. maddede karşılıklı iştirak tanımlanmıştır. Diğer maddelerde şirketler topluluğuna dahil şirketlere ait yükümlülükler, sınırlar, sorumluluklar ile pay sahipleri ve alacaklıların hakları düzenlenmiştir.

Ülkemizde uzun süredir holding, şirketler grubu veya şirket toplulukları adı altında bu durum fiilen mevcuttur. Hakim veya bağlı şirketin yurt dışında bulunduğu şirketler toplulukları da bulunmaktadır. Ancak, hukuk bu güne kadar bu hayat gerçeğini görmezlikten gelmiş, bir şirketler topluluğunda, başka bir şirketin hakimiyeti altında olsa bile, her bir şirketi bağımsız varsaymıştır. Bu da gerek hakim olmayan ortaklar gerekse alacaklılar açısından hak kaybına neden olmaktadır. Oysa batılı ülkelerde bu konular çok eskiden beri ayrıntılı olarak düzenlenmişti. Ülkemizde bazı Kanunlarda şirketler topluluğuna belli konularla sınırlı olarak yer verilmiştir. Sermaye Piyasası Kanunu'nun 15. maddesi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi, Bankacılık Kanunu'nun 110. maddesi, Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un 7. maddesi ve İş Kanunu 7. maddeleri örnek olarak gösterilebilir. Ayrıca Eski TTK'nın 466/4. maddesi ise dolaylı olarak Holding'den bahsetmektedir.

Yeni düzenleme ile önemli bir kanun boşluğu doldurulmuş ve önemli bir ihtiyaca cevap verilmiştir. Bu hükümlerle (Pwc, 2011:13);

- Kontrol altında tutan hâkim (ana) şirket ve kontrol altında bulunan bağlı (yavru) şirket kavramları açık tanımlara kavuşmuş ve bunların hukuki konumları ile ilişkilerinin düzeni belirlenmiştir.

- Hâkim ve bağlı şirket konumlarına sahip şirketlerin bunu kamuya açıklamaları öngörülerek modern şirketler hukukunu temellendiren şeffaflık ilkesinin gerekliliği yerine getirilmiştir.

- Hâkim ve bağlı şirket ilişkilerinin bu her iki şirket yönetim kurulunca her yıl bir rapora bağlanması zorunluluğu öngörülmüştür. Böylece bu şirketlerin yönetimlerinin ilişkinin sonuçları hakkında ayrıntılı bilgiye sahip olmaları sağlanmıştır. Bu bilgi ile yönetim kurulları bağlı şirketin durumunu daha iyi göreceklerdir. Anılan raporla, yönetim kurulları şirket temelinde kayıpları ve kazançları açıkça belirleyebilecek ve kararlarını bilinçle alacaklardır.

- Yeni Kanun, bu raporların kamuya açıklanmamasını, sadece sonuç bölümünün yıllık faaliyet raporuna alınmasını öngörerek gizliliğe tam anlamı ile uymuştur.

- Yeni Kanun, ilk defa karşılıklı iştirak fenomenini de Avrupa Birliği düzenlemelerine uygun hükümlere bağlamıştır. Karşılıklı iştirakin kötüye kullanılmaya müsait olduğu ve hakim pay sahibi ile yönetim kurulu tarafından yönetimlerini güçlendirici bir silah olarak kullanılabilmesi hallerine kapı kapatılmıştır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu, bağlı şirketteki, topluluğa dahil olmayan pay sahiplerini, çeşitli dava hakları ve diğer mekanizmalarla korumuştur. Bunlar arasında, topluluk dışındaki pay sahiplerinin paylarını hakim ortağa satarak bağlı şirketten ayrılmaları olanağını öngören hükümler de vardır. Pay sahipleri ile şirket alacaklılarına tanınan dava hakları, bağlı şirketin kayıplarının belli bir süre içinde telafi edilmesine ilişkin yeni açılımlardır.

Yeni TTK, hakim şirketin hakimiyetini kötüye kullanmasının hukuki sonuçlarını iki büyük kategoride düzenlemiştir.

Birinci kategoride, ana şirketin hakimiyetini,

- Bağlı şirketin, işinin bir kısmını, fonlarını, personelini, üretim araçlarını, karını; topluluktaki başka bir bağlı şirkete veya hâkim şirkete devretmesi amacıyla kullanması,

- Bağlı Şirketin, üretim birimlerini, topluluğun başka bir bağlı Şirketi lehine kapatması, yenilememesi, kapasitesini artırmaması, ihaleye girmemesi için bir araç haline getirmesi,

- Bağlı Şirketin topluluğun başka bir Şirketi veya ana Şirket için kefil olması, garanti vermesi, borç yüklenmesi, alacak sağlaması yönünde harekete geçirmesi,

İkinci kategoride ise,

- Hakimiyet kullanılarak bağlı Şirketin başka bir veya birkaç topluluk Şirketiyle birleşmesi,

- Bir topluluk Şirketinin bunlar lehine bölünmesi,

- Bir topluluk Şirketinin haklı bir sebep yokken topluluk menfaati için tür değiştirmesi,

- Bir topluluk Şirketinin topluluk menfaati için menkul kıymet ihraç etmesi,

- Topluluk menfaati için esas sözleşmesini değiştirmesi yer alır.

Bir ticaret Şirketinin diğer bir ticaret Şirketini kontrol (hakimiyet) altına almasının araçları,

- Oy haklarının çoğunluğuna sahip olmak,

- Yönetim organında karar alabilecek çoğunluğu oluşturan sayıda üyenin seçimini sağlamak hakkını haiz bulunmak,

- Kendi oy hakları yanında, bir sözleşmeye dayanarak tek başına veya diğer pay sahipleriyle ya da ortaklarla birlikte oy haklarının çoğunluğunu (oy sözleşmeleri) elde etmek,

- Bir borçlar hukuku sözleşmesi gereğince Şirketi yönetmek ve yöneltmek (hakimiyet sözleşmeleri).

Pay senetleri borsada işlem gören Şirketlerde yani borsa Şirketlerinde, çoğunluğa sahip olmadan Şirketin yönetilmesi hakimiyete karinedir. Yani, aksi ispatlanabilir.

Şirketin tepesinde,

- Yerli/yabancı bir ticaret Şirketi,

- Bir gerçek kişi,

- Şirket dışında dernek, vakıf, sendika gibi bir tüzel kişi,

- Tüzel kişi olmayan bir topluluk da (miras ortaklığı, adi Şirket/konsorsiyum), yer alabilir.

- Bu hâkim yerli/yabancı olabilir. Merkezi yurtiçinde/dışında bulunabilir.
- Tüm bu hallerde Yeni TTK'nın ilgili hükümleri uygulanır.

Yüzde Yüz (Tam) Hakimiyet Hali ;

Bir ticaret şirketi, bir sermaye şirketinin yüzde yüzüne sahipse (tam hakimiyet), bu şirket üç istisnai hal haricinde, topluluğun belirlenmiş ve somut politikaları gereği olmak üzere bağlı şirkete talimat verebilir. Bu üç istisnai hal şudur:

- Bağlı şirketin ödeme gücünü aşan,
- Varlığını tehlikeye düşürecek olan,
- Önemli varlıklarını yitirmesine yol açabilecek nitelik taşıyan talimatlar. Kısaca,

Bu üç halde, tam hakimiyet mevcut olsa bile, talimat verilemez.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK TİCARET KANUNU'NDA TİCARİ DEFTERLERLE İLGİLİ DÜZENLEMELERİN MUHASEBE UYGULAMASINA ETKİLERİ

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarından meydana gelişini, bu kaynakların kullanılma şeklini, örgütün yaptığı muameleler neticesinde kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları ve örgütün mali açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bu bilgileri ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bilgi sistemidir (Sevilengül, 2007:9). Bu süreç, karar alma durumunda olanların tutarlı karar alabilmeleri amacıyla varlıklar, kaynaklar ve faaliyet sonuçlarına ilişkin doğru ve güvenilir bilgileri zamanında sağlama amacına yönelik olarak faaliyet gösterir (Atabey, Parlakkaya, Alagöz, 2006:7).

İşletmede meydana gelen finansal nitelikli olaylar, işletmenin varlık ve kaynak yapısı ile faaliyet sonuçları üzerinde değişmeye yol açarlar. Bu nedenle muhasebe bilgi sisteminin ilgi alanını işletmede ortaya çıkan finansal nitelikli olay ve işlemler oluşturur.

Muhasebe bilgi sisteminin temel amacı, iktisadi bir birim olan işletme ile ilgili ihtiyaç duyulan finansal nitelikli bilgileri sağlamaktır. Bu amaç göz önünde bulundurulduğunda muhasebe, işletmede meydana gelen finansal nitelikli olay ve işlemleri gözleyen, para birimi cinsinden sistemli bir şekilde tespit eden ve bunlara ilişkin bilgi ve belgeleri toplayan, kaydeden, sınıflandıran ve anlamlı olarak özetleyen, raporlayan ve sonuçları yorumlayarak ilgili kişi ve kuruluşlara sunar (Atabey, Parlakkaya, Alagöz, 2006:8).

Türk Ticaret Kanunu'nun birinci kitabı olan Ticari İşletme Hukuku yedi kısımdan meydana gelmektedir. Bunlar; Tacir, Ticaret Sicili, Ticaret Unvanı ve İşletme Adı, Haksız Rekabet, Ticari Defterler, Cari Hesap ve Acentelik kısımlarıdır. Ticari defterler dışında diğer kısımlarda önemli değişiklikler yapılmamış maddelerin çoğu aynen Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda da belirtilmiştir. Ancak maddelerin günümüz Türkçe'sine uygun olarak düzenlendiği göze çarpmaktadır. Maddelerin daha anlaşılır olması sağlanmıştır. Bu bölümde, muhasebe alanında meydana gelen değişikliklere yer verilecektir.

2.1. TİCARİ DEFTERLERİN TUTULMASININ AMACI

Ekonomik hayatı düzenleyen bazı kanunlar, ticari faaliyete giren taraflara kayıtlarını defterlerde izleme zorunluluğu getirmektedir. Aslında bir yasal zorunluluk olmasa bile ticaret hayatı içerisinde yer alan aktörler eskiden beri defter tutma ve bazı bilgilerini bu defterlerde saklama ihtiyacını hep duymuşlardır. Bu husus göz önüne alındığında ticari defterlerin tarihinin, ticaretin tarihi ile eş zamanlı olduğu söylenebilir (Poroy-Yasaman, 1995:143). Gerçektende tacirler gerçekleştirdikleri ticari işlemlerle ilgili bilgilere her zaman ihtiyaç duyarlar (Karahana, 1991:145).

Ticari defterler, ticari işletmenin hesaplarıyla, yasanın öngördüğü öteki işlemlerinin, muhasebe usul ve yöntemlerine uygun biçimde yazıldığı defterlerdir (Saka, 1998:287).

Bu defterleri tutmanın amacı, 6762 sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu 66. maddesinde ve 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 64. maddesinde belirtilmiştir.

2.1.1. Eski Türk Ticaret Kanunu Açısından Defter Tutulmasının Amacı

Ticaret hukukuna göre tacir, basiret sahibi olmalıdır. Basiretin gereği olarak, tacirden alacak, borç ve diğer mali durum bilgilerini, defterlere sistemli biçimde yazarak sürekli ve düzenli takip etmesi istenmektedir (Yıldız, 2006:59). Böylece ticari hayatın tüm aktörleri için ticari faaliyetlerle ilgili güvenilir kalıcı bilgiler sağlamış olacaktır. Bu husus Eski Türk Ticaret Kanunu'nda, ticari defter tutmanın amacı başlığı altında, "*tacirin ticari işletmesinin, iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her iş yılı içinde sağladığı sonuçlarını saptamaktır*" (Saka, 1998:287) şeklinde ifade edilmiştir.

2.1.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu Açısından Defter Tutulmasının Amacı

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 64. maddesi ticari defter tutma yükümüne ayrılmıştır. Buna göre, her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterinde, ticari işlemleriyle mal varlığı durumunu, bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Ayrıca defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulması gerektiği ve işletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmesi gerektiği ifade edilmiştir (YTTK, m.64/1). Bu madde hükümlerine aykırı

hareket edildiğinde Yeni TTK'nın 562/1. maddesinin a fıkrasına göre dört bin TL idari para cezası uygulanacaktır.

Yukarıdaki madde incelendiğinde anılan yükümlülük hem gerçek hem de tüzel kişi tacirleri kapsamaktadır. Bu nedenle anılan yükümlülükten hiçbir tacir ayrı tutulamaz. Tacir ise YTTK'nın 12 ve 16. maddelerine göre tanımlanır. Bu hükümler Eski TTK ile aynıdır. Defter tutma yükümü, tacir sıfatını kazanma, tacir sayılma ve tacir gibi sorumlu olma tarihinden itibaren başlar, saklama yükümlülüğü bir yana, tacir sıfatının, tacir gibi sayılma ve tacir gibi sorumlu olma konumunun son bulmasına kadar devam eder (Altaş, 2011:426).

Aynı maddenin devamında üçüncü kişi ibaresi vardır. Burada üçüncü kişi tacirden bağımsızlığı ifade eder. Bu hüküm, defterlerin aynı zamanda uzmanca, profesyonellik ilkelerine göre, meslek etiği, yöntemi ve terimleri uyarınca tutulması gereğini de ortaya koymakta, yoksa defterlerin herkesin değil, sadece uzmanların anlayabilecekleri tarzda tutulması anlamına gelmemektedir. Makul bir süre ile kastedilen, defteri inceleyen uzmanın bazı kayıtları anlayabilmek amacı ile ayrıca araştırma yapmamasına, bilgi toplamasına, açıklama istemine gerek olmaksızın, o kaydı, sebebini, dayanağını ve gereğinde sonuçlarını değerlendirebilmesidir. Uzmanın fikir edinmesi demek tacirin malvarlığı durumunun, borçlarını yerine getirmeye yeterli olup olmadığı yorumunu yapabilmesidir, yoksa bir denetim elemanı gibi denetim sonuçlarını ortaya koyması, döküm yapması, sonuçları belirlemesi aranmaz (Gerekçe, m.64).

2.2. TİCARİ DEFTERLERE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Ticari defterler kısmı Eski TTK'da 66-86. maddeler arasında düzenlenirken, Yürürlükteki Türk Ticaret Kanunu'nda ise aynı konu 64-88. maddeler arasında düzenlenmiştir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girdiği için bu bölümle birlikte Yeni TTK yerine Mevcut TTK ifadesi kullanılacaktır.

Defter tutma ve envanter ile ilgili olarak Eski Türk Ticaret Kanunu'nda ve Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan düzenlemeler aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 2: Ticari Defterler Açısından ETTK ve MTTK'nın Karşılaştırılması

6762 Sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu (66-86. maddeler)	6102 Sayılı Mevcut Türk Ticaret Kanunu (64-88. maddeler)
---	---

A) Defter Tutma Mükellefiyeti	A) Defter Tutma ve Envanter
I- Şümulü (m.66)	I- Defter Tutma Yükümü (m.64)
II- Mes'uliyet (m.67)	II- Defterlerin Tutulması (m.65)
III- Saklama Müddeti (m.68)	III- Envanter (m.66)
IV- Tasdik Ettirme ve Beyanname Verme Mükellefiyeti (m.69)	IV- Envanteri Kolaylaştırıcı Yöntemler (m.67)
B) Çeşitli Defterler	B) Açılış Bilançosu, Yıl Sonu Finansal Tabloları
I- Yevmiye (m.70)	I- Genel Hükümler (m.68-71 arası)
II- Defteri Kebir (m.71)	II- Kalemlere İlişkin İlkeler (m.72-77 arası)
III- Envanter Defteri (m.72-75 arası)	III- Değerleme İlkeleri (m.78-81)
IV- İşletme Hesabı Defteri (m.76-77)	C) Saklama ve İbraz
V- Karar Defteri (m.78)	I- Belgelerin Saklanması, Saklama Süresi (m.82)
C) Teslim ve İbraz	II- Hukuki Uyuşmazlıklarda İbraz (m.83)
I- Teslim Mükellefiyeti (m.79)	III- Uyuşmazlıklarda Suret Alınması (m.84)
II- İbraz Mükellefiyeti (m.80)	IV- Defterlerin Tümüyle İncelenmesi (m.85)
III- Müşterek Hükümler (m.81)	V- Görüntü ve Veri Taşıyıcılara Aktarılmış Belgelerin İbrazı (m.86)
D) Ticari Defterlerin İspat Kuvveti	VI- Ticarete Yeni Başlayanlar İçin Uygulama (m.87)
I- Kati Delil (m.82)	VII- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Yetkisi (m.88)
II- Yemin (m.83)	
III- Sahibinin Aleyhinde (m.84)	
IV- Sahibinin Lehine (m.85)	
V- Diğer Tarafların Aleyhinde (m.86)	

Kaynak: 6762 sayılı Eski TTK ve 6102 sayılı Mevcut TTK.

Tablo 2’de, Eski TTK ile Mevcut TTK’nın ticari defterler açısından karşılaştırmalı tablosu düzenlenmiştir.

Tablo 2 incelendiğinde, başlıkların ve içeriklerinin değiştiği görülmektedir. Eski Türk Ticaret Kanunu ticari defterleri 66 ile 86. maddeler arasında düzenlemiştir. Bu maddeler, defter tutma mükellefiyeti, çeşitli defterler, teslim ve ibraz ile ticari defterlerin ispat kuvveti şeklinde dört ana başlık altında toplanmıştır. Mevcut Türk Ticaret Kanunu ise, ticari defterleri 64. ile 88. maddeler arasında düzenlemiştir. Bu bölümde ticari defterler; defter tutma ve envanter, açılış bilançosu, yıl sonu finansal tabloları ile saklama ve ibraz olmak üzere üç ana başlık altında toplanmıştır.

Tablo 2'deki bilgiler hem Eski TTK hem de Mevcut TTK açısından dikkatle incelendiğinde Eski TTK konuya ilişkin çok ayrıntılı hükümler içermesine karşın, Mevcut TTK'nın daha genel bir düzeyde konuya yaklaştığı görülmektedir. Örneğin, Eski Kanun'da çeşitli defterler başlığı altında defterlerin neler olduğu (yevmiye, defteri kebir, envanter defteri, işletme hesabı defteri ve karar defteri) tek tek sıralanmış ve defterlerin ayrı ayrı tanımı yapılmıştır. Oysa Mevcut Kanun'da bu kadar detaylı düzenlemeye yer verilmemiş, 64. maddede tutulması gereken defterlerin isimlerinin sayılmasıyla yetinilmiştir. Başka bir örnek vermek gerekirse Eski Kanun'da defterlerin sahibinin lehine, aleyhine ve diğer tarafların aleyhinde delil oluşturması ve ispat niteliği taşımasına ilişkin düzenlemeler yapılmışken, Mevcut Kanun'da defterlerin delil olma ve ispat kuvvetine ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir (Doyrangöl, 2008:11).

Mevcut Türk Ticaret Kanunu ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu ile Türkiye Muhasebe Standartları'nın önemi artmıştır. Mevcut TTK'da ayrıntıları doldurması için Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na atıfta bulunulmuştur.

2.2.1. Defter Tutmak Zorunda Olanlar

Mükelleflerin defter tutma yükümlülüğü, tacir sıfatının kazanıldığı andan itibaren başlamaktadır. Vergi mükelleflerinin, gelir ve giderlerini vergi kanunlarında belirtilen şekilde kanuni defterlere, usulüne uygun olarak ve belirlenen zaman içinde kaydetmeleri kanuni bir zorunluluk olmakla beraber, tacirlerin işletmeleri hakkında bilgi edinmesi, veri oluşturması ve karar süreçlerinde bu verileri ticari hayatta kullanması için gerekli ve zorunludur (Ekinci, 2009:1). Yani tacirlerin defter tasdik ve kayıt tutmaları kanunen zorunlu olmakla beraber işletmenin piyasa koşullarında sağlıklı yönetmek için de zorunluluk arz etmektedir.

6762 sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu'nda, her tacir, ticarî işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak münasebetlerini ve her iş yılı içinde elde edilen neticeleri tespit etmek amacıyla, işletmesinin mahiyet ve önemini gerektirdiği bütün defterleri ve bilhassa, diğer kanunların hükümleri mahfuz kalmak üzere, aşağıdaki defterleri Türkçe olarak tutmaya mecburdur;

1- Tacir hükmi şahıs ise yevmiye defteri, defter-i kebir, envanter ve karar defteri,

2- 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 yukarı ki bentte yazılı defterler,

3- Tacir hakiki şahıs ise karar defteri hariç olmak üzere birinci bentte yazılı defterleri veya işletmesinin mahiyet ve önemine göre sadece işletme defteri.

Tacirlerin işletmeleriyle ilgili işler dolayısıyla aldıkları mektup, yazı telgraf, fatura, cetvel, senet gibi vesika ve kâğıtlarla ödemelerini gösteren vesikaları ve yazdığı mektup yazı ve telgraf namelerin kopyalarını ve mukaveleleri, taahhüt ve kefalet ve sair teminat senetleri ve mahkeme ilamları gibi belgeleri muntazam bir tarzda dosya halinde saklamaları mecburidir. (TTK, m.66)

Eski Türk Ticaret Kanununun 66. maddesi incelendiğinde, tacirler tarafından tutulması gereken defterler üç kısımda düzenlenmiştir. Birinci kısım defterler tutulması zorunlu ve ismen belirlenmiş defterlerdir. (TTK md.66/1-3) Bunlar; yevmiye defteri, defter-i kebir, envanter defteri, gerçek kişiler tarafından tutulan karar defteri gösterilir. Söz konusu defterler, Kanun açısından tasdike tabi defterler olarak da ifade edilebilir.

İkinci kısım defterler Eski Türk Ticaret Kanunu'nun 66/1. maddesine göre tacir, Kanun'da ismi açıkça belirtilmese de işletmesinin nitelik ve öneminin gerektirdiği diğer defterleri de tutmak zorundadır. Bu defterler tutulması zorunlu, ancak ismen belirlenmemiş defterler olarak adlandırılabilir. Bu defterler arasında, pay sahipleri defterleri, genel kurul tutanaklarının yazılmasına mahsus toplantı ve müzakere defteri ve yönetim kurulu karar defteri, senetler defteri, imalat defteri, ambar defteri gibi defterlerdir. Eski Türk Ticaret Kanunu, söz konusu defterler için tasdik zorunluluğu getirmemiş, bunların bir beyanname ile ticaret siciline bildirilmesi gerektiğini hükme bağlamıştır. Bu nedenle adı geçen defterler, "beyannameye tabi defterler" olarak da ifade edilebilir.

Eski Türk Ticaret Kanunu açısından üçüncü kısım defterler tamamen tacirin isteğine bağlı olarak tutulması mümkün olan ihtiyari defterlerdir. Bu defterler "tutulması zorunlu olan ihtiyari defterler" olarak adlandırılmaktadır. İhtiyari defterlerin tutulmaya

başlanmadan önce ticaret sicil memurluğuna bildirilmesi gerekir. Bu nedenle isteğe bağlı defterler de beyana tabi defterler niteliğindedir (Yıldız, 2006:62).

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nda ise, “*her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır*” (YTTK, m.64/1) şeklinde belirtilmiştir. Mevcut Kanun'da görüldüğü üzere defter tutmak zorunda olanlar açısından detaylı bir sıralamaya yer verilmemiş olup sadece tacirlerin defter tutmakla yükümlü oldukları ortaya konmuştur.

Söz konusu maddenin 4. bendinde pay defteri, karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesi ile ilgili olmayan defterlerinde ticari defterler olduğu ifade edilmektedir. Bu çerçevede getirilen düzenleme ile Eski Kanun'da olduğu gibi, sayma usulü ile defterlerin belirlenmesinden vazgeçilmekte ve ilgili Kurulun çıkaracağı tebliğ ile gelişen şartlara uygun olarak belirlenmesi söz konusu olmaktadır. Bunun sonucunda da sanal ortamda ticari defterlerin kullanımının yolu da açılmış olmaktadır (Yıldız, 2006:63).

Eski Türk Ticaret Kanunu ve Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilen defter tutmakla mükellef olanlar tablo 3 de gösterilmiştir.

Tablo 3: ETTK ve MTTK Açısından Defter Tutmakla Mükellef Olanlar

6762 Sayılı Eski Türk Ticaret Kanununa Göre Defter Tutmakla Yükümlü Olanlar (m.66)	6102 Sayılı Mevcut Türk Ticaret Kanununa Göre Defter Tutmakla Yükümlü Olanlar (m.64)
Tacirler Tüzel Kişi Tacirler Gerçek Kişi Tacirler	Tacirler Tüzel Kişi Tacirler Gerçek Kişi Tacirler
Özel hukuk hükümlerine göre idareedilmek ve ticari şekilde işletilmek üzere devlet, vilayet, belediyeler gibi kamu tüzel kişileri tarafından kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan ticari işletmeler	
Dernekler tarafından kurulan ticari işletmeler	
Bunlara benzeyen ve tüzel kişiliği olmayan ticari teşekküller	

Kaynak: ETTK ve MTTK

2.2.2. İşletmelerde Eski ve Mevcut TTK'da Tutulması Gerekli Ticari Defterler ve Karşılaştırılması

Ticaret işletmeleri, yapılan faaliyetleri görebilmek, bunları takip edebilmek, kar ve zarar durumunu görebilmek, geleceğe ilişkin planlamalar yapabilmek için yaptığı bütün ticari faaliyetleri kayıt altına alması gerekecektir. Kanun koyucuda tacirlerin tutması gereken defterleri kanunda düzenlemiştir.

Tacirlerin tutması gereken defterler Eski Türk Ticaret Kanununda ve Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilmiştir. Tablo 4 her iki Kanun'da da tutulması gereken defterleri göstermektedir.

Tablo 4: ETTK ve MTTK Açısından Tutulması Gereken Defterler

6762 Sayılı Eski Türk Ticaret Kanununa Göre Tutulması Gereken Defterler (m.66)	6102 Sayılı Mevcut Türk Ticaret Kanununa Göre Tutulması Gereken Defterler (m.64)
Yevmiye Defteri Defteri Kebir Envanter Defteri Karar Defteri İşletme Hesabı Defteri	Yevmiye Defteri Defteri Kebir Envanter Defteri Pay Defteri Yönetim Kurulu Karar Defteri Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri

Kaynak: ETTK ve YTTK

i. Eski Türk Ticaret Kanunu'na Göre Tutulması Gereken Defterler

Eski Türk Ticaret Kanununun 66. maddesinin birinci bendinde tacir, hükmi şahıs (tüzel kişi) ise yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defterini tutması gerektiğini belirtmiştir. Aynı maddenin üçüncü bendinde ise tacir hakiki şahıs (gerçek kişi) ise karar defteri hariç olmak üzere birinci bentte yazılı defterleri veya işletmesinin mahiyeti ve önemine göre sadece işletme defteri tutması gerektiği belirtilmiştir.

Eski Türk Ticaret Kanunu 70 ile 78 maddeler arasında çeşitli defterler kısmında tutulması gereken defterleri tek tek açıklamıştır.

- **Yevmiye Defteri:** Yevmiye defteri, işletmede meydana gelen mali nitelikli olay ve işlemin varlık ve kaynaklar üzerinde yarattığı değişme yevmiye defteri adı verilen bir deftere kayıt edilir (Atabey, 2006:96). Yevmiye defterine kayıtlar tarih sırasına göre, muhasebe diline göre, kanunda belirtilen kurallara uygun olarak yevmiye maddeleri şeklinde günlük olarak kayıt altına alınır.

Yevmiye maddesi, gerçekleşen olay ve işlemin varlık ve kaynaklar üzerinde yarattığı değişimin kayıt altına alınmasına aracı olur. Yevmiye maddesi, yevmiye

defterinde bir olay ve işlemi tüm yönleri ile kayıt altına alan ve iki tarih çizgisi arası ile sınırlandırılan bölüme denir (Atabey; 2006:96).

Eski Türk Ticaret Kanunu, yevmiye defterini şu şekilde tanımlamaktadır, “*yevmiye defteri kayda geçirilmesi icap eden muameleleri vesikalardan çıkararak tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazmaya mahsus defterdir*” (ETTK, m.70). Ayrıca madde numarası, tarih, borçlu hesap, alacaklı hesap, meblağ ve her kaydın dayandığı vesikaların nevi ve varsa tarih ve numaraları (açıklama)’nın içermesi gerektiğini maddeler halinde belirlemiştir.

Aynı maddenin devamında yevmiye defterinin ciltli ve sahifeleri müteselsil sıra numaralı olması gerektiği, olay ve işlemlerin gerçekleştiği andan itibaren on beş gün içerisinde kayıtlara geçmesi gerektiği, yeni yılın ilk ayın sonuna kadar notere tasdik ettirilmesi gerektiğini de belirtmiştir².

- **Defteri Kebir:** Yevmiye defterine kayıt altına alınan olayların sınıflandırılmaya tabi tutulabilmesi için her bir varlık ve kaynak kalemi ile ilgili olarak açılan hesap çizelgesi açılır. Varlık ve kaynaklar üzerinde olay ve işlemlerin oluşturduğu deftere defteri kebir denir (Atabey, 2006:99).

Eski Türk Ticaret Kanunu, 71. maddesinde, “*defteri kebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan muamelelerin buradan alarak sistemli bir surette hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir*” şeklinde tanımlamaktadır. Maddenin devamında ise, defteri kebir, tarih, yevmiye madde numarası, meblağ ve toplu hesaplarda yardımcı nihai hesapların isimlerinin yer alması gerektiği belirtilmiştir³.

- **Envanter Defteri:** İşe başlama tarihinde ve izleyen her hesap dönemi sonunda çıkarılan envanterler ve bilançoların kaydedildiği defterdir (Atabey, 2006:102).

Envanter defteri Eski Türk Ticaret Kanunu’nun 72, 73, 74 ve 75. maddelerinde düzenlenmiştir. 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. İş yılı altı aydan az olamayacağı ve bir yıldan çok olamayacağı belirtilmiştir. Ayrıca iş yılı sonu için çıkarılacak envanter ve bilançoların

² Bknz. Yevmiye Defteri Mevcut Türk Ticaret Kanunu s.39

³ Bknz. Defteri Kebir Mevcut Türk Ticaret Kanunu s. 39

takip eden yılın ilk üç ayında tamamlanması gerektiği belirtilmiştir. Maddenin devamında envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur şeklinde ifade edilmiştir (ETTK, m.72).

Kanun'un 73. maddesinde envanter çıkarmanın, saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları net ve ayrıntılı bir şekilde tespit etmesi gerektiği belirtilmiştir.

Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifi ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hulasasıdır (ETTK, m.74/1). Bilanço aktif ve pasif olarak iki bölüme ayrılmaktadır. Aktif tarafta mevcutlar, alacaklar varsa zararlar yer almakta. Pasif tarafta ise borçlar ve sermaye yer alır.

Envanter ve bilançolar eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde ve Türk Lirası şeklinde tanzim edilmelidir⁴.

- **İşletme Defteri:** İşletme defteri Eski Kanun'un 76 ve 77. maddelerinde belirtilmiştir. İşletme defteri, ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olan işletme hesabı defterinin sol tarafını masraf (gider), sağ tarafını hasılat (gelir) kısmı teşkil eder. Giderler kısmına dönem içerisinde meydana gelen mal yada hizmet satın alımı ve işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için yaptığı ödemeler yer alır. Gelir kısmında ise, mal ve hizmet satışları ile işletmenin faaliyetlerinden doğan diğer gelirleri yer almaktadır. İşletme defterinde sıra numarası, kayıt tarihi, işlemin cinsi ve tutarı yer alır (ETTK, m.76)⁵.

Emtia (ticari mal) üzerine iş yapanlar, emtia hareketlerini işletme hesabının masraf ve hasılat kısımlarında ayrı bir sütunda göstermeye ve bir emtia envanteri çıkarmaya mecburdurlar. Malın envanteri, ticari malın sayılması, ölçülmesi, tartılması ve değerlendirilmesi suretiyle net bir şekilde tespit edilir. Envanterin olaylara ait kayıtlarla karıştırılmamak suretiyle yeniden işe başlama halinde işletme hesabı defterinin baş tarafına, iş yılı kapandıktan sonra ise işlemlere ilişkin kayıtları takip eden sayfaya yazılır (ETTK, m.77).

⁴ Bknz. Envanter Defteri Mevcut TTK s. 40

⁵ Bknz. İşletme Defteri Mevcut TTK s. 44

- **Karar Defteri:** Karar defteri tüzel kişiliğe haiz olan tacirler tarafından kullanılmaktadır. Karar defterine genel kurul veya ortaklar kurulu, gerek duyulur ise yönetim kurulu tarafından alınan müzakere sonucunda alınan kararlar ve toplantıya katılan üyelerin isim ve soy isimleri, toplantı günü ile beyan edilen oy ve müzakerelerin tam bir surette bilinebilmesi için gerekli diğer hususlar yazılır. Bu kararların altı şirket adına imza koyma yetkisine sahip kişiler tarafından imzalanır (ETTK, m.78)⁶.

ii. Mevcut Türk Ticaret Kanununa Göre Tutulması Gereken Defterler

Mevcut Türk Ticaret Kanunu tutulacak defterleri 64. maddede belirtmiştir. Eski TTK'da defterler açıkça belirtilerek açıklanmış fakat Mevcut Kanun'da sadece isim olarak zikredilmiştir. Mevcut TTK'nın 64. maddesinin dördüncü fıkrasında; pay defteri, karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterlerde ticari defterlerdir. Aynı maddenin beşince fıkrasında tutulacak olan defterlerin Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması gerektiği hükmedilmiştir. Bu Kanun'un defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı VUK 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 etmeyeceği belirtilmiştir.

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun 64 ile 67. maddeler arasında tutulması gereken belgelere değinilmiştir.

- **Yevmiye Defteri:** Mevcut Kanun'da yevmiye defterine Eski Kanun'da olduğu gibi ayrıntılı bir şekilde açıklama getirilmemiş. Burada sadece ismi zikredilerek yevmiye defterine değinilmiştir.

ETTK'da olduğu gibi tanımı yapıp maddeler halinde izahı ve şekli yapılmamıştır. Eski Türk Ticaret Kanunu'nun, Mevcut Türk Ticaret Kanunu'ndan daha ayrıntılı olduğu görülmektedir.

- **Defteri Kebir:** Bu defterde aynı yevmiye defterinde olduğu gibi Mevcut Kanun'da sadece ismi zikredilerek belirtilmiştir. Eski TTK'nın çeşitli defterler kısmı

⁶ Bknz. Karar Defteri Mevcut TTK s.43

içerisinde 71. maddede ayrıntılı bir şekilde anlatılan defteri kebire, yevmiye defterinde olduğu gibi Mevcut Kanun'da çok fazla yer verilmemiştir.

- **Envanter Defteri:** MTTK'da tutulması gereken defterler sıra ile belirtilmiş ve açıklama yapılmadan bırakılmıştır. Fakat bu fıkra da geçen envanter defteri Mevcut Kanun'da 66. madde de envanter ve 67. madde de envanteri kolaylaştırıcı yöntemler başlığı altında açıklamalara yer verilmiştir. Eski Kanun'daki 72. madde umumi olarak envanter defterine ilişkin düzenleme kaldırılmıştır.

Mevcut TTK'nın 66/1. maddesinde, her tacirin ticari işletme açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde göstermesi gerektiğini ayrıca varlıklarını ve borçlarını teker teker belirten bir envanter çıkarması gerektiği belirtilmiştir. İlk envanter olarak adlandırılan bu envanter, işletmenin açılışında, her tacir tarafından düzenlenmek zorundadır. Bu konuda, gerçek yahut tüzel kişi tacir ayrımı bulunmamaktadır. Fakat burada envanterin nasıl çıkarılacağına dair bir hüküm belirtilmemiştir. Eski Kanun'un 73. maddesinde envanter çıkarmanın; saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle olduğu belirtilmiştir. Saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek envanter sürecinin aşamalarını gösterir (Doyrangöl, 2008:7).

Mevcut TTK'da aynı maddenin 2. fıkrasında tacirlerin açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda envanter çıkarması gerektiği belirtilmiş ve faaliyet dönemi on iki ayı geçemez şeklinde üst sınırlandırma getirilmiştir. Bu döneme ait bir alt sınırlandırma getirilmemiştir. Halbuki Eski Kanun'un 72. maddesinde iş yılı altı aydan az, on iki aydan çok olamaz şeklinde alt ve üst sınırlama getirerek daha net bir ifade konulmuştur. Mevcut Kanun'da üst sınır belirtilip alt sınırın belirtilmemesi ilerleyen dönemlerde bir takım sıkıntıları da beraberinde getirebilecektir. 2. fıkranın devamında envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen bir zaman içerisinde çıkarılacağı belirtilmiştir. Oysa, Eski Kanun'da bunun yeni iş yılının ilk üç ayında olacağı açıkça belirtilmiştir. Mevcut Kanun'da böyle bir sınırlama getirilmemiştir. Ayrıca MTTK'da envanter ve bilançoların tamamlanmasına ilişkin sürenin de belirtilmediği görülmektedir.

Yukarıda anılan fıkra, envanterin çıkarılması süresini kesin bir şekilde belirtmeksizin emredici bir kurala bağlamıştır. Envanter bilançodan önce çıkarılmış olmalıdır. Çünkü, bilanço envantere dayanacaktır. Bu anlamda ikinci fıkradaki "düzenli

bir işletme faaliyetine uygun süre” ifadesiyle envanterin, bilanço gününden önce bilançoya esas alınabilecek bir süre içinde çıkarılması kastedilmektedir. Onun için bu süre ile 69. maddenin c bendi ile örtüşmez. Anılan madde bilançonun çıkarılma süresi olup, envanteri izleyecektir. Hükümün amacı, envanterin çıkarılmasını süreye bağlayacak bilançonun gecikmesini önlemektir (Gerekçe, m.66/2).

MTTK'nın 3. fıkrasında “*maddi duran varlığına dahil varlıklarla, ham ve yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri düzenli olarak ikame ediliyor ve toplam değerleri işletme için ikinci derecede önem taşıyorsa, değişmeyen miktar ve değerle envantere alınırlar; şu şartla ki, bunların mevcutları miktar, değer ve bileşim olarak sadece küçük değişikliklere uğramış olsunlar. Ancak, kural olarak üç yılda bir fiziksel sayım yapılması zorunludur*”, şeklinde ifade edilmiştir (YTTK, m.66/3). Burada yapılan yenilik, düzenli olarak ikame edilen ve toplam değeri işletme için ikinci derecede önem taşıyan ve ancak küçük değişikliklere uğrayan maddi duran varlık, ilk madde ve malzeme, yardımcı malzeme ve işletme malzemelerinin sayımı için kolaylaştırıcı bir düzenleme getirilmiştir. Düzenleme kapsamında bu varlıkların değişmeyen miktar ve değerler envantere alınabileceği öngörülmüş ancak bu durumda 3 yılda bir envanter yapılması zorunlu tutulmuştur.

Yukarıdaki fıkra da, kural olarak değişmeyen değer ilkesi benimsenmiştir. Kural malvarlığı unsurlarının teker teker değerlendirilmesidir. Hüküm bunun iki istisnasını öngörmektedir. Bunlardan birincisi maddi 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 envantere alınabilirler. Ancak, ikinci kategorinin işletmede devamlı ikame edilmesi yanında toplam değerleri ile sabit değerleri arasındaki farkın küçük olması gerekir. Bu kural sürekli olarak uygulanmaz. 3 yılda bir fiziki, yani tam ve gerçek değerle varlıkların teker teker değerlendirilmesi suretiyle envanterin çıkarılması gerekir (Gerekçe, m.66/3).

MTTK'nın 4. fıkrasında, aynı türden stok malvarlığı kalemlerinin, diğer aynı nitelikteki veya yaklaşık aynı değerdeki taşınabilir malvarlığı unsurları ve borçlar ayrı ayrı gruplar halinde toplanabileceği ve ortalama ağırlıklı değer ile envantere konulabileceği (MTTK, m.66/4) belirtilmiştir. Buna göre, aynı nitelikteki stokları ve

yaklaşık aynı değerde olanları da gruplandırmak mümkün olabilecektir. Fakat bu maddedeki sıkıntı taşınabilir mal varlığı unsurları ile ne ifade edilmek istendiği belli değildir. Bunların iştirak hisseleri, tahviller vb. menkul kıymetleri ya da aktifte yer alan tüm fiziki varlık kalemleri olabileceği düşünülmektedir. Dolayısıyla bütün bunlar aynı nitelik veya değerde ise gruplandırılabilir ve ortalama ağırlıklı değer ile değerlendirilebilir (Doyrangöl, 2008:8).

Yukarıdaki maddelere aykırı envanter çıkaranlara Mevcut TTK'nın 562/1. maddesi e bendine göre dört bin TL idari para cezası verilecektir.

Fiziki envanter çıkarılması yerine uygulanabilecek olan envanter çıkarma yöntemlerine “envanteri kolaylaştırıcı yöntemler” kenar başlıklı 67. maddede yer verilmiştir. Mevcut Kanun'da; Envanter çıkarılırken, malvarlığı mevcudu (kasa, stoklar, menkul kıymetler, maddi sabit kıymetler gibi fiziki dokunulan kıymetler), sondaj yöntemine göre ve genel kabul gören matematiksel-istatistiksel yöntemler yardımı ile çeşit, miktar ve değer olarak belirleneceği ve kullanılan yöntemin Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olması gerektiği vurgulanmaktadır. Bu şekilde düzenlenen envanterin vardığı sonuçlar, fiziksel sayım yapılırsa elde edilecek olan envanterin sonuçlarına eş değerde olacağı ifade edilmektedir.

Anılan fıkrada, sondaj fiziki envanterin tersidir. Fiziki envanterde, aktif ve pasif kalemlerin envanteri, depolara inilerek, alacak ve borçlulara gidilerek onlarla mutabık kalınan bakiyeler alınarak, varlıkları teker teker sayarak, ölçerek tartarak ve değerlendirerek yapılır. Sondaj yönteminde ise genel kabul gören matematiksel-istatistiksel örneklerle belirleme yoluna gidilir (Gerekçe, m.67/1).

Aynı maddenin 2. fıkrasında bir faaliyet döneminin kapanış envanteri düzenlenmesinde Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun bir yöntemin uygulanması suretiyle cins, miktar ve değer olarak malvarlığı mevcudunun güvenle tespiti sağlanabiliyorsa fiziki envantere gerekmediği (MTTK, m.67/2) hükmedilmiştir. Bu fıkrada, sondaj yöntemine göre envanter çıkarılabilmesinin şartını belirlemektedir. Şart, kısaca şöyle formüle edilebilir; Envanter günündeki duruma göre fiziki yöntem uygulansaydı aynı sonucu vereceği kesin ise genel kabul gören muhasebe ilkelerine uygun başka bir yöntem uygulanabilir (Gerekçe, m.67/2).

Üçüncü fıkrada ise, saymaya, tartmaya, ölçmeye dayalı yani nicel olmasına gerek bulunmaksızın, değerleri artırarak, eksilterek envanter çıkarılmasını düzenlemekte ve bunun iki halde mümkün olduğunu öngörmektedir (Gerekçe, m.67/3). Buna göre(MTTK, m.67/3);

- Faaliyet döneminin kapanışında fiziki sayım veya Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun bir malvarlığı kalemlerinin cins, miktar ve değerine göre tespiti yapıp faaliyet döneminin kapanışından önceki üç veya sonraki iki ay içinde bulunan bir gün itibariyle çıkarılmış özel bir envantere gösterilmişse

- Bu özel envantere bağlı olarak Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun bir şekilde ileriye dönük tahmin yöntemiyle, faaliyet döneminin sonunda mevcut varlıkların o faaliyet döneminin sonu itibariyle değerlemesi doğru olarak yapılabiliyorsa, varlıklara ilişkin envantere yapılmasına gerek olmaz.

Eski Kanun'da çıkarılan envantere envanter defterine kayıt edileceği açıkça belirtilmiştir. Mevcut Kanun'da ise böyle bir hüküm yer almamaktadır. Mevcut Kanun'da ayrıca özel envanterden bahsedilmektedir. Bununla ne kastedildiği açık değildir. Envanter, envanter defterine çıkarılacağına göre burada söylenen özel envantere açıklık getirilmemiştir.

- **Pay Defteri:** MTTK'da pay defterine ilişkin ayrıntılı bir bilgi verilmemle birlikte Kanun'un 64/4. maddesinde işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterlerde ticari defterlerdir diyerek pay defterinden burada bahsetmektedir. Tacirlere ticari defter tutma zorunluluğu olduğundan ve pay defteri de Mevcut Kanun'da ticari defter olarak geçtiğinden, tacirler pay defteri tutmak zorundadırlar.

- **Karar Defteri:** Pay defterinde olduğu gibi Mevcut Kanun'un 64/4. maddesinde karar defterlerinin de ticari defter olarak tutulma mecburiyeti belirtilmiştir. Tacirler bu hükümden yola çıkarak karar defteri tutmaları mecburidir.

- **Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri:** Pay defteri ve karar defterinde olduğu gibi yine aynı madde genel kurul toplantı ve müzakere defterinin de ticari defter olduğu belirtilmiştir. Tacirler yine bu hükümden yola çıkarak genel kurul toplantı ve müzakere defteri tutma mecburiyetindedirler.

Sonuç olarak, Eski TTK'da tutulması gereken defterler açıkça belirtildiği halde MTTK'da envanter defteri haricinde diğer defterlere bir açıklık getirilmemiştir. Buradaki ilgili hükümler düzenleyici nitelikte olup detayları Türkiye Muhasebe Standartları'na dolayısıyla Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun direktiflerine bırakılmıştır. Ayrıca MTTK'da işletme defterine yer verilmemiştir. Ancak olay çok geniş bir kitleyi ilgilendirdiği için Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen esaslara göre kayıt tutmak geçerli olacaktır. Bunun için Vergi Usul Kanunu'nda bir değişiklik yapılması daha doğru olacaktır.

MTTK'nın 64. maddesinin dördüncü fıkrasında “pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari defterlerdir” denilmiştir. Böylece uygulamada tartışmalı olan bir konuya da MTTK ile açıklık getirilmiştir. Pay, karar ve müzakere defterlerinin ticari defter sayılması teoriye uymamakla birlikte, uygulamanın gereksinimini duyduğu gibi kural olarak kanuna girmiş bulunmaktadır. Kuralın amacı, karine oluşturmak, ispatta yardımcı olmak gibi işlevlere sahip söz konusu defterlere, ticari defterlere uygulanan güven ve disiplin kurallarını uygulayabilmektir. Uygulama tasdiklere tabi olmayan bu defterlerin çoğu kez güvenilmez durumda oldukları görülmüştür (Gerekçe, m.64/4).

Dolayısıyla, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterinin de, MTTK'nın 64. maddesinin üçüncü fıkrası gereği, açılış tasdikine tabi tutulması gerekmektedir. Ancak, pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yapraklarının bulunması şartıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırmadan kullanılmaya devam edilecektir. Mevcut TTK, sadece yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayına tabi olduğuna hükmetmiştir. Aynı maddenin dördüncü fıkrası hükmünde anılan defterler sayıldıktan sonra, “gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler” ibaresi kullanılarak bunların sınırlı sayı olmadıkları açıkça belirtilmiştir, ancak bu kapsama hangi defterlerin girebileceği konusunda madde gerekçesinde bir ayrıntıya yer verilmemiştir. Anılan hüküm, bu gibi defterlere güven duyulmasını sağlama noktasında önemli bir işleve sahip olmakla birlikte defterlerin tasdiki hususu göz önünde bulundurulduğunda şirketin isteğe bağlı olarak tuttuğu defterlerin dahi açılış ve iki defterin de kapanış tasdikine tabi olması neticesini doğuracaktır. Bu olay hem şirketler açısından önemli bir maliyet unsuru olacak hem de

noterlerin yoğun olan iş yükünü daha da artıracaktır (Altaş, 2011:438). 13 Ocak 2012 tarihinde kabul edilen şekliyle madde daha ağırdı çünkü bütün defterler kapanış tasdikine tabi idi fakat 6335 sayılı Kanun ile sadece yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanış tasdikine tabi olacağı hükmedildi. Burada gereksiz olacak olan kapanış tasdikleri kaldırılmış oldu.

2.2.3. Ticari Defter Tutma Usul ve Esasları ve Yeni Düzenlemeler

i. Ticari Defterleri Tutmadaki Usul ve Esaslar

- Defterlerin Tutulacağı Yer

Gelişen dünyamızda defterin tutulacağı yerde değişmiştir. Eskiden defterler kalamaza şeklinde defterlerde tutulurken, küreselleşen piyasalarda artık bilgiler gelişen teknoloji ile birlikte elektronik ortama taşınmıştır.

Nitekim Mevcut Kanun'da da bu belirtilmiştir. 64/3. madde içerisinde bu konu ile ilgili olarak, fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca beraber çıkarılacak tebliğ ile belirleneceği hükmedilmiştir.

Mevcut Kanun'un 65/4.maddesinde ise, defterlerin ve gerekli diğer kayıtların, belgelerin saklanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığı ile tutulabileceği belirtilmektedir. Elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanması süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre zarfında bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır, şeklinde hükmedilmiştir. Eğer defterler elektronik ortamda tutulacak ise, defterler ve ilgili diğer kayıtların Türkçe tutulması gerektiği ayrıca, kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamlarının açıkça belirtilmesi gerektiği hükmedilmiştir. Elektronik ortamda bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde değiştirilemez. Kayıt sırasında yada daha sonra yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır (MTTK, m.65/3).

Mevcut TTK'nın 65. maddesinin dördüncü fıkrasına göre, defter tutanlara, kayıtları, olguları ve işlemleri içeren ve aynı zamanda da kanıtlayan belgelerin saklanmasında ikili seçenek sunmaktadır. Birincisi fiziki dosyalama, ikincisi ise veri

taşıyıcılarının kullanılmasıdır. “Veri taşıyıcıları” terimi, özellikle mikrofişleri, CD’leri, magnetleri ve elektronik ortamı ifade eder (Gerekçe, m.65/4).

- Defterlerin Tutulacağı Dil

Eski Türk Ticaret Kanununun 66. maddesi tutulacak olan defterleri sıralamadan önce defterlerin Türkçe olarak tutulması zorunludur ifadesi kullanarak kayıtların Türkçe olması gerektiğini hükmetmiştir. Mevcut Türk Ticaret Kanunu’nda ise, 65/1. maddesinde defterler ve gerekli diğer kayıtların Türkçe tutulması gerektiği belirtilmiştir. Mevcut Kanun’un, Eski Kanun’dan farkı zorunluluk ifadesinin kullanılmamasıdır. Ayrıca Mevcut Kanun’da, kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir hükmü yer almıştır. Kısaltmalar, harfler ve semboller, işlem yapan kişilerin adlarını, ticari 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 (Gerekçe, m.65/1).

Bu düzenleme ile MTTK, Vergi Usul Kanunu (VUK) ile çelişmektedir. MTTK kayıtların Türkçe tutulacağını belirtirken, VUK’nun 215. maddesinin 1. bendinde “... Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıtlar da yapılabilir” ifadesi kullanılmıştır. Bu çelişkinin ortadan kaldırılabilmesi için VUK’nun anılan hükmünün saklı olduğunun birinci fıkrada belirtilmesi gerekmektedir (Moroglu, 2009:61).

- Ticari Defterlere Yapılacak Kayıtların Doğru ve Eksiksiz Olması

Mevcut TTK’nın 65. maddesinin ikinci fıkrasında “defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır” denilmiştir.

Bu haliyle, anılan fıkra, bilanço ilkelerinden bazılarına, yani tamlık, doğruluk, zamanında kayıt ve düzen ilkelerine açıkça gönderme yapmış, ancak bunları tanımlamamıştır. Uyulması gerekli ilkeler fıkrada yazılı olanlarla sınırlı değildir. Anılan ilkelerin uygulanması, defterlerin tutulmasından itibaren başlar (Gerekçe, m.65/2).

Tamlık, kısaca işletme iş ve işlemlerin eksiksiz olarak, yani herhangi bir boşluk meydana getirmeden muhasebeleştirilmesi, kaydı gereken bir iş ve işlemin kayıt dışı bırakılmaması demektir. Muhasebecideki tamlık ilkesi bilançodaki tamlık ilkesinden

farklıdır. İkincisi aktif ve pasiflerin tamlığını, aktif ve pasif listesinin ne eksik ne de fazla olmasını ifade eder (Gerekçe, m.65/2).

Doğruluk, kaydın gerçeğe uygun ve sadık bir biçimde iş ve işlemi yansıtmasıdır. İşlemin gerçeğe sadık bir şekilde muhasebe kaydı haline gelmesi, inceleyen yanlı yorumlara yöneltilmeden aktarılmasıdır (Gerekçe, m.65/2).

Zamanında kayıt, muhasebe kaydının zamanında yapılması, sonraya bırakılmaması gereğini ifade eder. İlke muhasebe kaydının 5-10 gün gibi belirli süre içinde yapılmasını öngörmemekte, genel kabul gören muhasebe kurallarına uygun olarak “zamanında” ölçüsünü kullanmaktadır. Zamanında, hemen veya derhal anlamına gelmediği gibi, haftalara da izin vermemekte, gerçekçi ancak kısa bir süreye yani, muhasebeleştirilmenin olağan süresine işaret etmektedir (Gerekçe, m.65/2).

Düzen ilkesi ile, yapılan iş ve işlemlerin kaydının zaman akışına göre, yani kronolojik sırada tarih ve belge numarası dikkate alınarak yapılması kastedilmektedir (Gerekçe, m.65/2).

- Yapılan Hataların Düzeltilmesi

Mevcut Türk Ticaret Kanunu 65. maddesinin üçüncü fıkrasında “*Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır.*” ifadesi kullanılarak hataların düzeltilmesinin yasak olduğu belirtilmiştir. Ancak Eski Kanun’da buna ilişkin her hangi bir düzenleme yoktur.

Bu itibarla, çizimler, saklayıcı, örtücü ve karartıcı değil düzeltici ve gerçeği yansıtıcı olmalıdır. Yani, eski kayıt, karalanmamalı, kapatılmamalı, herhangi bir madde veya araçla silinmemeli, görülecek, okunacak, ne olduğu bilinecek tarzda sadece temiz bir biçimde çizilmelidir (Gerekçe, m.65/3).

ii. Defterlerin Tasdiki

Defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler, Eski TTK’nın 69. maddesi ve MTTK’nın 64 maddenin 3. fıkrasında belirtilmiştir. Buna göre, Eski Türk Ticaret Kanununun da tasdik olunacak defterler şunlardır;

- Yevmiye Defteri
- Defteri Kebir
- Envanter Defteri
- Karar Defteri

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nda ise tasdik olunacak defterler şunlardır;

- Yevmiye Defteri
- Defteri Kebir
- Envanter Defteri
- Pay Defteri
- Yönetim Kurulu Karar Defteri
- Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri

Mevcut TTK'nın 64. maddesinin üçüncü fıkrası, deftere resmiyet verilmesi yani onay gereğini belirtmekte ve bunun usulünü göstermektedir. Ayrıntılar Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın düzenlemesine bırakılmıştır (Gerekçe, m.64/3).

Vergi Usul Kanunu'nun 220. maddesine göre ise tasdik olunacak defterler aşağıdaki gibi sıralanmıştır;

- Yevmiye Defteri
- Envanter Defteri
- İşletme Defteri
- Çiftçi İşletme Defteri
- İmalat ve İstihsal Vergisi Defteri
- Nakliyat Vergisi Defteri
- Yabancı Nakliyat Kurumlarının Hasılat Defteri
- Serbest Meslek Kazanç Defteri
- **Açılış Tasdiki**

Defterler kullanılmaya başlamadan önce tasdik işlemine tabi tutulurlar, yapılan bu işleme açılış tasdiki denilmektedir.

Eski Türk Ticaret Kanununun 69. maddesinde şirketin, kuruluş aşamasında 66. maddede belirtilen yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defterini kullanmaya başlamadan önce tacir tarafından ticari işletmenin bulunduğu yerin ticaret sicili memurluğuna veya notere ibraz etmesi gerektiği, ayrıca bu defterin VUK'nun 213.

maddesine göre defterlerin tasdikine ilişkin hükümlerinde yer alan bilgileri içerecek şekilde tasdik ve imza edileceği hükmedilmiştir.

Aynı maddenin devamında sicil memuru veya noter, defterlerin kaç sayfadan ibaret bulunduğunu ilk ve son sayfaya yazarak resmi mühür ve imzasıyla tasdik etmesi gerektiğini, akabinde noterlerce tasdik edilen defterlerin mahiyet ve adetleri ve bunların kime ait olduğu en geç yedi gün içinde ilgili ticaret sicili memurluğuna bildirilmesi gerektiği ve şirketlerin müteakip yıl defterleri ile kullanılması zorunlu diğer defterler VUK'nun 213. maddesinde belirtilen defterlerin tasdikine ilişkin hükümlerine göre tasdik olunması gerektiği belirtilmiştir. Böylece, tasdik konusunda iki kanun arasında çıkabilecek farklılıklar da giderilmiştir. Ayrıca her tacir, tutmaya mecbur olduğu diğer defterlerle tutmak istediği defterlerin her birinin nevi ve mahiyetleriyle sayfa sayılarını gösteren iki nüsha beyannameyi bu defterleri kullanmaya başlamadan önce sicil memuruna vermek zorunda olduğu hükmedilmiştir. Memur bunlardan birisini tasdik ederek tacire geri verir. Bu mükellefiyeti hiç veya kanuna uygun şekilde yerine getirmeyen tacirin bu gibi defterleri lehine olamayacağı maddenin son kısmında belirtilmiştir.

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun 64/3. maddesinde ise, fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterinin açılış onayları, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlanılmadan önce ayrıca, bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar ki süre içerisinde notere yaptırılması gerektiği hükmedilmiştir. Ancak, pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmadan kullanılmaya devam edebilir. Aynı maddenin devamında ise, ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili sırasında defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabileceği belirtilmiştir. Şayet bu onay noter tarafından yapılırsa, notere odalardan getirilecek bir faaliyet onay belgesini isteme zorunluluğu getirilmiştir. Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması halinde bu defterlerin açılışlarında noter onayı aranmamaktadır (YTTK, m.64/3).

Mevcut Kanun'un 64/3.maddesinde yer alan noter onayına ilişkin hükmü kuruluşta açılış onayı konusuna yenilik getirmiştir. Bu onayın noter dışında sicil müdürü

tarafından da yapılabileceği öngörülmüştür. Ayrıca Eski Kanun'da yer alan noter onayı dışında defterlerin (yardımcı defterler) sicile bir beyanname verilerek delil olması konusuna yeni düzenlemede yer verilmemiştir. Ticaret Siciline beyanname verme yükümlülüğünün kaldırılması yerinde bir düzenlemedir. Nitekim uygulamada beyanname verme yükümlülüğüne uyulmamaktadır (Çalışkan, 2008:4).

14 Şubat 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 6102 sayılı Mevcut TTK'da açılış onaylarının zamanı belirtilmemiştir. Ancak, 30 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 6335 sayılı Kanun'da ticari defterlerin açılış onaylarının zamanı yukarıda belirtildiği gibi belirlenmiştir. Buna göre, faaliyet döneminin ilk ayından önceki ay sonuna kadar, yeni kurulan şirketlerde ise kuruluş sırasında kullanılmaya başlanılmadan yapılabilecek. Ayrıca pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla tekrar açılış onayı yapılmaksızın kullanılmasına imkan tanınmıştır.

- Kapanış Tasdiki

Tacirler, yılsonu defterini kapanış tasdikine tabi tutarlar. Kapanış tasdikinin ana amacı defter sayfalarının boş veya satırlarının aralıklı olup olmadığını denetlemek ve böylece, sonradan eski tarihli kayıt yapılmasının önüne geçmektir. Kapanış tasdikini yaptırmayanların ticari defterleri kendi lehlerine delil olamaz. Dolayısıyla tacir kapanış tasdiki yapılmamış bir defteri ispat vesikası olarak kullanamaz. Kapanış tasdiki yaptırılmayan defterler, tam ve kanuna uygun olarak tutulmuş sayılmaz. (http://www.alomaliye.com/2008/mehmetali_aktas_ticari_deft_kapanis.htm).

ETTK'nın 70. maddesinin son fıkrasında yevmiye defteri ve 72. maddesinin dördüncü fıkrada envanter defterine ilişkin kapanış tasdiklerinin şart olduğu belirtilmiştir. Bu çerçevede, yevmiye defterinin en geç yeni yılın Ocak ayı sonuna kadar notere ibraz edilip kapanış tasdikine tabi tutulması gerekir. Envanter defterinin ise en geç yeni yılın Mart ayı sonuna kadar tamamlanması ve akabinde de kapanış tasdiki için notere ibraz edilmesi şarttır.

Dikkat edileceği üzere, açılış tasdiki, yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, karar defterleri ve işletme defteri için şart koşulduğu halde, kapanış tasdiki sadece yevmiye defteri ve envanter defteri için öngörülmüştür. Yine, Kanun koyucu, tacirlere kolaylık sağlamak açısından açılış tasdiki konusunda hem ticaret sicili memurluklarını

hem de noterleri yetkili kıldığı halde, kapanış tasdiki yetkisini sadece noterlere tanımıştır.

(http://www.dunya.com/turk-ticaret-kanunu%E2%80%99na-gore-defter-tasdiki_93814_haber.html)

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nda ise kapanış tasdikine ilişkin 64. maddenin 3.bendinde değinilmiştir. Burada ticari defterlerden sadece yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayının notere yapılacağı hükmedilmiştir. Kapanış tarihi ise izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayın sonuna kadar olarak değiştirilmiştir. Eski Kanun'da kapanış tasdikleri yevmiye ve envanter defterine istenirken, Mevcut Kanun'da envanter defteri yerine yönetim kurulu karar defteri olarak değiştirilmiştir.

6102 sayılı Kanun ilk Yasalaştığında kapanış onayı bütün defterlere istenmekteydi. 6335 sayılı Kanun ile bu sadece yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterine indirilmiştir. Mevcut Kanun'un bu şekilde tekrar değiştirilmesi doğru olmuştur. Örneğin, yılda genellikle bir kez yapılan genel kurul toplantılarına ilişkin olarak tutulacak toplantı ve müzakere defterlerinin kapanış tasdikine bir gereksinim yoktur.

Mevcut TTK'da kapanış onayının izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar yapılması hükmedilmiştir. Halbuki Eski Kanun'da yevmiye defteri Ocak ayı sonuna kadar, envanter defteri ise Mart ayı sonuna kadar tasdik edilmesi gerektiği hükmedilmiştir. Mevcut Kanun ilk kabul edildiğinde kapanış onayı altı ay olarak belirlenmişti. Fakat yürürlüğe girinceye kadar ki sürede gelen eleştiriler neticesinde bu süre üç aya indirilmiştir. Bu değişiklikte yerinde olmuştur çünkü teknolojinin bu kadar ilerlediği, yöntemlerin ve araçların bu kadar geliştiği, günümüz koşullarında bu kadar uzun bir süre belirlenmiş olması hem envanter çıkmadan doğru bir bilanço çıkarılamaz hem de muhasebe mantığına uygun bir yaklaşım değildir.

Mevcut TTK'da ayrıca açılış işlemlerinin tasdikinde noter veya şirket kuruluşuna dair onayları sicil müdürü tarafından yapılabileceği hükmedilirken, kapanışta ise sadece yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defterinin noter tarafından tasdikin yapılacağı hükmedilmiştir. Ayrıca elektronik ortamda tutulan defterler için yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defterleri dahil olmak üzere noter onayı aranmayacaktır.

- Açılış ya da Kapanış Tasdiki Yaptırmamanın Cezası

Eski Türk Ticaret Kanunu'nun 67. maddesinin üçüncü fıkrasında "tutulması zorunlu olan defterlerin hiç veya kanuna uygun şekilde tutulmaması" hali için üç lira ile otuz lira arasında ağır para cezası öngörmektedir. Bu rakam çıkarıldığı dönem için ağır bir yaptırım olsa günümüz şartlarında geçerliliğini kaybetmiştir.

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun da ise açılış ve kapanış tasdiklerine ilişkin gerekli onayları yaptırmayanlar için dört bin lira idari para cezası uygulanacaktır. Bu Kanun ilk haliyle iki yüz günden az olmamak üzere adli para cezası şeklinde kabul edilmişti. İşletme yöneticilerine adli para cezası idariye çevrilmeyip hapis yolu gözüküyordu. Kanun'da yeniden değişikliğe gidilerek idari para cezasına çevrilmiştir. Hem akademik çevreden hem de iş dünyasından gelen eleştiriler doğrultusunda ağır yaptırım içeren bu ceza hafifletilmiştir.

İşte, ticari defterlerden yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, karar defterleri ve işletme defterinin açılış; yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin ise kapanış tasdiklerinin hiç ya da zamanında yaptırılmamış olması da, defterlerin kanuna uygun surette tutulmaması hallerinden biri olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla, böyle bir durumun tespiti halinde, ilgililere, yani gerçek kişi tacirlerde tacirin kendisine, tüzel kişi tacirlerde ise yönetim organı üyelerinin her birisine idari para cezası verilmektedir. Yani, önemsenmeyen bir ayrıntı, birkaç yıla ve deftere ilişkin olduğu takdirde, ilgililerin ciddi yekûn tutan para cezaları ile yüzleşmelerine sebebiyet verebilmektedir. Bu çerçevede, gerçek kişi tacirlerin ve tüzel kişi tacirlerin yöneticilerinin, ticari defterlerin açılış ve kapanış tasdiklerini süresinde yaptırmaya özen göstermeleri, hem kendilerinin hem de işletmelerinin menfaatine olacaktır.

iii. Defterlerin Saklanması ve Saklama Süresi

Kanun koyucu tacirlerin tutmak zorunda olduğu defterlerin belli süreler içerisinde saklanmasına hükmetmiştir. ETTK 67/2. maddesinde ticari defterlerin kısmen veya tamamen kaybindan hukuki sorumluluğu işletme sahibine yüklemektedir.

Eski Kanun, defterlerin saklanmasını 68. maddede düzenlemiştir. *“Defter tutmak mecburiyetinde bulunan kimse ve işletmeye devam eden halefleri defterleri son kayıt*

tarihinden ve saklanması mecburi olan diğer hesap ve kağıtların tarihlerinden itibaren on yıl geçinceye kadar saklamaya mecburdurlar” şeklinde belirtmiştir.

Maddenin devamında gerçek kişi tacirlerinin ölümü halinde mirasçıları veya ticareti terk etmeleri halinde kendileri defter ve kağıtları yine on yıl geçinceye kadar saklamakla yükümlü tutulmuşlardır. Ancak mirasın resmi tasfiyesi halinde defter ve kağıtlar on yılı geçinceye kadar sulh mahkemesi tarafından saklanacaktır.

Tacirin saklamakla mükellef olduğu defter veya kağıtlar; yangın, su baskını veya deprem gibi bir afet sebebiyle ve kanuni müddet içinde kayba uğrarsa, tacir kaybı öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yerin yetkili mahkemesinden kendisine bir vesika verilmesini isteyebilir. Defter ve belgelerin zayi olduğunun kanuni şekilde tespit ve ispat edilememesi, taciri, defter ve belgelerini ibraz edememe sorunu ile karşı karşıya getirecektir. Bu durumda, tacirin ve ilgililerin hukuki sorumluluğunu gündeme gelecek ayrıca vergi cezaları ile karşı karşıya kalacaktır. Dolayısıyla zayi belgesi, ticari defter ve belgeleri kaybolan tacirler için büyük öneme sahiptir (Altaş, 2009:113). Zayi belgesinin verilebilmesi için ticari defterlerin zayi olmasından tacirin kusurunun bulunmaması gerekir. Defterlerin kaybolduğu zayi belgesi dışında bir başka belge ile ispat edilemez. Onaya tabi defterlerin notere onaylatılmaması halinde bu defterler için zayi belgesi verilmesi talep edilemez (Arslan ve Çelik, 2010:56).

Mevcut Türk Ticaret Kanunu’nda ise defterlerin saklanması ve süresine ilişkin hükümler 82. maddede ifade edilmektedir. Maddenin ilk fıkrasında maddeler halinde sınıflandırılan belgeleri saklamakla yükümlü olduğu belirtilmiştir. Buna göre işletmelerin saklamakla yükümlü olduğu belgeler (MTTK, m.82/1),

- Ticari defterlerini, envanterlerini, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini,

- Alınan ticari mektuplarını,

- Gönderilen ticari mektupların suretlerini,

- Ticari defterlere 64. maddenin birinci fıkrasına göre, yapılan kayıtların dayandığı belgelerini, sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlüdürler.

MTTK’da saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançonun düzenlendiği yıl sonu finansal tablolarının hazırlandığı ve konsolide finansal tabloların hazırlandığı, ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin oluştuğu takvim yılının bitişiyle başlayacağı belirtilmiştir (MTTK, m.82/6). Oysa Eski TTK’da yukarıda da belirtildiği gibi saklama süresi, son kayıt tarihinden itibaren başlamaktadır.

Eski Türk Ticaret Kanunu’nda belgelerin saklanma süresinin on yıl olarak belirtilmiştir. Mevcut Türk Ticaret Kanunu’nda da bu süre 82/5. maddesinde de on yıl olarak hükmedilmiştir. Mevcut Türk Ticaret Kanunu, tasarı halindeyken bu süre beş yıl olarak belirlenmişti fakat yasalaşmadan önce tekrar on yıla hükmedildi. VUK’nun 253. maddesi bu süreyi beş yıl olarak belirlemiştir. Bu madde hükümlerine göre Mevcut Kanun’un 82. maddenin 3. fıkrasında saklanacak olan belgelerin, Türkiye Muhasebe Standartlarına da uygun olmak kaydı ile görüntü veya veri taşıyıcılarında saklanabileceği belirtilmiştir. Kanun bu saklama işlemine de şart getirmiştir, okunur hale gelen belgeler, defterdeki kayıtlarla görsel ve diğer belgelerle içerik olarak örtüşmesi gerektiği ayrıca saklama süresi boyunca kayıtlara her an ulaşılabilmesi gerektiği ve uygun bir süre içinde kayıtların okunabilir hale getirilebilmesi gerektiğidir. Aynı maddenin 4. fıkrasında da, kayıtlar elektronik ortamda tutulması durumunda bilgilerin, bilgisayar yerine basılı olarak da saklanabileceği belirtilmiştir.

Mevcut Kanun’da ölüm ve ticareti terk etme halinde Eski Kanun’daki fıkra aynı kalmıştır. Ayrıca tacirin saklamakla mükellef olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya deprem gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi olan on yıl içinde kayıp olursa on beş gün içinde mahkemeye bir belge verilmesini isteyebilecektir. Bu madde Eski Kanun’da da var Mevcut Kanun’da buna ilave olarak davanın hasımsız açılabilmesi hükmü getirilmiştir.

iv. Defterlerin İbrazı

Tacirler, defterlerini kanunun gereklerine göre tutup ve yasaya göre saklamaları sorumluluklarını bitirmiyor. Tutulan defterlerin isteyen yetkililere ibraz etme yükümlülüğü vardır. Türk Ticaret Kanununa göre ibraz, saklaması zorunlu ticari defter ve belgelerin, incelenmek ve kanıt oluşturmak üzere mahkemeye sunulmasıdır (Saka, 1998:305).

Eski TTK'nın 80 maddesinin birinci fıkrasına göre, yargılama sırasında haklı bir menfaatin mevcudiyeti ispat olunur ve ibraz edilmeleri ispat bakımından zorunlu görülürse, mahkeme, resen veya taraflardan birinin talebi üzerine bir tarafa yahut her iki tarafa ait defterlerle saklanması gereken kağıtların ibrazını emredebilir denilmektedir.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise ibraz halinde defterlerin her tarafı incelenmez, sadece uyuşmazlık konusu işle ilgili kayıt ve belgelerin sureti çıkarılır ve bunlar üzerinde bilirkişi incelemesi yapılabilir. İbrazına karar verilen defter veya belgeler, ibraz kararını veren mahkemenin yargı çevresi dışında bulunuyor ve bunların taşınmalı güçlük arz ediyorsa, inceleme istinabe yoluyla defter ve belgelerin bulunduğu yer mahkemesinden istenileceği belirtilmiştir.

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nda ibraz ile ilgili hükümler 83 ile 86. maddeler arasında geçmektedir. MTTK'nın 83/1. maddesine göre ticari uyuşmazlıklarda mahkeme, yabancı gerçek veya tüzel kişi bile olsalar, tarafların ticari defterlerinin ibrazına, resen veya taraflardan birinin istemi üzerine karar verilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Mevcut Kanun'un 84. maddesinde ise, uyuşmazlıklarda suret alınmasına ilişkin düzenlemeyi göstermektedir. Bu maddede eğer bir hukuki anlaşmazlıkta ticari defterler ibraz edilmişse, defterlerin uyuşmazlıkla ilgili kısımların tarafların katılımı ile inceleneceği ve gerekli görülen hallerde, defterlerin ilgili yapraklarından suret alınacağı belirtilmiştir (MTTK, m.84). Bu maddede meydana gelecek uyuşmazlıklarda mahkemenin belgeleri ibraz edilmesini talep edebileceği ve tarafların katılımı ile ilgili kısımların inceleneceği ve gerekli görüldü hallerde defterlerden ilgili yapraklarından suret alınabileceği ifade edilmektedir.

MTTK'nın 85. maddesinde ise, "malvarlığı hukukuna ilişkin olan, özellikle de mirasa, mal ortaklığına ve şirket tasfiyesine ilişkin uyuşmazlıklarda, mahkeme, ticari defterlerin teslimine ve bütün içeriklerin incelenmesine karar verebilir" denilmektedir. MTTK'nın 84. maddesinde hukuki uyuşmazlıklarda ticari defterlerin uyuşmazlıkla ilgili olan kısmı istenirken, miras, mal ortaklığı ve şirket tasfiyesi ile ilgili konularda mahkeme defterlerin tümünü isteme hakkına sahip olduğu belirtilmiştir.

Mevcut Kanun'un 86. madde ise görüntü ve veri taşıyıcılara aktarılmış belgelerin ibrazına ilişkindir. Bu madde yeni bir düzenleme olup, Eski Kanun'da karşılığı yoktur. Maddede, 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 yükümlü olacağı belirtilmektedir. Ayrıca gerek duyulduğu takdirde belgeleri, giderleri kendisine ait olmak üzere bastırmalı ve yardımcı araçlara ihtiyaç duyulmadan okunabilen kopyalarını sunabilmelidir. Bu maddede mahkemeye ibraz edilen ve elektronik ortamda kayıt altına alan tacirlerin bu belgelerin okunabilmesi için gerekli ekipmanı da tedarik etmesi gerektiği ayrıca mahkeme tarafından gerek duyulduğu takdirde, masrafları tacir karşılamak üzere belgeleri çoğaltıp teknik ekipmana ihtiyaç duymadan kopyalarının okunabilmesinin sağlanması gerektiği hükmedilmiştir.

v. Ticari Defterlerin İspat Kuvveti

Ticari defterlerde ispat konusu Eski Kanun'un 82 ile 86. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Ancak bu düzenleme, oldukça karışık ve sistemsiz şekilde yapılmıştır (Arkan, 2009:344). Bu bölümü aleyhe delil olma ve lehe delil olma şeklinde iki kısımda incelemek daha doğru olacaktır.

- Aleyhe Konu Olma

Eski Kanun'un 84. maddesinde Kanun'a uygun olarak ya da uygun olmayarak tutulan kayıtlar sahibi ve tarafları aleyhinde delil sayılabilir denmektedir. Ticari defterlerin sahibi aleyhine delil teşkil etmesi çeşitli şekillerde söz konusu olabilir. Bir uyuşmazlıkta taraflardan birisi iddiasını ispatlamak için kendi defterlerine dayanabilir. Ancak bu defterlerdeki bazı kayıtlar defter sahibinin aleyhine de delil teşkil edebilir. Bunun dışında taraflardan birisi diğer tarafın ticari defterlerini delil olarak gösterebilir. Bu durum iki şekilde gerçekleşir. Karşı tarafın defterlerinin onun aleyhine delil teşkil etmesini talep eden kişi ya iddiasını başka delillerle de ispatlamaya çalışır ya da delil olarak sadece karşı tarafın defterini gösterir (Arslan ve Çelik, 2010:56).

Ticari defterlerin sahibi aleyhine delil teşkil edebilmesi için uyuşmazlığın her iki taraf açısından ticari iş niteliğinde olması gerekmez. İşin taraflardan birisi için ticari iş mahiyetinde olması yeterlidir. Aynı şekilde her iki tarafın da tacir olmasına gerek yoktur. Ticari defterleri aleyhine delil olarak kullanılacak kişinin tacir olması yeterlidir. Bu açıdan defterlerine kanuna uygun olarak tutulup tutulmamaları ve birbirlerini teyit edip etmemeleri de herhangi bir önem taşımaz. Bu konuda gerçekleşmesi gereken diğer bir

şart ise defterleri aleyhine delil olarak kullanılan kişinin buradaki kayıtların aksini başka delillerle ispatlayamamış olmasıdır. Bütün bu şartlar gerçekleşmişse hakim karşı tarafın ticari defterlerini delil olarak gösteren kişiye yemin teklif eder (Arslan ve Çelik, 2010:57).

- Lehe Konu Olma

Bir kimsenin kendi düzenlemiş olduğu belgelere dayanarak iddiasını ispat etmesi, kural olarak mümkün değildir. Ancak ETTK ile bu kurala bir istisna getirilmiş ve tacirin tutmuş olduğu defterlerin, belli şartlar altında kendi lehine kanıt oluşturabileceği kabul edilmiştir. Defterlerin sahibi lehine kanıt oluşturması, istisnai bir durum olduğundan, bazı koşullara bağlanmıştır. Bu koşullar Eski Kanun'un 82, 83/1, 85 ve 86. maddelerinde gösterilmiştir. (Arkan, 2009;347) Bu hükümlere göre gerçekleşmesi gereken şartlar şunlardır;

- Taraflar arasındaki uyuşmazlığın her iki taraf açısından ticari iş niteliğinde olması,
- Uyuşmazlığın her iki tarafının tacir olması,
- Lehe delil olarak kullanılacak defterlerin noter onayına tabi defterlerden olması,
- Ticari defterlerin kanuna uygun bir şekilde tutulması ve birbirini teyit etmesi,
- Karşı tarafın defter tutma yükümlülüğünü hiç veya gereği gibi yerine getirmemesi,
- Karşı tarafın lehe delil olarak kullanılan ticari defterlerdeki kayıtların aksini başka delillerle ispatlayamamış olması,
- Defterlerini lehe delil olarak kullanan kişinin bu konuda mahkemeye yemin vermesi gerekir.

Eski Kanun'da ticari defterlerin ispat kuvveti ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş iken Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nda ticari defterlerin ispat kuvvetine ilişkin herhangi bir düzenlemeye gidilmemiştir. Yani tacirlerin lehine yada aleyhine delil oluşturacak defterlere ilişkin herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Mevcut TTK'nın 83/1. maddesinde uyuşmazlıklarda mahkeme, yabancı gerçek veya tüzel kişi bile olsalar defterlerin incelenmesi gerektiği ifade edilmiştir.

2.2.4. TTK'da Finansal Tablolara İlişkin Yeni Düzenlemeler

Mevcut Türk Ticaret Kanunu, Eski Kanun üzerinde değişiklikler yaparak düzenlenmiştir. Bazı Maddeler aynen kabul edilmiş, bazı maddeler değişikliğe tabi tutulmuştur. Fakat bazı maddelerde Eski Kanun'da olmayıp Mevcut Kanun'da ele alınmıştır. Eski Kanun'un 74 ve 75. maddelerinde kısaca bilançoya değinilmiştir. Mevcut Kanun bu konu hakkında daha ayrıntılı ve kapsamlı bir değişikliğe gitmiştir.

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun 68 ve 81. maddeler arasında açılış bilançosu ve yılsonu finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin olarak yapılan yeni bir düzenlemedir. Bu düzenlemede Türkiye Muhasebe Standartları dikkate alınmıştır.

Finansal tabloları kullananlar mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler, müşteriler, hükümetler ve kamu işletmeleri ile genel olarak kamudur. Bunlar finansal tabloları farklı bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için kullanırlar.

İşletme yönetimi işletmenin finansal tablolarının hazırlanmasından ve sunumundan sorumludur. Yönetim her ne kadar planlama, karar verme ve kontrol sorumluluklarını yerine getirmek için yardımcı olacak ilave yönetimsel ve finansal bilgilere erişebilirse de finansal tablolarda yer alan bilgilerle de ilgilenir (Örten, 2007:3).

Finansal tabloların amacı, kullanıcıların ekonomik kararlar verirken faydalanmaları için işletmenin finansal durumu, performansı (faaliyet sonuçları) ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında bilgi sağlamaktır. Kullanıcılar kendilerine işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve finansal durumundaki değişikliklere ilişkin bilgiler sağlanırsa, işletmenin nakit ve nakit benzeri kaynakları yaratma kabiliyetini daha iyi değerlendirebilirler (Örten, 2007:3).

TMS 1'e göre, işletme yönetimine bilgi sağlayan, bilanço, gelir tablosu ve nakit akım tablosuna ayriyeten öz kaynak değişim tablosu ilave edilmiştir.

Bu bölüm 3 başlık altında düzenlenmiştir. Genel Hükümler, Kalemlere İlişkin İlkeler ve Değerleme İlkeleri şeklindedir.

2.2.4.1. Genel Hükümler

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun 68 ile 71. maddeler arasında düzenlenen bu bölümde, düzenleme yükümü, düzenlemeye ilişkin ilkeler, dil ve para birimi ile imza başlığı altında maddeler halinde ifade edilmiştir.

Getirilen yenilikler Türkiye Muhasebe Standartları'na bağlı kalarak düzenlenmiştir. MTTK'nın 68/1. maddesi, tacirlerin faaliyet döneminin başında ve sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu yani açılış bilançosunu ve yıl sonu bilançosunu çıkarmak zorundadır. Ayrıca açılış bilançosunda, yıl sonu finansal tabloların, yıl sonu bilançosuna ilişkin hükümlerin uygulanacağı ifade edilmektedir. Buna göre bir önceki yılın kapanış bilançosu izleyen yılın açılış bilançosu ile aynı olacaktır.

Aynı maddenin 2. ve 3. bendinde tacirin gelir tablosu ve bilançoyu hazırlaması gerektiğinden bahsedilmiştir. Buna ilaveten Türkiye Muhasebe Standartları'nın bu konudaki hükümlerinin saklı olduğu belirtilmiştir. Yönetim kurulu, geçmiş hesap dönemine ait, TMS'de öngörölmüş bulunan finansal tablolarını, eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlayıp genel kurula sunacaktır. (MTTK, m.514).

MTTK'nın 69. maddesinde yılsonu finansal tabloların,

- TMS'ye uyularak düzenlenmesi gerektiği,
- Açık ve anlaşılır olması gerektiği
- Düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılması gerektiği belirtilmektedir.

Dolayısıyla, anılan hükmün içerik ve anlamı Türkiye Muhasebe Standartlarına göre belirlenir ve tamamlanır.

70. maddede yılsonu finansal tabloların Türkçe ve Türk Lirası ile düzenlenmesi gerektiği ve 71. madde ise yeni bir hüküm getirilerek finansal tablolar, tacir tarafından tarih atılarak imzalanması gerektiği hükmedilmiştir.

2.2.4.2. Finansal Tablo Kalemlerine İlişkin İlkeler

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun kalemlere ilişkin ilkeler bölümünde tamlık ve mahsup yasağı, bilançonun içeriği, aktifleştirme yasağı, karışlıklar, dönem ayırıcı hesaplar ve sorumluluk ilişkileri olmak üzere 6 başlık altında tek tek açıklanmıştır.

i. Tamlık ve Mahsup Yasağı

Mevcut Kanun'un 72. maddesi tamlık ve mahsup yasağı ile ilgili hükümleri kapsamaktadır. İki fıkrada ifade edilen maddenin birinci fıkrasında tamlık ile ilgili hükümler yer almaktadır. Buna göre birinci fıkrada, yılsonu finansal tablolarının ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri, bütün gelir ve giderleri doğru şekilde değerlendirilmiş olarak göstermesinin zorunlu olduğu ifade edilmektedir. Bu maddede peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri dönem ayırıcı hesaplar olarak nitelendirmiştir. Kanun burada finansal tabloların hazırlanmasında ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, giderlerini ve gelirlerini doğru ve eksiksiz bir şekilde Türkiye Muhasebe Standartları hükümleri gereğince hazırlaması gerektiğini ifade etmiştir.

Aynı fıkranın devamında mülkiyeti saklı kalması şartıyla elde edilen ve işletmenin kendisinin veya üçüncü kişilerin borçları için rehin alınan ya da başka bir şekilde güvenceye verilen malvarlığı unsurları, güvence (teminat) verenin bilançosunda gösterileceği ifade edilmiştir. Buna ilaveten aynı bentte, nakit ödemeler söz konusu olduğunda, bunların teminat alanın bilançosunda yer alacağı ve finansal kiralamaya ilişkin hükümlerin saklı kalacağı belirtilmiştir.

Kanun'un ikinci fıkrasında ise mahsup yasağı ile ilgili hüküm yer almaktadır. Buna göre; aktif kalemler pasif kalemlerle, giderler gelirlerle, tanışmazlara ilişkin haklar, bunlarla alakalı yüklerle mahsup edilemez denilmektedir. Bu hüküm TMS1 ile örtüşmektedir. TMS1'in 32. maddesinde, varlıklar - borçlar ve gelir – giderler, başka bir standart veya yorum öngörmediği ve izin verilmediği sürece, mahsup edilmemelidir denilmektedir.

ii. Bilançonun İçeriği

Türkiye Muhasebe Standartlarının 33. maddesinde, varlıklar ile borçların ve gelirler ile giderlerin finansal tablolarda ayrı ayrı gösterilmesi gerektiği ifade

edilmektedir (TMS, 2007:305). Mevcut Kanun'un 73. maddesi şu şekilde düzenlenmiştir; "Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse bilançoda, duran ve dönen varlıklar, öz sermaye, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılır" (MTTK, m.73/1) denilmektedir. Standart ile MTTK bu hükümde de örtüşmektedir.

Anılan fıkra hükmü bilançodaki 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 asgariyi gösteren bir bilanço şemasına da yer vermemiştir. Ancak bilanço kalemlerinin yeterli derecede ayrıntıya inilerek şemalandırılmasını öngörmüştür (Altaş, 2011:448).

Anılan maddenin ikinci fıkrasında ise duran varlıklar tanımlanmıştır. Buna göre, duran varlıklar içinde işletmeye devamlı surette tahsis edilmiş bulunan varlıklar yer alır (YTTK, m.73/2).

Eski TTK'nın 74. maddesinde bilançonun tanımından bahsedilmiştir. Buna göre bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifi ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle düzenlenmiş gösterimi şeklinde tanımlanmıştır. Bilançonun aktif tarafında mevcutlar, alacaklar ve varsa zararlar, pasif tarafında ise borçlar ve öz kaynaklar ile gösterileceği ifade edilirken, MTTK'da bilançoya ilişkin bir tanım yapılmayıp Türkiye Muhasebe Standartları esas alınmıştır. TMS1 ve TFRS1 de bilançoya ve diğer tablolara ilişkin ayrıntılı bilgiler yer almaktadır.

Standart'a göre bilanço tablosunun adının finansal durum tablosu olması önerilmektedir. Tam seti uygulayacak olan işletmelerden, üç yıllık finansal tablonun karşılaştırılmalı olarak sunulması istenmektedir.

Bilançodaki varlıklar, dönen ve duran varlıklar olarak ikiye ayrılmıştır. Pasifler ise kısa vadeli yabancı kaynaklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar olarak üç bölümde raporlanmaktadır. Bilanço tablosunda bulunması gereken asgari bilgiler sıralanmıştır. Bu grupların detaylı olarak bilanço içeriğinde yer alması veya dipnotlarda sunumu tercihe bırakılmıştır.

iii. Aktifleştirme Yasağı

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun 74. maddesi aktifleştirme yasağı ile ilgili hükümleri içermektedir. Bu maddenin birinci fıkrada, Türkiye Muhasebe Standartlarına aksi olmadıkça, işletmenin kuruluşu ve öz sermaye sağlamak amacıyla yapılan harcamaların bilançoda aktifleştirilemeyeceği ifade edilmiştir. Bu fıkrada işletme kuruluş aşamasında ve öz sermaye sağlamak amacıyla yapacağı bütün harcamaların bilançoda aktifleştiremeyeceğini, bunları gider olarak 770 genel yönetim giderlerine atılarak gelir tablosunda izleneceği ifade etmektedir. Halbuki Eski Kanun'un 459. maddesinde kuruluş ve örgütlenme giderlerinin kar ve zarar hesaplarında masraf olarak gösterilebileceği hükmü yer almaktadır. Eski Kanun'da bu tip ödemeler 262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri hesabında izlenebilmektedir. TMS 38'de de açılıştan önce yapılan ödemelerin gider olarak muhasebeleştirileceği belirtilmiştir.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, bedelsiz olarak elde edilmiş, maddi olmayan duran varlıklar için yine bilançoda aktifleştirilemeyeceği ifade edilmektedir. Örneğin, araştırmadan kaynaklanan ödemesi yapılmamış herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilemez (Parlakkaya, 2010:106). Maddenin üçüncü fıkrasında ise, sigorta sözleşmelerinin kurulması için yapılan giderlerinde aktifleştirilemeyeceği ifade edilmektedir.

iv. Karşılıklar

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nda ele alınan yeni bir konuda karşılıklardır. Kanun'un 75. maddesine göre, gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek olası kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartları esas alınarak karşılık ayrılacağı ifade edilmiştir. TMS'ye göre "karşılık, gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan yükümlülüktür" (TMS 37:10). Standartta yine karşılıklar için şu ifade geçmektedir, "karşılıklar, ait olduğu ödemeye ilişkin olarak gelecek bir tarihte yapılacak harcamanın zaman ve miktarının kesin olmaması nedeniyle, ticari borçlar ve tahakkuklar gibi diğer yükümlülüklerden ayırt edilebilir" (TMS 37:11) denilmektedir.

Karşılıklar, mevcut bir yükümlülüktür. Yükümlülüğü yerine getirebilmek için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması gerekeceğinden yükümlülük olarak muhasebeleştirilmesi gerekecektir (TMS 37:13). Standardın 14. maddesinde

karşılıkların finansal tablolarda gösterilebilmesi için aşağıdaki koşulların oluşması gerektiği vurgulanmaktadır;

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

Yukarıdaki koşulların gerçekleşmemesi halinde, herhangi bir karşılık finansal tablolara yansıtılmaz.

v. Dönem Ayırıcı (Geçici) Hesaplar

MTTK'nın 76. maddesinde ele alınan bu konu ile ilgili bilanço gününden sonraki belirli bir süre içinde giderleşecek olan harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsilatlar hakkında Türkiye Muhasebe Standartları'nın uygulanacağı ifade edilmektedir.

Dönem ayırıcı hesaplar muhasebenin dönemsellik kavramını ifade etmektedir. Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır (Akdoğan, 2007:6).

vi. Sorumluluk İlişkileri

MTTK'nın 77. maddesine göre, “*Bono düzenlemesi ile poliçe ve çek düzenlemesinden, devrinden, poliçenin kabulünden, kefaletlerden, avalden, garanti sözleşmelerinden, akreditif teyitlerinden, üçüncü kişilerin borçları için verilen güvencelerden, üçüncü kişiler lehine taahhütlerden doğan sorumluluklar ile Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen diğer sorumluluklar pasifte gösterilmemişlerse, bilançonun altında veya ekte Türkiye Muhasebe Standartlarına göre açıklanır. Rücudan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluk ilişkileri ekte belirtilir*” (MTTK, m.77) denilmektedir.

Düzenleme “şeffaflık” ilkesi gereğidir. Yukarıda sayılan sorumluluk ilişkileri sınırlı sayı değildir. Zaten, maddede Türkiye Muhasebe Standartları'na yapılan gönderme bunu doğrulamaktadır (Gerekçe, m.77).

2.2.4.3. Finansal Tablolara İlişkin Değerleme İlkeleri, Ölçüleri ve Yöntemleri

Değerleme ilkeleri MTTK'nın 78 ile 81. maddeleri arasında, genel değerlendirme ilkeleri, varlıklar ile borçların değerlendirme ölçüleri, iktisap ve üretim değerleri, değerlendirmeyi basitleştirici yöntemler başlığı altında açıklanmıştır.

i. Genel Değerleme İlkeleri

Eski TTK değerlemeye ilişkin hükümlerine 75. maddede hükmetmiştir. Kanun, bütün aktiflerin, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydedileceğini belirtmiştir

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun 78. maddesinde yılsonu finansal tablolarında yer alan varlıklar ile borçlar Türkiye Muhasebe Standartlarındaki ilkeler dikkate alınarak değerlendirme ilkelerini aşağıdaki gibi sıralandırmıştır.

i- Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynısı değildir. Burada ifade edilmek istenen 31 Aralık tarihinde düzenlenen dönem sonu bilançosunun ters kayıtlarla kapatılıp ertesi gün yeni yılın ilk gününde tekrar ters kayıtlarla aynı hesapların aynı tutar ile yeniden açılmasıdır.

ii- Fiili veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilerek faaliyetlerin devam edeceği düşünülmektedir. İşletmenin sürekliliği, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder (Akdoğan, 2007:6). Türkiye Muhasebe Standartlarında da yönetim, finansal tabloları düzenlerken faaliyetlerini süresiz sürdüreceğini dikkate alması gerektiğini ifade ederek süreklilik kavramını açıklamıştır.

iii- Bilançonun kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir. Bütün varlıkların ve borçların değerlendirme gününde o günkü değeri ile değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmektedir.

iv- Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır. Özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün olası riskler ve zararlar dikkate alınır. Risk ve zararlar bilanço günü ile yılsonu finansal tabloların düzenlenme tarihi arasında bile öğrenilse yine dikkate alınacaktır. Kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır.

Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslara uyulacaktır.

v- Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yıl sonu finansal tablolarına alınacaktır.

vi- Önceki yıl sonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunacaktır. Bu tanımda muhasebenin temel kavramlarından tutarlılık kavramından bahsetmektedir. Bu kavram, muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gerektiğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur (Akdoğan, 2007:7). Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Ancak bu kavram izlenen muhasebe politikalarında hiçbir zaman değişiklik yapılmayacağı anlamına da gelmez. Geçerli nedenler bulunması halinde, izlenen muhasebe politikalarında değişiklik yapılabilir, ancak bu değişiklik ve parasal etkileri mali tabloların dipnotlarında açıklanarak kullanıcılara iletilmelidir (Atabey, 2006:30).

Aynı maddenin ikinci fıkrasında Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen hallerde ve istisnai bir durum meydana geldiğinde yukarıda sayılan ilkelere ayrılabilmesi ifade edilmiştir.

Eski TTK'nın değerlemeye ilişkin hükümleri ayrıntılı olarak düzenlememesi ve vergi kanunlarındaki ciddi cezai müeyyideler nedeniyle günümüze kadar şirketler genellikle mali tablolarını VUK değerlendirme hükümleri çerçevesinde düzenlemişlerdir. Uluslararası muhasebe standartlarına yakın ilke ve ölçüleri uygulayan SPK formatında raporlama ise ancak belli ölçekte şirketler tarafından tatbik edildiğinden sınırlı uygulama alanı bulmaktadır.

Eski TTK 461. maddesinde stoklar cari fiyatları maliyet bedelinden fazla olsa bile en fazla maliyet bedelleri üzerinden bilançoya geçirebilirler. Maddenin devamında, malların maliyet değeri bilançonun tanzimi zamanında cari fiyattan fazla ise bunlar bilançoya en fazla cari değer üzerinden geçirebilirler.

MTTK değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla karşılaştırılmasında TMS'daki esaslara uyulması gerektiğini hükmederek değerlemelerde standartlardaki maddeleri esas almıştır.

ii. Varlıklar İle Borçların Değerleme Ölçüleri

MTTK'nın 79. maddesinde, duran ve dönen varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirileceği ifade edilmiştir. Borçlar ve diğer kalemler için de yine aynı standardın uygulanacağı ilave edilmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları'nda varlıklara ve borçlara ilişkin tanımlamalar TMS1'de açıklanmıştır.

TMS1'in 57. maddesinde dönen varlıklar için şu şekilde bahsedilmektedir; Bir varlık dönen varlık olarak sınıflandırılabilmesi için aşağıdaki kriterleri uygun olmalıdır,

- İşletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi,
- Özellikle ticari amaçla elde bulundurulması,
- Bilanço gününden sonra on iki ay içinde paraya çevrilmesi,
- Bilanço tarihinden sonra en az on iki ay içinde bir borcun ödenmesi için kullanılmak üzere veya başka bir nedenle sınıflandırılmamış olmak koşuluyla, nakit veya nakit benzeri olanlar dönen varlık olarak ifade edilmiştir (KGMDSK, 2007:311).

Aynı standardında yukarıdaki yazılı olan kriterlerin dışında kalan diğer bütün varlıkların duran varlık olarak sınıflandırılması gerektiği ifade edilmiştir.

TMS 2 stoklar bölümünde, stokların maliyet ve net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirileceği belirtilmiştir (KGMDSK, 2007:339). TMS'ye göre stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme (üretim) maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumunda getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerdir. Net gerçekleşebilir değer ise, stokların gerçekleşmesi beklenen satış bedelinden tamamlama maliyetleri (yarı mamullerin tamamlanması veya mamullerin satılabilir hale getirilmesi için gerekli ek maliyetler) ve satış sırasında katlanılacak maliyetlerin (satış giderleri) düşülmesi ile elde edilecek değerdir. Net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesinde fiyatlardaki ve maliyetlerdeki geçici dalgalanmalar dikkate alınmayacak, stokların değeri

elde edilebilecek en güvenilir örneklere dayanılarak yapılacaktır. Satış anlaşmaları yapılmış olarak elde bulunan stokların net gerçekleşebilir değeri bunların satış anlaşmalarında yer alan satıl bedelleridir (KGMDSK, 2007:312).

TMS 16 maddi duran varlıklar bölümünde, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır (Parlakkaya, 2010:30).

TMS1'in 60. maddesinde bir yabancı kaynak, kısa vadeli olabilmesi için aşağıdaki kriterlere uygun olmalıdır;

- Kuruluşunun normal faaliyet dönemi içinde ödenmesinin beklenmesi
- Özellikle Ticari amaçla elde tutulması,
- Bilanço gününden sonra on iki ay içinde ödenecek olması,
- Kuruluşun borcunu, bilanço gününden sonra en az on iki ay içinde ödemesini erteleyecek koşulsuz bir hakkın olmaması durumlarında kısa vadeli yabancı kaynak olarak ifade edileceği belirtilmiştir.

Uzun vadeli yabancı kaynaklar grubuna, on iki aydan fazla olan finansal borçlar ve ertelenen vergi borçları yer almaktadır (Örten, 2007:23).

iii. İktisap ve Üretim Değerleri

İktisap ve üretim değerlerine MTTK'da 80. maddede değinilmiştir. Değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamaları, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler için Türkiye Muhasebe Standartlarına uyulacağı ifade edilmiştir.

iv. Değerlemeyi Basitleştirici Yöntemler

Değerlemeyi basitleştirici yöntemler MTTK'nın 81. maddesinde açıklanmıştır. Bu maddede şartların gerçekleşmesi halinde Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen değerlendirme yöntemleri basitleştirici yöntemler uygulanır denilmektedir.

2.2.5. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun Yetkisi

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun ticari defterlere ve finansal tablolara ilişkin yetkisi, Kanun'un muhtelif maddelerinde, ayrı ayrı belirtilmekle birlikte, genel olarak MTTK'nın 88. maddesinde düzenlenmiştir.

Bu maddenin 88/1. bölümünde, gerçek ve tüzel kişilerin ticari defter ve finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından yayımlanan TMS, Kavramsal Çerçeve ve yorumlarına aynen uymaları ve uygulamaları gerektiğini hükmetmektedir.

Anılan hüküm gerçek ve tüzel kişilerin ticari defterlerine, küçük ve orta ölçekli işletmelere, ticaret şirketlerinin finansal tablolarıyla konsolide hesaplara TMS'lerin uygulanacağını hükme bağlamaktadır. Eski TTK'nın aksine MTTK, işletmelerin hesaplarına ilişkin hükümlere yer vermemiş, bunu TMS'ye bırakmıştır. TMS, TFRS ile özdeş olacağı için, MTTK, UFRS'nin Türkiye'de uygulanmasını sağlamış olmaktadır. Böylece Türk uygulaması artık hem ayrıntılı hem de gelişme halindeki standartların hakimiyeti altına girerek bu alanda uluslar arası toplumla ve piyasalarla bütünleşmiş olmaktadır (Gerekçe, m.88).

Aynı maddenin ikinci fıkrasında bu düzenlemelerin, pratikte birlikteliği sağlamak, finansal tablolara uluslar arası pazarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslar arası Standartlara tam uyumlu olacak şekilde yalnız Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından belirlenip yayınlanacağını belirtmektedir. Bu maddeye göre ticari hayatta diğer ülkelerin ticari şirketleri ile aynı muhasebe dilini konuşacağı anlamına gelmektedir. Büyük şirketlerin başka ülkelerde ticaretini kolaylaştıracak bir uygulamadır.

MTTK'nın 88. maddesinin üçüncü fıkrasında, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar için, özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkili kılınmıştır. Bu standart ve düzenlemeler ise, Türkiye Muhasebe Standartlarının cüz'ü olarak adlandırılmıştır.

Dolayısıyla, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından, değişik işletme büyüklükleri, sektörler, kar amacı gütmeyen kuruluşlar ve özellikle 1522. maddede belirtilen küçük ve orta boy işletmeler ile 1523. maddenin birinci fıkrasında belirtilen küçük ve orta büyüklükteki sermaye işletmeleri, için farklı standartlar belirlenip yayımlanabilecektir. Yani, anılan fıkra bir taraftan TMS'lerin UFRS'den ayrılabilmesi için alanları belirlemede, diğer taraftan da bu istisnai standartları uygulayanların bunları dipnotlarında belirtmelerini vurgulayarak açıklığın yerine getirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Ancak, hükmün tanıdığı istisnai düzenleme bazı şartlara, dolayısıyla sınırlamalara bağlıdır. Çünkü TMS'lerin UFRS'den ayrı bir düzenleme yapılabilmesi için doğrudan doğruya ve açık bir şekilde olanak tanınmış olması gerekir. Yani UFRS duraksama yaratmayacak bir şekilde ulusal düzenlemeyi geçerli saymalıdır (Gerekçe, m.88).

MTTK'nın 88. maddesinin dördüncü fıkrasında, kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilecekleri ifade edilmektedir.

Bu hüküm, ülkemizde çeşitli bakanlıkların ve kurumların muhasebe standartları yayımlayarak yol açtıkları karmaşaya son vermek amacıyla öngörülmüştür (Gerekçe, m.88). Dolayısıyla, SPK, BDDK gibi düzenleyici ve denetleyici kurumlar, TMS'ye aykırı olmamak kaydıyla ve de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'ndan onay alarak, kendi alanları ile ilgili standartlar konusunda sınırlı düzenleme yapabilirler (Altaş, 2011:473).

Aynı maddenin son fıkrasında uygulamada, Türkiye Muhasebe Standartlarında gerçekleşen olaya ilişkin hüküm yoksa ilgili olduğu alan itibarıyla MTTK'nın 88. maddesinin dördüncü fıkrasındaki hükümler dikkate alınacağı, eğer şayet bu madde de bir düzenleme bulunmadığı takdirde dünyada yaygın olarak uygulanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin esas alınacağı belirtilmektedir.

Dolayısıyla, TMS'de hüküm bulunmayan hallerde, varsa o alandaki düzenleyici ve denetleyici kurum ve kurula ait düzenleme, böyle bir düzenleyici ve denetleyici kurula

ilişkin alanda faaliyet göstermiyorsa ya da ilgili kurum ve kurulun düzenlemesinde de hüküm yok ise, bu durumda milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanacaktır (Altaş, 2011:473).

MTTK'nın 88. maddesi muhasebe uygulamaları açısından çok önem arz etmektedir. Bu madde ile muhasebe alanında sadece Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu yetkili kılınmıştır. Buda istikrarı getirmekle kalmayıp küreselleşen ekonomide meydana gelen değişikliklere hızlı bir şekilde uyum sağlayabilmesine olanak sağlayacaktır. Çünkü dünyada meydana gelen değişikliklere meclisten kanun değiştirerek uyum sağlamak zaman alacaktır. Bu hantallığı ortadan kaldıran bir yenilik olmuştur. Çünkü kanun bu konuda sadece Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nu yetkili kıldığı için Türkiye Muhasebe Standartlarında yapılacak düzenleme ile iş hayatı daha hızlı değişime uyum sağlayabilecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK TİCARET KANUNU'NDA BİRLEŞME, BÖLÜNME VE TÜR DEĞİŞİKLİĞİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN İŞ HAYATINA ETKİLERİ

Küreselleşme ile birlikte artan rekabet, firmaların yaşam mücadelelerini gün geçtikçe zorlaştırıyor ve firmalar için ayakta kalabilmek, bir takım stratejik kararların doğru zamanda ve doğru biçimde uygulanabilmesine bağlı hale geliyor. Bu noktada da stratejik yönetim becerisi ön plana çıkıyor. Yeni ekonominin yöneticileri, ancak vizyonlarını geniş tutarak, modern yönetim yaklaşımını benimseyerek ve iş dünyasının sürekli yenilenen norm ve trendlerine uyum sağlayabilme yeteneklerini geliştirerek kendilerini küresel rekabet girdabından kurtarma şansına sahip olabilecekler. Böylesine zorlayıcı bir ortamın doğal sonucu olarak firmalar zaman içinde çeşitli ortaklıklar kurmak ve stratejik işbirlikleri yapmak zorunluluğu hissettiler. Bu doğrultuda işletmeler varlıklarını koruyabilmek için maliyetleri, sermayeyi, teknolojiyi, iletişim ve pazarlara ulaşım imkanlarını ve belki de en önemlisi teşebbüs risklerini paylaşarak büyümeyi tercih etme durumunda kaldılar. Böylece, işletme dışı büyüme stratejileri ile firmalar büyümelerini yalnızca kendi kaynak ve çabaları ile sınırlamaktan kurtulma avantajının yanı sıra (özellikle küçük ve orta ölçekli firmalar için) uluslararası pazarlara açılma ve küresel faaliyet gösterebilme gibi rekabet üstünlüklerine de sahip oldular. Genel olarak satın alma, birleşme ve işbirliği olarak tanımlanan işletme dışı büyüme stratejileri mevcut ürün ve pazar alanlarında uygulanabileceği gibi yeni ürün ve pazar alanlarında da uygulanma şansına sahip. (<http://www.msxlab.org/forum/ekonomi/12321-sirket-birlesmesi.html>) (e.t. 5.2.2011).

Ekonomik büyümelerini tamamlayan ve daha fazla büyüme ihtimali olmayan şirketlerde görüş ayrılıkları, alanda uzmanlaşamama, şirket içerisinde değişik konularda faaliyet gösterilmesinin getirdiği olumsuz sonuçlar gibi sıkıntıları beraberinde getirmiştir. Bu ve buna benzer sonuçlar şirketleri yeniden yapılandırmaya sevk etmiş ve bölünme gerçekleşmiştir.

Mevcut Türk Ticaret Kanunu 124. maddesinde, Eski Kanun'da da hükmedildiği gibi ticaret şirketlerini; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerinden ibaret olduğunu belirtmiştir.

Yeni Kanun ile birlikte ultra vires ilkesi terk edilmiştir. Eski Kanun'un 137. maddesi uyarınca ticaret şirketlerinin şirket sözleşmelerinde yer alan işletme konuları dışındaki alanlarda haklar edinmesine ve borçlar üstlenmesine zemin hazırlayan hukuki işlemleri, yok hükmündedir. Bu hukuki işlemler "ultra vires işlemler", yani şirketin işletme konusu dışında kalan işlemler olarak adlandırılmaktadır (Deloitte, 2007,3). Diğer bir ifade ile ticaret şirketlerinin hak ehliyetinin sınırını işletme konusu teşkil etmektedir. Türk hukukuna TTK ile giren ve ticaret şirketleri hukukuna hakim olan bu temel kural, AB'nin, şirketlere ilişkin 1 nolu Yönerge'sinde, üye ülkelerin ultra vires kuralını kanunlarından çıkarmalarını öngören düzenlemesine paralel olarak Mevcut TTK ile Kanun'dan çıkarılmıştır. Bu sayede bu değişikliklerle, Yönerge'deki amaç doğrultusunda, üçüncü kişilerin korunması, şirketi temsile yetkili kişilerin, şirket adına yaptıkları işlemlerin şirketi bağlayacağına üçüncü kişilerin güvenmelerinin sağlanması yoluyla işlem ve pazar güvenliğini temin etme imkanı elde edilebilmiştir (Özkorkut, 2009:242). Bu düzenleme, işlem güvenliğinin tesis edilmesi açısından son derece olumlu bir adımdır. Bunu bir örnekle açıklarsak, otomotiv sektöründe faaliyet gösteren bir şirket, mobilya ithal ederek pazarlayamaz, çünkü bu faaliyet onun ana sözleşmesinde belirlenen işletme konusunun haricinde kalmaktadır. Buna rağmen mobilya ithal edip satarsa, söz konusu işlemler hukuken yok hükmündedir, yani geçersizdir. Bu engeli aşmak amacıyla şirketlerin ana sözleşmelerinde paragraflar dolusu işletme konusuna yer verilmektedir. Ultra vires ilkesinin kaldırılması, uygulamanın yarattığı bu işlevsiz yönetime duyulan ihtiyacı ortadan kaldırmıştır.

Ultra Vires ilkesinin kaldırılmasıyla şirketler faaliyet konuları arasında yer almayan işleri ve işlemleri yapabilecekler. Bu nedenle şirketlerin ana sözleşmelerini değiştirirken faaliyet konularını uzun uzun yazmalarına gerek kalmadı.

Mevcut Yasa değişen ticari hayata paralel olarak şirkete konulacak sermayeye ilişkin kuralı yenilemiştir. Buna göre Kanun'un 127. maddesinde klasik sermaye unsurlarının, devredilebilir elektronik ortamların ve alan adlarının sermaye olarak konulmasına imkan tanınmıştır.

Mevcut TTK, daha önceki Kanun'da olmayan bir düzenlemeye gitmiştir. İşletmeleri ölçeklerine göre sınıflandırmıştır. Kanun'un 1522. maddesinde küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri tanımlayan ölçütlerin, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun olumlu görüşleri alınarak, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yönetmeliklerinin düzenleneceği belirtilmiştir. Bu ölçütler, Kanun'un ilgili tüm hükümlere uygulanacağı hükmedilmiştir.

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nda birleşme, bölünme ve tür değişikliğine ilişkin ayrıntılı düzenlemeye gidilmiştir. Bunlara ilişkin hükümler bütünüyle yeni bir düzenlemedir. Gerekçe'den anlaşıldığına göre bu düzenlemeye İsviçre'nin 2003 tarihli "Birleşme, Bölünme, Tür Değiştirme ve Mal Devrine İlişkin Federal Kanun" u kaynak olmuştur (Moroğlu, 2009:81).

3.1. BİRLEŞME

Eski Türk Ticaret Kanunu birleşmeyi, *"iki veya daha fazla ticaret şirketinin birbirleriyle birleşerek yeni bir ticaret şirketi kurmalarından veya bir yahut daha fazla ticaret şirketinin mevcut diğer bir ticaret şirketine devrolunmasından ibarettir"* (ETTK, m.146) şeklinde tanımlamaktadır.

Mevcut Türk Ticaret Kanunu birleşmenin iki şekilde olacağını belirtmiştir. Bunlardan birincisi, bir şirketin diğerini devralması, ikincisi ise yeni bir şirket içinde bir araya gelmeleri şeklindedir.

Devralma Yolu ile Birleşme: Bir şirketin diğer bir şirketi devralması yoluyla birleşme durumunda, devralınan şirketin tüzel kişiliğinin sona ermesine karşılık, devralan şirketin tüzel kişiliği devam etmektedir. Türk hukuku çerçevesinde ticaret ortaklıklarının devralma yolu ile birleşmesi, en az bir ortaklığın, ortaklarının başka bir ortaklığa alınması karşılığında malvarlığı veya işletmesini aktif ve pasifleriyle bir bütün olarak o ortaklığa devrederek tasfiyesiz dağılması olarak tanımlanıyor. Bu tür birleşmelerde bir şirket sona ererken diğer şirket varlığını sürdürüyor. Bu süreçte devralınan şirketin varlıkları ve borçları devralan şirkete geçiyor ve devralan şirket, devraldığı şirketin hisselerini; kendi hisse senetlerini, tahvillerini vererek veya nakden ödeme yaparak satın alıyor.

Yeni Şirket Kurulması Yolu ile Birleşme: Yeni şirket kurulması yolu ile sağlanan birleşmelerde ise her iki şirketin tüzel kişiliği sona eriyor ve yeni bir tüzel kişilik oluşturuluyor. Türk hukuku çerçevesinde yeni ortaklık kurulması yoluyla birleşme, ‘en az iki ortaklığın, ortaklarının yeni kurulan bir ortaklığa alınmaları karşılığında malvarlıkları veya işletmelerini aktif ve pasifleriyle birer bütün olarak bu ortaklığa devrederek tasfiyesiz dağılmaları sonucunda iki veya daha çok ortaklığın tek bir ortaklık durumuna gelmesi’ olarak tanımlanıyor. Birleşen şirketlerin varlıklarının ve borçlarının tamamının yeni kurulan şirkete devredilmesi söz konusudur. Yine, birleşen şirketlerin ortaklarının hakları korunarak, ortağı oldukları şirketin hisselerine karşılık, yeni kurulan şirketin hisselerinden vermek veya başka bir menkul kıymet yahut nakit para ödemek de mümkün olmaktadır. Devralma yolu ile birleşme ve yeni bir şirket kurulması ile birleşmenin kuralları temel olarak aynı. Sonuçta birleşen şirketlerin varlık ve borçları aynı çatı altında toplanıyor.

3.1.1. Şirketleri Birleşmeye İten Faktörler

Şirketleri birleşmeye yönelten pek çok ekonomik, finansal, yönetsel neden bulunmaktadır. Her şeyden önce birleşme, şirketler açısından bir büyüme aracıdır. Bu nedenle şirketleri büyümeye iten etmenler aynı zamanda şirket birleşmelerinin de nedenleri arasında yer alır. Ancak büyümek, her zaman birleşmelerin birincil güdüsü (motive) değildir. Bunun dışında da şirketleri birleşmeye yönelten dürtüler mevcuttur. (<http://www.ikademi.com/isletmeler-arasi-iliskiler/414-sirket-birlesmelerinin-nedenleri-i.html>) (e.t. 5.2.2011)

- Sinerji: bir bütünü oluşturan parçaların bir araya geldiğinde, ayrı ayrı faaliyet göstermeleri durumunda oluşturacakları değerlerin toplamından daha büyük bir değer ortaya çıkarmaları şeklinde tanımlanabilir. Sinerji beklentisi, şirketlerin birleşme ve devralma sürecine (harcamalarına) girmelerini ve hedef firma ortaklarına, ellerindeki hisseler için belirli bir prim verebilmelerini sağlamaktadır. Sinerji, birleşme sonucu oluşan firmanın pozitif net birleşme değene sahip olmasını mümkün kılabilir.

- Finansal Nedenler: Hızla büyüyen işletmeler büyümelerini gerçekleştirmede gerekli olan finansal kaynakları bulmakta güçlüklerle karşılaşılıyor. Bu durumda büyüme hızını azaltmak yerine büyümeyi sağlayacak finansman ihtiyacını, likiditesi yüksek işletmelerle birleşme yoluna giderek sağlamak akılcı bir çözüm oluyor. Birleşen

işletmeler ayrı ayrı sağlayabilecekleri finansman imkanlarını birleştirerek daha kolay ve daha uygun şartlarla ve daha büyük miktarlarda fonlara ulaşma imkanı buluyor. Nakit fazlası olan ve iyi yatırım olanaklarına sahip olmayan işletmeler de sermayenin yeniden kullanımı için birleşmeyi seçiyor. Genellikle büyük işletmelerin küçük işletmelerle birleşmelerinin en önemli nedeni, öz sermayelerinin verimliliğini artırmada kaldıraç faktöründen faydalanmak. Genellikle küçük işletme sahipleri, borç kullanarak finansman sağlamayı tercih etmezler, bu nedenle borç oranları düşüktür. Borçlardan daha fazla faydalanarak öz sermayelerinin verimliliğini artırmayı düşünen büyük işletmeler, bu tür işletmelerle birleşerek borçlanma kapasitelerini artırabilirler. Özellikle de sermaye elde etme olanağı kısıtlı olan işletmeler için borç oranı düşük işletmeler çekici oluyor.

- Büyük Ölçekte Faaliyette Bulunmanın Sağladığı Avantajlar (Ölçek Ekonomileri): İşletme büyüklüğü veya işletmenin üretim hacminde meydana gelen artış sebebiyle şirketlerin kendi içinde yaşadıkları olumlu etkilere ölçek ekonomisi denilmektedir (Özbingöl, 2008). Üretim artışına paralel olarak ortalama üretim maliyet biriminin düşmesi ya da sabit giderlerin daha geniş bir üretim hacmine yayılması genel bir beklentiyi ifade ediyor. Birleşmeler büyük ölçekte faaliyette bulunma avantajlarından yararlanma olanağı sağlıyor. Birleşme sonucu büyük ölçekte faaliyette bulunma mevcut makine ve gereçlerin daha verimli bir şekilde kullanılmasına ve atıl üretim araçlarının üretim sürecine girmesine olanak verdiği gibi üretimin pahalı olmakla beraber verimi ve kapasitesi daha yüksek makinelerle gerçekleştirilmesini ekonomik açıdan haklı kılıyor.

- Vergi Avantajları: Vergi avantajlarından faydalanma, birçok birleşme kararının verilmesinde önemli bir faktör oluyor. Şirket birleşmelerinde vergilerin etkilerinin araştırıldığı bir çalışmada, ABD’de 1940’larda gerçekleşen 2000 şirket birleşmesinin dörtte birinde birleşme nedenlerinin en önemlisi olarak vergi avantajı gösteriliyor. Ayrıca birikmiş zararları mevcut olup, bunları gelecek yıllarda elde edeceği karlardan indirim yapma olanağına sahip olan işletmeler, karlı olan diğer bir işletmeyle birleşerek zarar indirimi nedeniyle vergi kanunlarının belirttiği çerçevede, birleşmenin sağlayacağı karlar üzerinden vergi ödememe olanağını elde ediyor.

- Çeşitlendirme Yaparak Riski Azaltma Avantajı: Günümüzde işletmeler için aynı ürün ve pazarlarda büyümenin risk ve zorlukları tartışmasız biçimde ortada. Bu yüzden işletmelerin pek çoğu, birleşme yoluyla çeşitlendirmeye giderek risk potansiyelini

ortadan kaldırmaya çalışıyor. Hızlı büyümeyi gerçekleştirmek isteyen işletmelerin pek azı, içsel büyümeyle çeşitlendirmeye gidebilecek örgütsel, teknolojik ve mali imkanlara sahip. Bu nedenle birleşmeyle çeşitlendirme yapmak, pek çok işletme için tek yol oluyor. Çeşitlendirme yapmanın başlıca amacı riski dağıtmak. Küçük bir işletme için yeni bir ürün kuşağına girmek oldukça riskli. Yeni bir ürün kuşağı çok umut verici olmasına rağmen, şirket yönetimi ürün geliştirmeye devam etme yönünde isteksiz olabiliyor. Halbuki işletme diğer bir işletmeyle birleşmek suretiyle projeyi yürütme imkanını elde edebiliyor.

- Yetenekli Yönetime Sahip Olma: İyi bir yönetici bölünemeyen bir üretim faktörüdür. Böyle bir yöneticiden tam anlamıyla yararlanabilmek için işletme ölçeğinin belirli bir seviyeye çıkmış olması gerekir. Yetenekli bir yönetimden yoksun olan ve yüksek yetenekli yöneticileri istihdam etme olanakları sınırlı olan firmalar, birleşme yoluyla yönetim sorunlarına çözüm arayabilirler. İyi bir yönetime sahip bir firma ile birleşme yapıldığı takdirde soruna bir çözüm getirebilme şansı doğar. Birleşme yolu ile pazarlama, finans, uluslararası işlemler alanında gereksinim duyulan deneyimli, bilgili yöneticiler sağlanabilir. Ciddi yönetim sorunları olan ve yalnız başlarına bu sorunlarına çözüm bulamayan firmalar her zaman iyi yönetilen firmaların eline geçmeye adaydır.

- Diğer Sınai Haklara Sahip Olma: Firmalar, değerli sınai haklardan, onlara sahip diğer firmalarla birleşerek yararlanabilir, yeni buluş kapasitelerini genişletebilirler ya da patent açısından gelecekte sorun yaratabilecek firmaları satın alarak patent durumlarını güçlendirebilirler.

- Psikolojik Etmenler: Birleşmelerde ekonomik nedenlerin ön planda olmasına karşın zaman zaman psikolojik etmenlerin de rol oynadığı görülüyor. Kişinin, yönetim veya finans alanındaki yeteneklerini gösterme arzusu, daha büyük bir organizasyonu yönetme tutkusu, firmanın devamını emniyet altına alma duygusu, demode olma kaygısı gibi kişisel güdülenmeler de birleşme kararlarında etkili olabiliyor. Bazı yöneticilerin hızlı büyümedikleri takdirde, rakipleri tarafından ezilecekleri korkusuna kapılmaları da birleşmelere neden olabiliyor. Örgüt yapıları eskidikçe bürokratik gelenekler yerleşmekte, sistemde katılık artmakta, kişisel yaratıcılığa ve girişim gücüne daha az yer kalmaktadır. Bu durumun kaçınılmaz sonucu olarak, organizasyon değişen koşullara

uyum kabiliyetini ve esnekliğini kaybedebiliyor. Bazı yöneticiler organizasyonu yenileyebilmek ve yeni kan aşılatabilmek için birleşmeyi gerekli görüyor.

- Diğer Nedenler: Birleşme nedenleri arasında yukarıdakilerin yanı sıra bir ürüne aşırı bağıllığı azaltmak, parçalanmış bir sanayi iş kolunu yeniden düzenlemek, işletmenin stratejik örgütlenmesini yapabilmek, işletmenin stratejik yönünü değiştirmek, içsel geliştirmeye oranla zamandan tasarruf etmek, piyasada firmaya prestij sağlamak, hedef işletme hakkında diğer işletmeler tarafından bilinmeyen önemli bilgilere sahip olma isteği, ekonomik krizlere karşı daha dayanıklı hale gelmek gibi nedenler de yer alabiliyor. Gerçekten işletmeleri birleşmeye iten pek çok neden olmasına rağmen, işletmelerin büyüklüğü, yönetim felsefesi, işletmenin içinde yer aldığı çevrenin dinamik olup olmaması, ülkenin gelişmişlik düzeyi ve benzeri içsel ve dışsal faktörlerin etkisiyle bu nedenlerin çeşitliliği ve önem derecesi farklı farklı olabiliyor.

3.1.2. Birleşmeye İlişkin Düzenlemeler

Mevcut Türk Ticaret Kanunu birleşmeye Eski TTK'dan daha fazla yer vermiştir. Mevcut TTK'da şirketlerin birleşmeleri ayrıntılı bir şekilde ve Avrupa Birliği yönergelerine uygun olarak düzenlenmektedir. Getirilen yeni hükümlerle söz konusu yapısal değişikliklerin güvenli, şeffaf ve basit bir işlemler zinciri içinde gerçekleşmesi ve alacaklılarda diğer hak ve menfaat sahiplerinin korunmasının sağlanması amaçlanmaktadır (Özkorkut, 2009:239).

Tablo 5'te birleşme ile ilgili Eski Türk Ticaret Kanunu ve Mevcut Türk Ticaret Kanunu ile ilgili düzenlemeler gösterilmiştir. Eski Kanun'da birleşme ile ilgili fazla yer verilmezken, Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nda ayrıntılı şekilde değinilmiştir.

Küreselleşen ekonomide gelişen ve değişen ticari şartlar kanun koyucuları bu şartlara uygun şekilde hazırlamaya yöneltmiştir. Hazırlanan Mevcut Türk Ticaret Kanununda gelişen ticari şartlara ve eksikliklere göre düzenlenmiştir.

Tablo 5: ETTK ve MTTK'da Birleşme ile İlgili Düzenlemeler

6762 sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu (146. - 151. maddeler arası)	6102 sayılı Mevcut Türk Türk Ticaret Kanunu (136. - 158. maddeler arası)
ŞİRKET BİRLEŞMELERİ	BİRLEŞME
1- Tanımı (m.146)	1. Genel Hükümler
2- Şartlar	a) İlke (m.136)
Nevilerin Aynı Olması (m.147)	b) Geçerli Birleşmeler (m.137)
Karar (m.148)	c) Tasfiye Halindeki Şirketlerin Birleşmeye Katılması (m.138)
Bilanço (m.149)	d) Sermayenin Kaybı veya Borca Batıklık Halinde Birleşmeye Katılma (m.139)
3- Hükümleri	2. Ortaklık Payları ve Hakları
Alacakların İtiraz Hakkı (m.150)	a) Ortaklık Payının ve Haklarının Korunması (m.140)
Külli Halefiyet (m.151)	b) Ayrılma Akçesi (m.141)
	3. Sermaye Artırımı, Yeni Kuruluş ve Ara Bilanço
	a) Sermaye Artırımı (m.142)
	b) Yeni Kuruluş (m.143)
	c) Ara Bilanço (m.144)
	4. Birleşme Sözleşmesi ve Birleşme Raporu
	a) Birleşme Sözleşmesi (m.145)
	b) Birleşme Raporu (m.147)
	5. İnceleme Hakkı ve Malvarlığında Değişiklikler
	a) İnceleme Hakkı (m.149)
	b) Malvarlığındaki Değişikliklerle İlgili Bilgiler (m.150)
	c) Birleşme Kararı (m.151)
	6. Kesinleşmeye İlişkin Hükümler
	a) Ticaret Siciline Tescil (m.152)
	b) Hukuki Sonuçlar (m.153)
	c) İlan (m.154)
	7. Sermaye Şirketlerinin Kolaylaştırılmış Biçimde Birleşmesi
	a) Uygulama Alanı (m.155)
	b) Kolaylıklar (m.156)
	8. Alacaklıların ve Çalışanların Korunması
	a) Alacaklıların Teminat Altına Alınması (m.157)
	b) Ortakların Kişisel Sorumlulukları ve İş İlişkilerinin Geçmesi (m.158)

Kaynak: ETTK ve MTTK

3.1.3. Eski Türk Ticaret Kanununda Birleşme İle İlgili Düzenlemeler

Eski Türk Ticaret Kanunu birleşme ile ilgili düzenlemelere 146 ve 151. maddeler arasında yer vermiştir. Ayrıca Anonim Şirketlerin nasıl birleşeceğine ilişkin düzenlemeleri 451 ile 454. maddeler arasında yer vermiştir.

Eski Türk Ticaret Kanunu birleşmeyi, iki veya daha fazla ticaret şirketlerinin birbiriyle birleşerek yeni bir ticaret şirketi kurmalarından veya bir yahut daha fazla ticaret şirketinin mevcut diğer bir ticaret şirketine devrolunmasından ibaret olduğu şeklinde tanımlamaktadır (TTK. m. 146)⁷.

3.1.3.1. Eski Türk Ticaret Kanunu Açısından Birleşmenin Şartları

Eski Türk Ticaret Kanunu birleşmenin şartlarını 147, 148 ve 149. maddeler arasında düzenlemiştir.

i. Nevilerin Aynı Olması

Eski Türk Ticaret Kanunu'nda yalnızca aynı türden olan şirketlerin birleştirilmesine imkan tanınmıştır. ETTK'nın 147. maddesinde aynı türden şirketler açıkça belirtilmiştir. Bunlar;

- Kolektif ile Komandit Şirketler,
- Anonim Şirket ile Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerdir.⁸

Eski Türk Ticaret Kanunu bütün şirketlerin birbirleriyle birleşmesine yer vermemiştir. Eski Kanun'un 453. maddesinde anonim şirketin, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket tarafından devralırsa devralan komandit şirketin komandite üyeleri devrolunan anonim şirketin borçlarına karşı şahsen ve sınırsız olarak sorumlu olacağı hükmü verilmiştir.

Eski Kanun'un 136. maddesinde ticaret şirketleri kolektif, komandit, anonim, limitet ve kooperatif şirketlerinden ibarettir şeklinde hükmedilmektedir. 147. madde de ise birleşmelerin kolektif ve komandit şirketle, anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketle olabileceği hükmündedir. Limitet Şirket ve Kooperatifler hakkında bir hüküm belirtilmemiştir. Bu durumda Limitet Şirketler yine aynı türden olan başka bir Limitet Şirketle, Kooperatifler yine başka bir Kooperatifle birleşebilir. Aksi halde birleşemezler. Çünkü Limitet Şirketler ve Kooperatifler aynı neviden değildir.

⁷ Bknz MTTK, s.82

⁸ Bknz MTTK, s.83

ii. Birleşme Kararları

Eski TTK'nın 148. maddesinde birleşme için ilgili şirketlerin, mukavelelerinin değişmesi hakkındaki usul ve şartlar dairesinde, ayrı ayrı karar vermeleri ve bu kararın tescil ve ilan olunması gerekir hükmüne yer verilmiştir. Örneğin Anonim Şirket ile Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket yada Komandit Şirket ile Kolektif Şirketlerin birleşme kararı alabilmesi için, tüm ortakların ittifakı gerekmektedir. Yeni TTK'da bu konu 151. maddede düzenlenmiştir.⁹

iii. Bilanço

Eski Türk Ticaret Kanununun 149. maddesi *“birleşen şirketlerin her biri, aralarında tespit edilecek bir örneğe göre tanzim edilmiş olan bilançosunu ilan etmeye ve birleşme sebebiyle varlıkları sona eren şirketler ise ayrıca kendilerine ait borçların ne suretle ödeneceğine dair tanzim edecekleri beyannameyi bilanço ile birlikte ilana mecburdurlar”* hükmüne yer vermiştir.

Birleşmeye karar veren şirketler aralarında belirledikleri bilançoğu hazırlayarak ilan edeceklerdir. Ayrıca birleşme sebebiyle varlıkları sona eren şirketler birleşmeden önceki borçlarını düzenleyecekleri beyanname ile bilançonun yanında ilan edeceklerdir.

3.1.3.2. Eski Türk Ticaret Kanunu Açısından Birleşmenin Hükümleri

Birleşmenin hükümleri Eski Kanunda 150 ve 151. maddelerde düzenlenmiştir.

i. Alacaklıların İtiraz Hakkı

Eski Türk Ticaret Kanununun 150. maddesi Alacaklıların İtiraz Hakkını düzenlemektedir. Buna göre, birleşme kararı, ilan gününden itibaren üç ay sonra hüküm ifade eder denilmektedir. Birleşme kararının ilan gününden itibaren hüküm ifade edebilmesi için, birleşen şirketlerin ilandan önce borçlarını ödemeleri yada şirketlerin borçlarına karşılık gelen parayı T.C. Merkez Bankasına veya muteber başka bir bankaya tevdi etmiş olmaları veyahut alacaklıların şirketlerin birleşmesine razı olmaları gerekmektedir. Maddenin devamında borç karşılığının bankaya tevdi keyfiyetinin ilanı lazımdır.

⁹ Bknz MTTK, s.93

Birleşen şirketlerin alacaklılarından her biri ilandan itibaren üç ay içerisinde yetkili mahkemeye müracaat ederek birleşmeye itiraz edebilir. Alacaklı itiraz hakkından vazgeçmedikçe veya bu husustaki itirazın reddine dair mahkemece verilen karar kesinleşmedikçe veya mahkemece takdir edilecek teminat şirket tarafından verilmedikçe birleşme hüküm ifade etmemektedir (ETTK, m.150).

ii. Külli Halefiyet

Kanun'un 150. maddesinde belirtilen 3 ay içerisinde itiraz edilmemişse, birleşme işlemi kesinleşir. Yeni kurulan şirket, ortadan kalkan şirketlerin yerine geçer. Bunların bütün hak ve borçları, kalan veya yeni kurulan şirkete devrolunur. Şayet şirketlerin birleşmesinden yeni bir şirket meydana gelmiş ise yeni şirket tescil ve ilanı zorunludur (ETTK m.151).

3.1.3.3. Eski Türk Ticaret Kanunu'nda Anonim Şirketlerin Birleşmesine

İlişkin Düzenlemeler

Eski Türk Ticaret Kanunu 146 ile 151. maddeler dışında Anonim Şirketlerin birleşmesine ilişkin 451 ile 454. maddeler arasında da özel düzenlemelere yer vermiştir. Anonim şirketlerin birleşmelerine ilişkin aşağıdaki düzenlemeler yer almaktadır.

i. Devralma

Eski Türk Ticaret Kanununun 451. maddesinde bir anonim şirket diğer bir anonim şirket tarafından bütün aktif ve pasifleri ile devralınmak suretiyle sona ererse, devralma yoluyla birleşme meydana gelir.

ii. Yeni Şirket Kurulması

Kanun'un 452. maddesinde birden çok anonim şirketin malları yeni kurulacak bir anonim şirket tarafından devralınırsa, adı geçen şirketlerin malları tasfiye edilmeksizin yeni şirkete geçer. Böyle bir birleşme hakkında anonim şirketlerin kurulmasına ve bir anonim şirketin diğer bir anonim şirketi tarafından devralınmasına dair olan hükümler tatbik olunur.

iii. Anonim Şirketin, Sermayesi Paylara Bölünmüş Bir Komandit Şirket Tarafından Devralınması

Bir anonim şirket aktif ve pasifleriyle birlikte sermayesi paylara bölünmüş bir komandit şirket tarafından devralınmak suretiyle sona ererse, devralan komandit şirketin komandite üyeleri, infisah eden anonim şirket borçlarından şahsen ve sınırsız olarak sorumludur.

iv. Anonim Şirketin, Kamu Tüzel Kişiler Tarafından Devralınması

Eski Türk Ticaret Kanununun 454. maddesinde, bir anonim şirketin malları devlet, vilayet, belediye gibi bir amme hükmi şahsiyet tarafından devralınırsa, şirketin umumi heyeti tasfiye yapılmamasına karar verebilir. Bu karar, infisah hakkındaki hükümlere göre verilir ve tescil ve ilanı gerektirir. Tescil yapıldığında anonim şirketin varlıkları ve borçları kamu tüzel kişiliğine intikal etmiş olur ve ticaret sicilinden anonim şirketin unvanı silinir ve ilan edilir.

3.1.4. Mevcut Türk Ticaret Kanununda Birleşme İle İlgili Düzenlemeler

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nda birleşme ile ilgili düzenlemelere 136 ile 158. maddeler arasında yer verilmiştir. Bunlar, Genel Hükümler, Ortaklık Payları ve Hakları, Sermaye Artırımı, Yeni Kuruluş ve Ara Bilanço, Birleşme Sözleşmesi, Birleşme Raporu ve Denetleme, İnceleme Hakkı ve Malvarlığında Değişiklikler, Kesinleşmeye İlişkin Hükümler, Sermaye Şirketlerinin Kolaylaştırılmış Biçimde Birleşmesi, Alacaklıların ve Çalışanların Korunması maddeleri şeklindedir.

3.1.4.1. Genel Hükümler

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun 136. maddesinin birinci fıkrasının a ve b bentlerine göre, şirket birleşmeleri; bir şirketin diğerini devralması ya da yeni bir şirket içinde bir araya gelmeleri şeklinde olmaktadır. Birleşmeyi kabul eden şirket devralan, katılan şirket ise devrolunan şirket olarak adlandırılır (MTTK, m.136/2).

Birleşme, devrolunan şirketin malvarlığı karşılığında, bir değişim oranına göre devralınan şirketin paylarının, devrolunan şirketin ortaklarınca kendiliğinden iktisap etmesiyle gerçekleşir (MTTK, m.136/3). Birleşmeyle, devralınan şirket devrolunan şirketin malvarlığını bir bütün halinde devralır. Birleşmeyle devrolunan şirket sona erer

ve ticaret sicilinden silinir (MTTK, m.136/4). Bu birleşme hükümlerinin Eski TTK ile aynı olduğu görülmektedir.

i. Geçerli Birleşmeler

Mevcut Türk Ticaret Kanununun 137. maddesinde şirketlerin birleşebilecekleri şirketler belirtilmiştir. Buna göre;

Sermaye Şirketleri

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

Şahıs Şirketleri

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

Kooperatifler

- Kooperatiflerle,
- Sermaye Şirketleriyle,
- Devralan şirket olmaları şartıyla şahıs şirketlerinde birleşebilirler.

Eski TTK'da kendi nevinden olmayan şirketlerin birleşmelerine ilişkin hüküm yokken Mevcut TTK'da böyle bir sınırlama yapılmamıştır. Mevcut TTK'ya göre aynı nevinden olmayan şirketlerde birleşebilirler. Yani anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit, kolektif, komandit ve kooperatif şirketlerinin birbirleriyle birleşmelerine izin verilmiştir.

Mevcut TTK'ya birleşmeye ayrıntılı bir şekilde yer vermiştir fakat yukarıdaki madde iki grup sınırlı sayı içermektedir. Birincisi, şirketler arasında yasak birleşmelere vurgu yapmakta, ikincisi ise, ticaret şirketleriyle dernek, vakıf ve tek kişi işletmelerinin birleşmesini düzenleme dışı bırakmaktadır. Yeni Kanun'a göre bazı birleşmeler kabul olmamaktadır. Bunlar (Gerekçe, m.137);

1- Bir sermaye şirketi, kendisi devrolunan şirket olarak, kolektif ve komandit şirketlerle birleşemez. Yani bir varsayımda sermaye şirketi olarak, kolektif ve komandit

şirketlerle birleşemez. Yani bu varsayımda sermaye şirketi muhakkak devralan şirket olmalıdır. Bir sınırsız sorumlu şirketin sınırlı sorumlu şirketi devralması kanunca uygun görülmemiştir.

Şahıs Şirketleri, yine kendisi gibi bir şahıs şirketi ile birleşebilir, ya da sermaye şirketine veya kooperatiflere devrolunma şartıyla birleşme gerçekleşebilir. Örneğin herhangi bir kollektif şirket, herhangi bir kooperatifle birleşebilir ama kollektif şirketin devrolunması gerekmektedir. Aksi halde birleşme olmaz. Fakat 6335 sayılı Kanun ile yapılan yeni düzenleme, sermaye şirketlerinin şahıs işletmesine dönüşmesine olanak tanımıştır. Ancak, şirket paylarının tamamı devir alınacak ve ticari işletme, devir alınan adına tescil ve ilan edilmek şartı ile gerçekleşebilecek. Bunun sebebi ise bağımsız denetim gibi maliyeti yükselten yükümlülüklerin sermaye şirketlerine zorunlu kılınması şirketleri buna yöneltmiştir.

2- Kooperatifler de devrolunan şirket olmaları halinde şahıs şirketleri ile birleşemezler. Kooperatifler, kooperatiflerle veya sermaye şirketleri ile ya da şahıs şirketlerini devralmak şartıyla şahıs şirketiyle birleşebilirler.

Mevcut TTK'da birleşmelere ilişkin şirketler arasındaki sınırlamalar kaldırılmıştır. Bu değişme şahıs şirketlerinin günümüz rekabet koşullarında yok olmalarının önüne geçmiştir. Şahıs şirketleri diğer sermaye şirketlerine devrolunarak sermaye şirketi içerisinde pay hakkı tanınmıştır.

ii. Tasfiye Halindeki Bir Şirketin Birleşmeye Katılması

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun 138. maddesinde tasfiye halindeki bir şirketin birleşmeye katılabilmesi için aşağıdaki iki madde aranmaktadır;

- Tasfiye halindeki şirketin malvarlığının dağıtılmasına başlanmadıysa,
- Tasfiye halindeki şirketin devrolunan şirket olması şartıyla,

Yukarıdaki şartların varlığı, devralan şirketin merkezinin bulunduğu yerin ticaret sicili müdürlüğüne sunulacak belgelerle ispatlanır.

Anılan hüküm, tasfiye halinde bulunan bir şirketin birleşmeye katılabilmesine olanak tanımaktadır. Ancak bunun için yukarıda sıralanan iki şart aranmaktadır. Eski

Türk Ticaret Kanunu'nda, tasfiye halindeki bir şirketin birleşmeye katılmasına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

iii. Sermayenin Kaybı veya Borca Batıklık Halinde Birleşmeye Katılması

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun 139/1. maddesinde, sermayesiyle kanunu yedek akçeleri toplamının yarısını zararlar kaybeden veya borca batık durumda bulunan bir şirket, kaybettiği sermayeyi veya gerekiyorsa borca batıklık durumunu karşılayabilecek tutarda serbestçe tasarruf edilebilen öz varlığa sahip olan bir şirket ile birleşme imkanı tanınmıştır.

Anılan maddenin ikinci fıkrasında ise, yukarıdaki işlemlerin gerçekleştiğini ispatlayan belgelerin, devralan şirketin merkezinin bulunduğu yerin ticaret sicili müdürlüğüne sunması gerekmektedir.

Sermayesini belli bir oranda yitirmiş veya borca batık olan bir şirketin birleşmeye katılıp katılamayacağına ilişkin soru anılan maddede olumlu olarak cevaplanmıştır. Bu sorun, olumlu bir şekilde çözülmekte, bu suretle iyileştirici birleşmeye cevaz verilmektedir. Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısı bilanço zararlarıyla yitirilmişse eksi bilanço; zararlar bunun üstündeysen borca batıklık durumu, teknik terimle kırmızı bilanço vardır. Bu tür bir birleşmeye karar verilmiş olması yönetim organını MTTK'nın 376. maddede öngörülen yükümlülüklerinden kurtarmaz. Ancak, birleşme, mahkemeyi feshi ertelemeye ikna edebilir (Gerekçe, m.139).

Eski Türk Ticaret Kanunu 324. maddesinde sermaye kaybı veya borca batıklık hallerini düzenlemiş olmasına rağmen, şirket birleşmelerine ilişkin bir hükme yer verilmemiştir.

3.1.4.2. Ortaklık Payları ve Hakları

i. Ortaklık Payları ve Haklarının Korunması

Mevcut Türk Ticaret Kanunu, ortaklık payının ve hakların korunmasını 140. maddede 5 fıkra olarak düzenlemiştir. Birinci fıkrada, devrolunan şirketin ortaklarının, mevcut ortaklık paylarını ve haklarını karşılayacak değerde, devralan şirketin payları ve hakları üzerinde istemde bulunma haklarının olduğunu ve bu hakkın, birleşmeye katılan şirketlerin mal varlıklarının değeri, oy haklarının dağılımı ve önem taşıyan diğer hususlar dikkate alınarak hesaplanması gerektiğini hükmetmektedir. Bu maddede, devrolunan

şirketin her bir ortağının, devrolunan şirketteki payının değerini karşılayacak ve şimdiye kadar ki payının verdiği haklarına eşit hakları içeren bir devralan şirket payını talep etmeye hakkı olduğu anlamına gelir. Devrolunan şirketteki şimdiye kadar sahip olunan pay, bir değişim (değiş-tokuş) oranına göre hesaplanan bir devralan şirket payı ile devralan şirkette devam eder. Devamlılık ilkesi, devralan ile devrolunan şirketlerin malvarlıksal büyüklüğünden doğan, mutlak olmayan eşitlikle tanımlanır. Eşitlik, büyüklüklerin oranlanmasına göre bulunmuş bir anlaşılmış değerdir. Bu eşitlik, hükümdeki "karşılacak değerde" ibaresiyle açıklanmıştır. Eşitlik sadece parasal olarak değil haklara ilişkin eşitlik bakımından da söz konusudur. Bu fıkra, devrolunan şirketin ortağının talep hakkının hesaplanmasının bağlı olduğu kuralları da belirlemektedir. Hesaplama, birleşen şirketlerin malvarlığı değerleri, oy haklarının dağılımı ve birleşmenin iyileştirici olup olmadığı, payların itibarî değerleri, primli pay çıkarılıp çıkarılmadığı gibi önem taşıyan her husus dikkate alınır (<http://www.turkhukusitesi.com/serh.php?did=4544>) (e.t. 5.2.2011).

İkinci fıkrada, şirket paylarının değişim oranları belirlenirken, tahsis olunan şirket paylarının gerçek değerinin onda birini aşmaması şartıyla, bir denkleştirme ödenmesi öngörülebilir (MTTK, m.140/2) hükmü yer almaktadır. Bu fıkra eski birleşme hukukumuzda izin verilmeyen denkleştirme ödemesini (akçesini) düzenlemektedir. Denkleştirme akçesi, malvarlıklarının değerlendirilmesinde sıkça hemen hemen her zaman ortaya çıkan küsurun atılması karşılığında verilecek nakdi ifade eder. Denkleştirme akçesi birleşmenin kavramsal bir ögesi olmayıp, birleşmenin uygulanmasını kolaylaştıran bir araçtır. Meselâ, devrolunan şirketin ortaklarına devralan şirkette beherinin itibarî değeri on Türk Lirası ve bir kuruş değerinde pay verilecekse, devralan şirkette bu değerde veya katları değerinde pay bulmak çok zordur. Oysa bir kuruş (yani bir kuruşlar toplamı) nakit olarak ortaklara ödenirse birleşmenin uygulaması kolaylaşır. Hüküm uyarınca denkleştirme akçesi, verilen payın gerçek değerinin onda birini aşamaz (<http://www.turkhukusitesi.com/serh.php?did=4544>) (e.t. 5.2.2011).

Üçüncü fıkrada devrolunan şirketin oydan yoksun paylarına sahip ortaklarına aynı değerde, oydan yoksun veya oy hakkına haiz paylar verilebilir (MTTK, m.140/3) denilmektedir. Katılma payı bulunmayan şirket kavramı Türk hukukunda çok istisnaî ve tartışmalı bir varsayımda, sermayenin tamamen amorti edilmesi halinde söz konusu

olabilir. İsviçre'de birleşmeye dernekler, vakıflar ve tek kişi işletmeleri de katılabildikleri için paysız ortak/üye kavramına bu ülkede sıkça rastlanabilir. Ayrıca, İsviçre hukuku sermayesiz kooperatife de olanak tanımaktadır. Bu fıkra, oydan yoksun paylarla ilgilidir. Türk hukukunda oydan yoksun pay SPK m. 14/A'da söz konusu olabilmektedir.

Dördüncü fıkroda, devrolunan şirkette mevcut bulunan paylara bağlı imtiyaz hakları karşılığında, devralan şirkette eşdeğerde haklar veya uygun bir karşılık verilir (MTTK,m.140/4) denilmektedir. Söz konusu karşılığın verilebilmesi için devralan şirkette eşdeğerde hakların sağlanamaması gerekir. Hükümde yer alan özel haklar terimi için 183 üncü maddenin ikinci ve üçüncü fıkralarında açıklanmıştır. Orada da belirtildiği gibi özel haklar geniş anlam taşır ve imtiyazlı payları içermekle birlikte imtiyazlı paylara özgülenez.

Beşinci fıkroda, devralan şirket, devrolunan şirketin intifa senedi sahiplerine, eşdeğerli haklar tanımak veya intifa senetlerini, birleşme sözleşmesinin yapıldığı tarihteki gerçek değeriyle satın almak zorundadır (MTTK, m.140/5) hükmü yer almaktadır.

Mevcut Türk Ticaret Kanununda ortakların korunması ve hakları bu kadar ayrıntılı düzenlenmişken Eski TTK'da ise bunların nasıl yapılacağı 451. maddenin 8. fıkrasında düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre, devir yoluyla birleşmede devrolan şirketin infisahının tescilinden sonra devralan şirket tarafından devrolan şirketin ortaklarına verilecek olan hisse senetleri birleşme sözleşmesi hükümlerine göre verilecektir. Burada ortaklara sağlanacak haklar ya da hakların nasıl korunacağına ilişkin başka bir düzenlemeye yer verilmemiştir (Özbingöl, 2008:77).

ii. Ayrılma Akçesi

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun 141/1. maddesinde, birleşmeye katılan şirketler, birleşme sözleşmesinde, ortaklara, devralan şirkette, pay ve ortaklık haklarının iktisabı ile iktisap olunan şirket paylarının gerçek değerine denk gelen bir ayrılma akçesi arasında seçim yapma hakkı tanıyabilirler hükmü yer almaktadır.

Birleşmede ilke, ortak olma durumunun devamlılığıdır. Eski TTK bu ilkeyi emredici bir şekilde öngörmüştür. Oysa, ilkeyi gerekçe göstererek, birleşmeye katılmak istemeyen, birleşmeyi kendi menfaatine aykırı gören devredilen şirketin ortaklarını zorla devralan şirkette tutmak doğru değildir. Bu sebeple 141 inci madde modern şirketler

hukuku anlayışına uygun olarak, ortaklara yenilik doğurucu bir seçim hakkı tanımaktadır. Ortaklar isterlerse, ortak olma durumlarını ilke gereği devralan veya yeni kurulan şirkette devam ettirirler, isterlerse birleşme sözleşmesinde öngörülen ayrılma akçesini alarak şirketten ayrılırlar (Gerekçe, m.141).

Ayrılma akçesinin nakit olması şart değildir. Karşılık olarak başka bir şirketin payı/pay senedi veya bir diğer menkul değeri, meselâ değiştirilebilir tahvil verilebilir. Böylece, üç köşeli birleşmelere de kanunen olanak tanınmış olmaktadır. Ayrılma akçesinin nakden ödendiği hallerde, bunun serbestçe tasarruf edilebilecek yedeklerden alınması, yoksa sermayenin iadesi şeklinde olmaması gerekir. Bütün ortakların ya da çok sayıda ortağın ayrılma akçesini almak istemesi, birleşmenin gerçekleşmemesi olasılığını ortaya çıkarabilir. Bu da bir sakınca olarak değil, pay sahipleri demokrasisinin gereği olarak değerlendirilmelidir. Yönetim ortakların çoğunluğunun veya somut olayın özelliklerine göre karşı konulamayacak ağırlıkta azınlığın muhalefetine rağmen birleşmeyi yürütmeye girişmemelidir. Özellikle, pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde bu soruna önem verilmeli, görüşler ve hassasiyetler özenle değerlendirilmeli, azınlığın menfaatlerini feda eden birleşmeler engellenmelidir. Hükümde, kaynaktan bilinerek açık bırakılmış ve şirkete geniş hareket alanı bırakılmış bulunan ayrılma akçesinin kapsamı (miktarı) konusunda kesin tavır alınmış, ayrılma akçesinin gerçek değere denk gelmesi net bir şekilde öngörülmüştür. Çünkü kaynak kanundaki belirsiz "bir karşılık" ibaresi, hukuk güvenliği yönünden tehlikeli bulunmuştur. "Gerçek değer" ise, tanımlanmayıp uygulamaya bırakılmıştır. (<http://www.turkhukusitesi.com/serh.php?did=4544>)

Ayrılma akçesinin ikinci fıkrasında, birleşmeye katılan şirketler birleşme sözleşmesinde, sadece ayrılma akçesinin verilmesini öngörebilirler denilmektedir. İkinci fıkra iki yanlı kullanılabilir:

- Arzu etmeyen ortaklar ayrılma akçesini alarak şirketten çıkabilirler. Böylece anonim şirketlerde şirketten çıkma olanağı sağlanmış olur.

- Arzu edilmeyen, devamlı sorun çıkaran azınlığı ve/veya ortağı, ayrılma akçesini ödeyerek şirketten çıkarma hakkını büyük çoğunluğa vermektedir. Çünkü bu karar sermayenin yüzde doksanının oylarıyla alınacaktır. Bu oran Mevcut TTK'nın 151/5. maddesinde hükmedilmektedir.

3.1.4.3. Sermaye Artırımı, Yeni Kuruluş ve Ara Bilanço

i. Sermaye Artırımı

Devralma yoluyla birleşmede, devralan şirket, sermayesini, devrolunan şirketin ortaklarının haklarının korunabilmesi için gerekli olan düzeyde, arttırmak zorundadır (MTTK, m.142/1). Devralan şirkette sermaye artırımının yapılması zorunlu ortaklığın devamının gereğidir. Bu sebeple sermaye artırımı devralan şirkette bir zorunluluktur, emredici niteliktedir (Gerekçe, m.142).

Ayrıca birleşmede, aynı sermaye konulmasına ilişkin düzenlemelerle, halka açık anonim şirketlerde, yeni payların halka arzına dair hükümler uygulanmaz, bunlardan Sermaye Piyasası Kurulu kaydına alınmasına ilişkin olanlar hariçtir (MTTK, m.142/2). Devralma suretiyle birleşmeye özgü olarak, sermayeye ilişkin hükümlerin uygulanmayacağını belirten bu hüküm, tereddütleri ortadan kaldırmak amacıyla öngörülmüştür.

ii. Yeni Kuruluş

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

iii. Ara Bilanço

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun 144/1. maddesine göre, birleşme sözleşmesinin imzalandığı tarih ile bilanço günü arasında altı aydan fazla zaman geçmişse veya son bilançonun çıkarılmasından sonra, birleşmeye katılan şirketlerin malvarlıklarında önemli değişiklikler meydana gelmişse, birleşmeye katılan şirketler bir ara bilanço çıkarmak zorundadır. Birleşmede ara bilanço ancak kanunda öngörülen sebeplerden birinin varlığında çıkarılır, aksi halde düzenlenmese gerek yoktur. Birleşmeyi temellendiren ara bilançoya yıllık bilanço esas alınabilir.

Ara bilançonun çıkarılmasını zorunlu kılan sebeplerden birincisi, (yıllık) bilanço günü ile birleşme sözleşmesi arasında altı aydan fazla sürenin geçmiş olmasıdır. Faaliyet

yılının yarısından fazlasının idrak edilmiş olması, son yıllık bilançodaki değer ve sonuçların birleşme bilançosuna esas kabul edilebilmesi olanağını ortadan kaldırır. Çünkü altı ayı aşan faaliyet, eski bilançonun değer ve sonuçlarını olumlu veya olumsuz yönde değiştirmiştir. Durumu tam olarak görebilmek ve birleşmeyi hesaben yapılandırabilmek için, yeni bir bilançoya ihtiyaç vardır. Faaliyet yılı içinde çıkarıldığında, bu bilanço ara bilançodur. Ara bilanço düzenlenmesini gerektiren ikinci sebep ise (altı aylık süre geçmemiş olsa bile) birleşmeye katılan şirketlerin malvarlıklarında önemli bir değişikliğin meydana gelmesidir (Gerekçe, m.144).

Anılan maddenin ikinci fıkrasında ise, ara bilançoya yıllık bilançoya ilişkin hüküm ve ilkeler uygulanır hükmü vardır. Ara bilanço için fiziki envanter çıkarılmasına gerek yoktur. Son bilançoda kabul edilen değerlendirmeler, sadece ticari defterdeki hareketler ölçüsünde değiştirilir; amortismanlar, değer düzeltmeleri ve karşılıklar ile ticari defterlerden anlaşılmayan işletme için önemli değer değişiklikleri de dikkate alınır (MTTK, m.144/2).

3.1.4.4. Birleşme Sözleşmesi ve Birleşme Raporu

i. Birleşme Sözleşmesinin Düzenlenmesi

Birleşme sözleşmesi yazılı şekilde yapılır. Sözleşme, birleşmeye katılan şirketlerin, yönetim organlarınınca imzalanır ve genel kurulları tarafından onaylanır (MTTK, m.145). Birleşme sözleşmesinin nasıl yapılacağı 145. maddede açıkça belirtilmiştir. 146. madde ise birleşme sözleşmesinin içeriğini, hangi bilgilerin yer alması gerektiğini hükmetmektedir. Buna göre birleşme sözleşmesinin;

- Birleşmeye katılan şirketlerin ticaret unvanlarını, hukuki türlerini, merkezlerini; yeni kuruluş yolu ile birleşme halinde, yeni şirketin türünü, ticaret unvanını ve merkezini,
- Şirket paylarının değişim oranını, öngörülümüşse denkleştirme tutarını, devrolunan şirketin ortaklarının, devralan şirketteki paylarına ve haklarına ilişkin açıklamaları,
- Devralan şirketin, imtiyazlı ve oydan yoksun payların sahipleriyle intifa senedi sahiplerine tanıdığı hakları,
- Şirket paylarının değiştirilmesinin şeklini,

- Birleşmeye iktisap edilen payların, devralan veya yeni kurulan şirketin bilanço karına hak kazandığı tarihi ve bu isteme ilişkin bütün özellikleri,
- Gereğinde 141nci madde uyarınca ayrılma akçesini,
- Devrolunan şirketin işlem ve eylemlerinin devralan şirketin hesabına yapılmış sayılacağı tarihi,
- Yönetim organlarına ve yönetici ortaklara tanınan özel yararları,
- Gereğinde sınırsız (komandite) sorumlu ortakların isimlerini içermesi zorunludur.

ii. Birleşme Raporunun Düzenlenmesi

Mevcut Türk Ticaret Kanunu 147/1. maddesi birleşmeye katılan şirketlerin yönetim organlarının ayrı ayrı veya birlikte, birleşme hakkında rapor hazırlamaları gerektiğini hükmetmektedir. Birleşme raporu, birleşmeye katılan şirketlerine ortaklarına somut olaydaki birleşmeye ilişkin ve bu birleşmeyi tanımlayan bilgi verilmesini amaçlamaktadır. Raporun hükümde öngörülen konularda, aydınlatıcı, gerekçeli ve tatmin edici açıklamaları içermesi zorunludur.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, aşağıda sıralanan birleşme raporunda yer alacak bilgilere yer verilmektedir. Birleşme raporunda yer alacak bilgiler;

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

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

MTTK'nın 147/3. maddesinde yeni kuruluş yoluyla birleşmede birleşme raporuna yeni şirketin sözleşmesinin de eklenmesi şarttır hükmü yer almaktadır. Birleşme raporunun hazırlanmasının tek bir istisnası vardır, küçük ve orta ölçekli şirketler birleşme raporunun düzenlenmesinden vazgeçebilirler (MTTK, m. 147/4).

3.1.4.5. İnceleme Hakkı ve Mal Varlığında Değişiklikler

i. İnceleme Hakkı

Birleşmeye katılan şirketlerden her biri, genel kurul kararından önceki otuz gün içerisinde, merkezleri ve şubeleriyle ayrıca halka açık anonim şirketler ise Sermaye Piyasası Kurulunun öngöreceği yerlerde birleşme sözleşmesini, birleşme raporunu ve son üç yılın yıl sonu finansal tablolarıyla yıllık faaliyet raporlarını, gereğinde ara bilançolarını, ortakların intifa senedi sahipleriyle şirket tarafından ihraç edilmiş bulunan menkul kıymet hamillerinin, menfaati bulunan kişilerin ve diğer ilgililerin incelemesine sunmakla yükümlüdürler. Ayrıca bu bilgiler ilgili sermaye şirketlerinin web sitelerinde de yayınlanması gerekmektedir (MTTK, m.149/1).

Birleşmeye katılan şirketlerin ortakları ile 149/1.maddede belirtilen kişiler (intifa senetleri sahipleri, şirketin ihraç etmiş olduğu menkul kıymet sahipleri, menfaati bulunan kişiler ve diğer ilgililer) birleşme sözleşmesini, birleşme raporunu, denetleme raporunu ve son üç yılın yıl sonu finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını isterlerse inceleme hakkına sahiptirler. Bu talep için herhangi bir ücret ödenmez (MTTK, m.149/2).

Birleşmeye katılan şirketlerden her biri, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayınlanan ve web sitelerine de konulan ilanda, inceleme yapma hakkına sahiptir (MTTK, m.149/3). Birleşmeye katılan şirketlerin hepsi, belgelerin nereye tevdi edileceğini ve nerelerde incelemeye hazır tutulduklarını, tevdiden en az üç iş günü önce Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile şirket sözleşmesinde öngörülen gazetelerde ilan

edeceklerdir. Sermaye şirketleri aynı zamanda firmalarına ait web sitelerinde de ilan edeceklerdir (MTTK, m.149/4).

Tüm ortakların onaylaması halinde, küçük ve orta ölçekli şirketler inceleme hakkının kullanılmasından vazgeçebilirler (MTTK, m.149/5). Eğer küçük ve orta ölçekli işletmelerden bir tanesi inceleme hakkının kullanılması yönünde görüş bildirirse inceleme hakkı kullanılacaktır.

ii. Mal Varlığındaki Değişiklikler

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

iii. Birleşme Kararı

Hazırlanan birleşme sözleşmesi gerekli incelemelerden sonra yönetim kurulu tarafından genel kurula sunulur (MTTK, m.151/1). Birleşme sözleşmesi genel kurulda,

- MTTK'nın 421. maddesinin beşinci fıkrasının b bendi saklı olmak üzere (birleşmeye, bölünmeye ve tür değişikliğine ilişkin kararlar) anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, esas veya çıkarılmış sermayenin çoğunluğunu temsil etmesi şartıyla, genel kurulda mevcut bulunan oyların üçte ikisiyle,

- Bir kooperatif tarafından devralınacak sermaye şirketlerinde, sermayenin çoğunluğunu temsil etmesi şartıyla, genel kurulda mevcut bulunan oyların üçte ikisiyle,

- Limitet şirketlerde, sermayenin en az dörtte üçünü temsil eden paylara sahip bulunmaları şartıyla, tüm ortakların dörtte üçünün oylarıyla,

- Kooperatiflerde, verilen oyların üçte ikisinin çoğunluğuyla; ana sözleşmede ek ödeme ve başka edim yükümleri ya da sınırsız sorumluluk kabul edilmiş veya bunlar mevcut olup da genişletilmişse kooperatife kayıtlı ortakların tümünün dörtte üçünün kararıyla onaylanmalıdır.

Kollektif ve komandit şirketlerde birleşme sözleşmesinin oybirliğiyle onaylanması gerekir. Ancak, şirket sözleşmesinde birleşme sözleşmesinin bütün ortakların dörtte üçünün kararıyla onaylanması öngörülebilir (MTTK, m.151/2).

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin, başka bir şirketi devralması halinde, sınırsız sorumlu olan ortakların tamamının birleşmeyi yazılı olarak onaylamaları gerekmektedir (MTTK, m.151/3).

Limited şirket tarafından devralınan anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette, devralma ile ek yüküm ve kişisel edim yükümleri de öngörülüyorsa veya bunlar mevcut olup da genişletiliyorsa, bütün ortakların oybirliğine gerek vardır (MTTK, m.151/4).

Birleşme sözleşmesi bir ayrılma karşılığını öngörüyorsa bunun, devreden şirket şahıs şirketiye oy hakkını haiz ortaklarının, sermaye şirketiye şirkette mevcut oy haklarının yüzde doksanınin olumlu oylarıyla onaylanması gerekmektedir (MTTK, m.151/5).

Birleşme sözleşmesinde devrolunan şirketin işletme konusunda değişiklik öngörülmüşse, birleşme sözleşmesinin ayrıca, şirket sözleşmesinin değiştirilmesi için gerekli nisapla onaylanmış olması gerekmektedir (MTTK, m.151/6).

3.1.4.6. Birleşmenin Kesinleşmesine İlişkin Hükümler

i. Ticaret Siciline Tescil

Birleşmeye katılan şirketler tarafından birleşme kararı alındığı anda, yönetim organları, birleşmenin tescili için ticaret siciline başvururlar. Devralınan şirket, birleşmenin gereği olarak sermayesini artırmışsa, ek olarak esas sözleşme değişiklikleri de ticaret siciline sunulur. Devrolunan şirket, birleşmenin ticaret siciline tescili ile sona erer (MTTK, m.152).

ii. Birleşmenin Hukuki Sonuçları

Birleşme, birleşmenin ticaret siciline tescili ile geçerlilik kazanır. Tescil anında, devrolunan şirketin bütün aktif ve pasifi kendiliğinden devralan şirkete geçer. Devrolunan şirketin ortakları devralan şirketin ortağı olur. Ancak bu sonuç, devralan şirketin kendi adına fakat bu şirket hesabına hareket eden kişinin elinde bulunan paylar

ile devrolunan şirketin kendi adına fakat bu şirket hesabına hareket eden kişinin elinde bulunan paylar için doğmaz (MTTK, m.153).

iii. Birleşme Kararının İlanı

Birleşme kararı, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan olunur (MTTK, m.154).

3.1.4.7. Sermaye Şirketlerinin Kolaylaştırılmış Şekilde Birleştirilmesi

Sermaye şirketlerinin kolaylaştırılmış düzene göre birleşebilmeleri için aşağıdaki iki maddeden birine sahip olmaları gerekmektedir (MTTK, m.155/1);

- Devralan sermaye şirketi devrolunan sermaye şirketinin oy hakkı veren bütün paylarına sahipse,

- Bir şirket veya bir gerçek kişi veya kanun yahut sözleşme dolayısıyla bağlı bulunan kişi grupları, birleşmeye katılan sermaye şirketlerinin oy hakkı veren tüm paylarına sahipse.

Devralan sermaye şirketi devrolunan sermaye şirketinin tüm paylarına değil de, en az oy hakkı veren paylarının yüzde doksanına sahipse, azınlıkta kalan pay sahiplerine;

- Devralan şirkette şirket payları yanında gerçek değerine denk gelen bir karşılık verilmesi tercihinin önerilmesi,

- Birleşmeden ek ödeme, herhangi bir kişisel edim yükümü ve kişisel sorumluluk doğmaması halinde birleşme kolaylaştırılmış şartlarda gerçekleştirilebilir (MTTK, m.155/2).

3.1.4.8. Alacaklıların ve Çalışanların Korunması

i. Alacakların Güvence Altına Alınması

Alacakların güvence altına alınmasına Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun 157. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre, birleşmeye katılan şirketlerin alacaklıları birleşmenin hukuken geçerlilik kazanmasından itibaren üç ay içinde istekte bulunmaları halinde devralan şirket alacaklıların alacaklarını güvence altına alacaktır.

Birleşmeye katılan şirketler, alacaklılarına, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yedişer gün aralıklarla üç defa yapacakları ilanla ve ayrıca internet sitesine konulacak ilanla haklarını bildirirler (MTTK, m.157/2).

Diğer alacaklıların zarara uğramayacaklarının anlaşılması halinde, yükümlü şirket güvence göstermek yerine borcu ödeyebilir (MTTK, m.157/4).

ii. Ortakların Kişisel Sorumlulukları ve İş İlişkilerinin Geçmesi

Devrolunan şirketin borçlarından birleşmeden önce sorumlu olan ortakların sorumlulukları birleşmeden sonra da devam eder. Bu borçlar birleşme kararının ilanından önce doğmuş olmalı veya borçları doğuran nedenler bu tarihten önce gerçekleşmiş olmalıdır (MTTK, m.158/1). Bu fıkra, kişisel olarak sorumlu bulunan ortakların bağlı oldukları sorumluluk rejiminden kaynaklanan sorumluluklarının, kanunda öngörülen şartların varlığında birleşmeden sonra da devam edeceği ilkesini koymaktadır. İlke, bir taraftan birleşmenin, mevcut sorumluluğun sona ermesine neden olamayacağı, diğer taraftan da birleşmenin kimseye, bu arada doğal olarak alacaklılara zarar vermemesi, hiç kimsenin birleşmeden, bizatihi birleşmeden başka yarar sağlamaması, aksi halde bunun haksız olacağı şeklindeki, özü adalet olan düşünceye dayanır (Gerekçe, m.158).

Devrolunan şirketin borçlarından doğan, ortakların kişisel sorumluluğuna ilişkin istemler, birleşme kararının ilanı tarihinden itibaren üç yıl geçince zaman aşımına uğrar. Alacak ilan tarihinden sonra muaccel olursa, zaman aşımı süresi muacceliyet tarihinden başlar. Bu sınırlama, devralan şirketin borçları dolayısıyla şahsen sorumlu olan ortakların sorumluluklarına uygulanmaz (MTTK, m.158/2). Bu fıkroda, birinci fıkroda hükme bağlanan sorumluluk için özel bir zamanaşımı öngörülmektedir, yoksa bir hak düşürücü süre söz konusu değildir.

Eğer açıklama başka bir düzenleme içeriyorsa, kamuya arz edilmiş olan tahvil ve diğer borç senetlerinde sorumluluk itfa tarihine kadar devam eder (MTTK, m.158/3).

3.1.5. Eski ve Mevcut TTK'nın Karşılaştırılması

Eski TTK şirket birleşmelerini ayrıntılı bir şekilde incelememiştir. 6762 sayılı Kanun birleşmeleri 146 ve 151. maddeleri arasında incelemiştir. Bu maddelerde, şirket birleşmelerinin tarifı, şartları hükümleri belirtilmiştir. Ayrıca aynı Kanun'un 451 ve 454. maddelerinde de anonim şirketlerin birleşmelerine ilişkin özel hükümlere yer verilmiştir.

Eski TTK hükümleri, ticaret şirketleri arasında gerçekleşecek olan gerek devralma yolu ile gerekse de yeni şirket kuruluşu yoluyla birleşmeler açısından müşterek geçerlilik şartlarını şu şekilde belirlemiştir.

- Birleşecek olan şirketler aynı türden olmalıdır,

- Devrolunan şirket, malvarlığının tümünü bünyesinde birleşilen şirkete devretmelidir.

- Devrolan şirket birleşme ile fesh olmalıdır.

- Devrolan şirket veya şirketlere ait malvarlığının devralan veya yeni kurulan şirkete intikali, külli halefiyet esasına göre gerçekleşmelidir.

- Birleşme dolayısıyla ortadan kalkan şirketin malvarlığının karşılığını, yeni şirketin payları oluşturmaktadır.

Birleşmeye, MTTK'nın 136. ila 148. maddelerinde yer verilmiş olup, Yeni Kanun'da Eski'ye oranla daha ayrıntılı ve geniş kapsamlı olarak düzenlenmiştir. Bu çerçevede, Eski TTK'da olduğu gibi, Mevcut TTK'da da birleşme "devralma şeklinde" ve "yeni kuruluş şeklinde" birleşme olmak üzere iki çeşit olarak ele alınmış olup, kabul eden şirket "devralan", katılan şirket ise "devrolunan" şeklinde ifade edilmiştir.

Eski TTK'da yer alan birleşmeye ilişkin temel ilkeler MTTK kapsamındaki düzenlemeler ile genel anlamda korunmuştur. Bu çerçevede, MTTK'da, birleşmenin temel unsurları olan külli halefiyet ilkesi, işletmeye ilişkin tüm iş ve işlemlerde devamlılık ilkesi, ortaklık haklarının devamlılığı, tasfiyesiz sona erme gibi ilkelerin muhafaza edildiği görülmektedir. Ancak, Eski Kanun'dan farklı olarak tasfiyesiz sona ermenin istisnasını teşkil eden, MTTK'da bir ticari işletmenin bir ticaret şirketiyle (onun tarafından devralınması suretiyle) birleşmesi düzenlenmesi kabul edilmiştir. Bu tür birleşmede, ticari işletmenin tüzel kişiliği bulunmadığından, sona erme söz konusu olmamakta, sadece ticari işletme aktif ve pasifiyle birlikte ticaret şirketi tarafından devralınmaktadır.

Eski TTK'da birleşme işleminin yapılması için şirket türlerinin aynı olması şartı yer almaktadır. Bu sebeple yürürlükte bulunan uygulamada, şirket türleri farklı olan şirketler birleşme işlemi yapmak istediklerinde, şirketlerden birisi öncelikle tür değiştirme yoluna gitmekte ve buna bağlı olarak da birleşme süreci bir hayli uzamaktadır. Oysa Mevcut TTK ile şirketlerin aynı türden olma şartı ortadan kalkmış bulunmaktadır. Buna göre sermaye şirketlerinin limited yahut anonim şirket olmasına bakılmaksızın birleşmelerinin önü açılmıştır. Böylece, getirilen düzenleme kapsamında, bugüne kadar aynı türden olmayan şirketlerin birleşmesinde başvuru tür değiştirme yolu bertaraf edilerek daha pratik ve hızlı bir birleşme sürecinin yolu açılacaktır.

Bu çerçevede, Mevcut TTK'nın 137. maddesi, üç sınıf halinde kanunen izin verilen birleşmeleri düzenlemektedir. Madde kapsamında, sermaye şirketlerinin, şahıs şirketlerinin ve kooperatiflerin hangi şirketlerle ve hangi şartlar altında birleşebilecekleri birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarda ayrı ayrı belirtilmiştir. Buna göre,

- Sermaye şirketleri; sermaye şirketleriyle, kooperatiflerle ve devralan şirket olmaları şartıyla, kollektif ve komandit şirketlerle birleşebilirler.

- Şahıs şirketleri, devrolunan şirket olmaları şartıyla sermaye şirketleriyle ve devrolunan şirket olmaları şartıyla kooperatiflerle birleşebilirler.

- Kooperatifler, kooperatiflerle, sermaye şirketleriyle ve devralan şirket olmaları şartıyla şahıs şirketleriyle birleşebilirler.

Mevcut TTK'da birleşme müessesine ilişkin hükümler, Eski TTK'ya göre çok daha geniş ve kapsamlı bir şekilde düzenlenmiştir. Şüphesiz ki bu ayrıntılı düzenlemelerin yapılmasında, ülkemizde yapılan şirket birleşmelerinin sayısında meydana gelen artış ve bu doğrultuda bazı hususların açıklığa kavuşturulması ihtiyacının doğması en önemli faktörlerden biridir. Bununla birlikte; şirket birleşmelerine ilişkin olarak, MTTK'nın hazırlanmasında AB, Alman ve İsviçre hukukundaki gelişmelerin de dikkate alınması suretiyle birleşme işlemlerinin kolaylaştırılması yönünde bir anlayış benimsenmiştir.

Bu anlayış doğrultusunda birçok yeni düzenleme MTTK'da yerini almıştır. Söz konusu yeni düzenlemeler, türler arası birleşme serbestisi, şahıs şirketlerinin birleşmesi, tasfiye halinde bir şirketin ve borca batık şirketin birleşmeye katılması, denkleştirme ödemesi, ayrılma akçesi, sermaye şirketlerinde kolaylaştırılmış birleşme gibi düzenlemelerdir. Dolayısıyla, MTTK ile getirilen düzenleme ve kolaylıklar sayesinde, ekonomik gelişmelere de bağlı olarak, ileriki dönemlerde yapılacak şirket birleşmelerinin sayısında ciddi bir artış meydana gelmesi kuvvetle muhtemeldir. Ancak yeni düzenlemelerin sağlıklı bir şekilde uygulanması ve Mevcuk Kanun'la ilgili oluşacak tereddütlerin giderilmesi açısından ilgili Bakanlık tarafından, birleşme işlemlerine ilişkin bir uygulama tebliğinin çıkarılması gereklidir.

3.2. BÖLÜNME

Ticari hayattaki gelişmelere paralel olarak son dönemde şirket bölünmeleri konusu önem kazanmıştır. Bölünme, çok büyüyen ve çekirdek işletme konusundan uzaklaşan şirketlerin ana konularına dönebilmelerine olanak sağlayan bir yol olarak ifade edilebilir. Bölünme kavram olarak, sermaye şirketlerinin ve kooperatiflerin malvarlıklarını tamamen veya kısmen kendilerinden ayırarak tasfiyesiz olarak ve kısmî küllî halefiyet yoluyla başka sermaye şirketlerine veya kooperatiflere devretmeleri ve bunun karşılığında bölünen şirketin ortaklarının devralan şirketlerde ortak konumunu kendiliğinden elde etmeleridir. Bir şirketin malvarlığı bölünmüş ve malvarlığının bir bölümü başka bir şirkete kanunen intikal ettiğinde, bölünen şirket ortaklarının payları, devredilen malvarlığının değeri kadar değer yitirir. Yitirilen değer karşılanması için, devralan şirketin paylarını, bölünen şirketin ortakları kendiliğinden kazanır (<http://www.ongoren.av.tr/newsletter/tr/08-07.php>).

Tam bölünmede, şirketin tüm malvarlığı bölümlere ayrılır ve diğer şirketlere devrolunur. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ederler. Tam bölünüp devrolunan şirket sona erer ve unvanı ticaret sicilinden silinir. Kısmî bölünmede ise bir şirketin malvarlığının bir veya birden fazla bölümü diğer şirketlere devrolunur. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ederler veya bölünen şirket devredilen malvarlığı bölümlerinin karşılığında devralan şirketlerdeki payları ve hakları elde eder. Bölünen şirketlerin aynı neviden olması gerekmez. Anonim şirket, mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla anonim şirkete veya limitet şirkete bölünebilir.

Tam veya kısmi bölünen şirketin ortaklarının devralan şirketlerde bölünen şirketteki paylarının tam oransal karşılığını almaları oranların korunduğu (simetrik), karşılığın oransal olmaması oranların korunmadığı (asimetrik) bölünmedir.

Bölünme nedenlerini, yöneticilerin ve ortakların tercihi, şirket içerisinde değişik konularda faaliyet gösterilmesi halinde bunların ayrılması isteği, uzmanlaşma, risk taşıyan faaliyetin ayrıştırılması, ayrıştırılacak bölümün satılması yöntemi, muafiyetlerden teşviklerden yararlanma, pazar v.s. diye örneklemek mümkün olacaktır (<http://veziroglu.av.tr/news/makaleler/irket-bcljnmesi.html>).

Bölünme, vergi ödenmeden yapılan bir işlemdir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 20. maddesi gereği bölünme işlemi kurumlar vergisine tabi değildir. Bu hüküm bölünme müessesinin ruhuna son derece uygundur. Bölünme ile birlikte şirketin bilanço rakamları devralan şirketlere geçeceğinden dolayı kazanç oluşmayacaktır ve bu nedenle vergi ödenmemesi gerekir. Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV) uyarınca bölünme işlemi katma değer vergisi doğmadan gerçekleşmektedir. Bölünmeye ilişkin Harçlar Kanunu ve Damga Vergisi Kanunu'nda avantajlar mevcuttur. Buna göre bölünme yoluyla el değiştiren gayrimenkullerin, tapu tescilinde tapu harcı ödenmediği gibi bölünme sözleşmesi ve ilgili diğer belgeler damga vergisinden istisna edilmiştir (<http://www.ongoren.av.tr/newsletter/tr/08-07.php>).

Koruyucu Hükümler

Bölünme hukuku, Mevcut Kanun'da AB'nin şirketlere ilişkin 6. Yönergesi hükümlerine göre, bir taraftan bölünmeye katılan şirketlerin ortaklarının, diğer taraftan alacaklıların ve işçilerinin korunmasının sağlanmasıyla köklü değişikliğe uğramıştır.

Koruma hükümleri şöyle sıralanabilir,

i. Hakların Sürekliliği İlkesi:

Devrolunan şirketlerin ortaklarının ortaklık hakları, kapsam, nitelik ve içerik yönünden devralan şirkette aynen devam ettirilmiştir (hakların sürekliliği ilkesi). Bu ilke bağlamında;

- Ortağın, devrolunan ortaklıktaki ortaklık payı ne ise devralan şirkette de oransallık ilkesine göre aynı paya sahip olması sağlanmıştır.

- İmtiyazlı paya imkan varsa imtiyazlı pay verilmesi yoluna gidilmiştir.

- Oysuz paya oysuz, olmuyorsa oylu pay alma hakkı sağlanmıştır.

- İntifa senedi sahibine eşdeğer hak sağlanmış veya senedin satın alınması hükme bağlanmıştır.

ii. Ayrılma Akçesi: Bölünmeye katılmak istemeyen ortağa, bu konuda anlaşma olursa ayrılma akçesi olarak şirketten ayrılması olanağı tanınmıştır.

iii. Bölünme Sözleşmesi / Planı: Yönetim organlarınca ayrıntılı ve şeffaf bölünme sözleşmesinin/bölünme planının hazırlanması zorunludur. Bu sözleşmede/ planda bulunması gerekli asgari kayıtlar (asgari içerik), Mevcut Kanun'da açıkça gösterilmiştir.

Hem bölünme sözleşmesinin hem de bölünme planının, bölünmeye katılan ortaklıkların genel kurulları tarafından onaylanması gerekir.

iv. Bölünme Raporu: Bölünmeye katılan ortaklıkların yönetim organlarının, aydınlatıcı, şeffaf ve hukuk güvenliğini sağlayan bölünme raporu hazırlamaları şarttır. Yeni ortaklık kuruluyorsa onun ortaklık sözleşmesi de bölünme planına eklenir.

v. İnceleme Hakkı: Bölünmeye katılan ortakların,

- Bölünme sözleşmesini veya planını,

- Bölünme raporunu,

- Son üç yıllık finansal tabloları, faaliyet raporlarını ve varsa ara finansal tabloları inceleme hakları vardır.

vi. Alacakların Güvence Altına Alınması veya Ödenmesi: Bölünmeye katılan ortaklıkların alacaklıları, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ve ortaklık sözleşmesinde belirtilen gazetelerde 3 kez yapılacak ve internet sitesine de konulacak ilanla, alacaklarını bildirmeye ve güvence talep etmeye çağırılırlar. İlanların yayınından itibaren 3 ay içinde talepte bulunan alacaklıların alacakları güvence altına alınmak ya da ödenmek zorundadır. Bazı alacakların ödenmesi diğer alacaklıları zarara uğratmamalıdır.

vii. Bölünme sözleşmesi veya bölünme planıyla kendisine borç yüklenen birinci derecede sorumlu bulunan ortaklık, alacaklıların alacaklarını güvence altına almaz veya ifa etmezse, belli şartların yerine gelmesi halinde, bölünmeye katılan diğer ortaklıklar (ikinci derecede sorumlu ortaklıklar) sınırsız sorumlu olur.

viii. Sorumluluk: Bölünmeye giden ortaklığın borçlarından bölünmeden önce sorumlu olan ortakların sorumlulukları, bu borçların veya borçları doğuran sebeplerin bölünme kararının ilanından önce doğmuş olması şartıyla, bölünmeden sonra da devam eder.

ix. Zamanaşımı: Ortakların kişisel sorumluluğu, bölünmenin ilanından itibaren 3 yıl geçmekle zamanaşımına uğrar.

x. İşçilerle yapılan hizmet sözleşmeleri, işçi itiraz etmediği takdirde, devir gününe kadar bu sözleşmeden doğan tüm hak ve borçlarla birlikte devralan ortaklığa geçer. Hizmet sözleşmeleri kanuni işten çıkarma süresinin sonunda sona erer. Devreden ve devralan, hizmet sözleşmesinin sona erdiği tarihe kadar muaccel olacak alacaklar için

işçiye karşı sınırsız sorumludur. Mevcut Kanun'da koruma, İş Kanunu'nun 6. maddesinde öngörülenden daha kapsamlı ve güvencelidir.

xi. İptal Davası: Bu konulara ilişkin ihlallerin varlığında, bölünme kararına olumlu oy vermemiş ve bunu tutanağa geçirmiş olan ortaklıkların ortakları, bölünme kararının Ticaret Sicil Gazetesinde yayınlanmasından itibaren 2 ay içinde iptal davası açabilir. İlanın gerekmediği hallerde süre tescil tarihinde başlar.

xii. Tazminat Davası: Bölünmeye herhangi bir şekilde katılmış kişilerle, denetleme yapmış olanlar, ortaklıklara, ortaklara ve alacaklılara karşı, kusurlarıyla verdikleri zararlardan sorumludur.

Bölünmeye İlişkin Yasal Düzenlemeler

Bölünmeye ilişkin olarak, 6762 sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu'nda şirketlerin yapılanmasına ilişkin olarak, sadece birleşme ve tür değiştirmeler düzenlenmekteydi. Bu düzenlemelerde şirketlerin bir anlamda tasfiyesi söz konusu olmaktaydı. Bölünmeye ilişkin herhangi bir düzenleme yoktu. Bölünmeye ilişkin hükümler Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ve Vergi Usul Kanununa (VUK) göre yapılmaktaydı. Zaman içinde ortaya çıkan gereksinimlere birleşme ve tür değiştirme cevap veremez olmuş ve şirketlerin bölünmesi gündeme gelmiştir.

Şirketlerin bölünmesi, ilk olarak Türk Hukukuna, 2001 yılında 4684 sayılı Kanunla KVK'nunda değiştirilen 38 ve 39. maddeler ile girmiştir. Bu değişiklikte bölünmeye ilişkin vergisel ve mali sonuçlar düzenlenmiş fakat bölünmenin nasıl yapılacağına ilişkin bir hüküm yer almamaktaydı. Bu da hukuki anlamda boşluğu doldurmamıştı. Daha sonra Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığının birlikte çıkardığı ve 16.09.2003 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan "Anonim ve Limitet Şirketlerin Kısmi Bölünme İşlemlerinin Usul ve Esaslarının Düzenlenmesi Hakkında Tebliğ" ile şirketin malvarlığını, ortaklarını ve alacaklılarını korur nitelikteki hükümler getirilmeye çalışılmıştır. Bu düzenleme ile sadece Anonim ve Limitet Şirketlerin kısmi bölünmesi işlemlerinin usul ve esasları düzenlenmiştir. 2003 yılında yayınlanan Tebliğ ile KVK'unda 2001 yılında 4684 sayılı Kanunla yapılan değişiklikte düzenlenen bölünme birbirinden oldukça farklıdır. Çünkü Tebliğ bölünmeyi daha daraltmıştır. Kanunda tüm Sermaye şirketlerine bölünme imkanı tanınmışken, Tebliğde sadece Anonim ve Limitet

şirket bölünmesinden söz edilmektedir. Yine KVK'nda tam ve kısmi bölünmenin iki türlü olabileceği belirtilmişken, Tebliğde sadece kısmi bölünmeye imkân tanınmıştır. Bölünme müessesesinin esas itibariyle bir şirketler hukuku konusu olduğu ve Ticaret Kanununda düzenlenmesi gereği açıktır (Akça, 2010;82).

Mevcut TTK, 82/891/AB sayılı Yönergesini ve İsviçre Birleşme Kanunu'nu model alarak, sermaye şirketlerinin ve kooperatiflerin tam ve kısmi bölünmelerini ayrıntılı bir şekilde hukukumuza getirmiştir. Böylece, Türk hukukunda hem kısmi hem de tam bölünmenin sermaye şirketleri ve kooperatifler açısından tam olarak uygulanmasının önü açılmıştır.

Bölünme, maddi hukuk yönünden ilk defa Mevcut Türk Ticaret Kanunu ile düzenlenmiştir. Kanun'un yürürlüğe girmesiyle bölünme konusundaki yasal boşluk doldurulmuştur. MTTK bölünmeyi 159 ile 179. maddeler arasında düzenlemektedir. Bu maddelerde ortaklık paylarının ve haklarının korunması, bölünme sözleşmesi, şirket alacaklılarının durumu ve tescil gibi birçok önemli konu ele alınmaktadır. MTTK hem tam bölünme hem kısmi bölünmeyi düzenlemektedir. MTTK, bölünme işleminin çeşitli aşamalardan geçmesini öngörmektedir. Öncelikle bölünmenin türüne göre bölünme sözleşmesi veya bölünme raporu hazırlanmalıdır. Şirket alacaklılarının hakları güvence altına alınmadan da bölünme kararı alınması mümkün olmamaktadır. Ayrıca bölünmeye katılan ortaklıkların yönetim organları bölünme hakkında rapor hazırlayacaktır. Bölünmeye ilişkin olarak yapılan yasal düzenlemeler aşağıdaki Tablo'da gösterilmiştir.

Tablo 6: Mevcut Türk Ticaret Kanununa Göre Bölünme

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

Kaynak: MTTK

3.2.1. Genel Hükümler

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun Genel Hükümler bölümünde, bölünme türleri, geçerli bölünmeler ve şirket paylarının ve haklarının korunmasına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. MTTK'nın 159. maddesine göre, bir şirket tam ve kısmi olarak iki şekilde bölünebilir.

Tam bölünmede, şirketin tüm malvarlığı bölümlere ayrılır ve diğer şirketlere devrolunur. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ederler. Tam bölünüp devrolunan şirket sona erer ve unvanı ticaret sicilinden silinir (MTTK, m.159/1). Tam bölünmede bölünen şirketin malvarlığının tümü bölünür ve mevcut veya yeni kurulacak en az iki şirkete geçer. Bölünen şirket, ortadan kalkar. Bölünen şirketin ortakları devralan şirketin ortakları olurlar.

MTTK'ya göre tam bölünmenin olması için aşağıdaki koşulların olması gerekir (Özbingöl, 2008:91).

- Tam bölünmeye ilişkin olarak kullanılan şirket kavramı ticaret şirketini ifade etmektedir. Ticaret şirketlerinin neler olduğu MTTK'nın 124. maddesinde kolektif şirket, komandit şirket, anonim şirket, limitet şirket ve kooperatifler olarak belirtilmiştir.

- Tam bölünme şeklinde bölünecek şirket sahip olduğu bütün mal varlığı ile bölünmeye katılacaktır.

- Bölünen şirketin ortakları devralan şirkette de ortaklık payı ve hakkı kazanacaktır.

- Tam bölünme yolu ile bölünen şirket sona erecektir.

- Tam bölünme yolu ile bölünen şirketin ticaret sicilinden silinmesi gerekecektir.

Kısmi bölünmede ise, bir şirketin malvarlığının bir veya birden fazla bölümü diğer şirketlere devrolunur. Bölünen şirketin ortakları devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ederler veya bölünen şirket devredilen malvarlığı bölümlerinin karşılığında devralan şirketlerdeki payları ve hakları elde ederek yavru şirket oluştururlar (MTTK, m.159/2). Kanuna göre, kısmi bölünme iki şekilde olmaktadır. Birincisi, kısmi bölünme; ikincisi ise yavru şirket kurma. Kısmi bölünmede bölünen şirketin malvarlığının tamamı değil bir veya birkaç kısmı bölünmeye tabi tutulur ve bu bölümler şirketten ayrılır ve mevcut veya yeni kurulacak başka bir şirkete veya ortaklara devredilir. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirkette veya şirketlerde ortak olurlar. Bölünen şirket ortadan kalkmaz, elinde kalan malvarlığı ile faaliyetine devam eder ve bu şirketin ortakları bölünen şirkette ortak olmaktan devam ederler (Gerekçe, m.159).

Hem tam hem kısmi bölünmede devredilen malvarlığı bölünme sonucunda kısmi külli halefiyet yolu ile devralan şirketlere geçer; aynı sermaye konulması söz konusu değildir.

MTTK, sermaye şirketleri ve kooperatiflerin, sermaye şirketlerine ve kooperatiflere bölünebileceğini kabul etmiştir (MTTK, m.160). Kanun şahıs şirketlerini kapsam dışı bırakmıştır. Nedeni ise alacaklıların korunmasıdır. Şahıs şirketleri bu yasağı, önce tür değiştirmek suretiyle bölünme hükümlerinden yararlanma şeklinde aşabilecektir (Akça, 2010: 82).

Tam ve kısmi bölünmelerde şirket payları ve hakları 140. madde hükümleri doğrultusunda korunacaktır. Devreden şirketin ortaklarına ise, bölünmeye katılan tüm şirketlerde, mevcut payları oranında şirket payları veya bölünmeye katılan bazı veya tüm

şirketlerde, mevcut paylarının oranına göre değişiklik yapılarak şirket payları tahsis edilir (MTTK, m.161).

3.2.2. Bölünmenin Uygulanmasına İlişkin Hükümler

Bu bölümde sermayenin azaltılması, artımı, yeni kuruluş ve ara bilançonun düzenlenmesine ilişkin düzenlemeler ve hükümler yer almaktadır.

Kanun'un 162. maddesinde bölünme sebebiyle devreden şirketin sermayesinin azaltılması halinde yine aynı kanunun 473, 474 ve 592. maddelerin uygulanmayacağı hükmedilmektedir.

Sermaye artırımına ilişkin ise 163. maddede yer verilmiştir. Buna göre devralan şirket sermayesini, devreden şirketin ortaklarının haklarını koruyacak miktarda artıracaktır. Kanun bu maddede devreden şirketin haklarını korumuştur. Aynı maddenin ikinci fıkrasında, bölünmede, aynı sermaye konulmasına ilişkin hükümler uygulanmaz. Bölünme sebebiyle, kayıtlı sermaye sisteminde müsait olmasa bile, tavan değiştirilmeden sermaye artırılabilir hükmü yer almaktadır.

Bölünme sebebiyle yeni şirket kuruluşunda Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun ve Kooperatifler Kanunu'nun kuruluşuna ilişkin hükümlerin uygulanması gerektiği hükmedilmiştir. Ayrıca aynı maddede sermaye şirketlerinin kurulmasında, kurucuların asgari sayısına ve aynı sermaye konulmasına ilişkin hükümlerin uygulanmayacağı hükmedilmiştir (MTTK, m.164).

Ara bilançonun düzenlenmesine ilişkin hükümlerde kanunun 165. maddesinde düzenlenmiştir. Ara bilançonun düzenlenmesi için aşağıdaki iki şartlardan birinin gerçekleşmesi gerekmektedir.

- Bilanço günüyle, bölünme sözleşmesinin imzalanması veya yine bilanço günüyle bölünme planının düzenlenmesi tarihi arasında altı aydan fazla bir zaman bulunduğu.

- Son bilançonun çıkarılmasından itibaren, bölünmeye katılan şirketlerin malvarlıklarında önemli değişiklikler meydana geldiğinde.

Ara bilançoda fiziki envanter çıkarılması gerekli değildir. Son bilançoda kabul edilen değerlendirmeler, sadece ticari defterdeki hareketler ölçüsünde değiştirilir.

Amortismanlar, değer düzeltmeleri ve karşılıklar ile ticari defterlerden anlaşılmayan işletme için önemli değer değişikliklerinin de dikkate alınması gerektiği düzenlemede yer almıştır.

3.2.3. Bölünme Belgelerini İnceleme Hakkı

i. Bölünme Sözleşmesi ve Bölünme Planının Düzenlenmesi

Bölünme sözleşmesinin ve bölünme planının hazırlanmasına ilişkin düzenlemeler Kanun'un 166 ve 167. maddesinde hükmedilmiştir.

Bir ticari şirket bölünme yoluyla, malvarlığının bölümlerini var olan şirketlere devredecekse, bölünmeye katılan şirketlerin yönetim organları tarafından bir bölünme sözleşmesi hazırlanır (MTTK, m.166/1). Düzenlemeye göre bölünme sözleşmesini bölünmeye katılan şirketin düzenlemesi gerektiği hükmedilmiştir. Taraflar, bölünme sözleşmesinde kendi menfaatlerinin gözetilmesini sağlamaya çabalar; sonuç tarafların iradeleriyle sağlanır. Bu sebeple menfaat çatışması, yani menfaatler dengesinin tek taraflı olarak kurulması durumu söz konusu olmaz (Gerekçe, m.166).

Bir şirket, sahip olduğu malvarlığının bölümlerini yeni kurulacak şirketlere devredecekse, yönetim organı bir bölünme planı hazırlayacaktır (MTTK, m.166/2). Aynı maddenin 3. fıkrasında ise hem bölünme sözleşmesi hem de bölünme planının hazırlanmasının yazılı şekilde olması gerektiği ve Kanun'un 173. maddesindeki bölünme kararına ilişkin hükümlerine göre genel kurulun onaylaması gerektiği belirtilmiştir.

Bölünme sözleşmesinin ve bölünme planının içeriğine ilişkin hükümler kanunun 167. maddesinde belirtilmiştir. Bu madde hükümlerine göre bölünme sözleşmesi ve bölünme planı hazırlanırken aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir;

- Bölünmeye katılan şirketlerin ticaret unvanları, merkezleri ve türleri,
- Aktif ve pasif malvarlığı konularının devir amacıyla bölümlere ayrılması ve tahsisi belirten liste,
- Payların değişim oranını ve gerektiğinde ödenecek denkleştirme tutarını ve devreden şirketin ortaklarının, devralan şirketteki ortaklık haklarına ilişkin açıklamaları,
- Devralan şirketin intifa senedi, oydan yoksun pay ve özel hak sahiplerine tahsis etti hakları,
- Şirket paylarının değişim tarzlarını,

- Şirket paylarının bilanço karına hangi tarihten itibaren hak kazanacaklarını ve bu istem hakkının özelliklerini,

- Devreden şirketin işlemlerinin hangi tarihten itibaren devralan şirketin hesabına yapılmış kabul edildiğini,

- Yönetim organlarının üyelerine, müdürlere, yönetim hakkına sahip kişilere ve denetçilere tanınan özel menfaatleri

- Bölünme sonucu devralan şirketlere geçen iş ilişkilerinin listesine yer verilir.

Bu bilgiler yazıldıktan sonra şirketlerin genel kurulları tarafından onaylanır.

ii. Bölünmenin Dışında Kalan Malvarlığı

Bölünme sözleşmesinde veya bölünme planında tahsisi yapılmayan malvarlığı konuları üzerinde tam bölünmede, tüm devralan şirketlerin, bölünme sözleşmesi veya planına göre kendilerine intikal eden net aktif malvarlığının oranına göre tüm devralan şirketlerin paylı mülkiyet hakkı düşer. Kısmi sözleşmede ise söz konusu mal varlığı, devreden şirkette kalır. Tam bölünmeye katılan şirketler, bölünme sözleşmesi veya bölünme planına göre herhangi bir şirkette tahsis edilmeyen borçlardan dolayı sınırsız sorumlu olacaktır (MTTK, m.168).

iii. Bölünme Raporunun Düzenlenmesi

Bölünme Raporunun düzenlenmesine ilişkin hükümler Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun 169. maddesinde ayrıntılı bir şekilde belirtilmiştir. Bölünmeye katılan şirketlerin yönetim organları, bölünme hakkında ayrı ayrı rapor düzenleyebilir ya da birleşip ortak bir raporda hazırlayabilirler. Bölünme raporunda şu bilgiler yer almalıdır;

- Bölünmenin amacı ve sonuçları,

- Bölünme sözleşmesi veya bölünme planı,

- Payların değişim oranları ve gerektiğinde ödenecek denkleştirme tutarı, devreden şirketin ortaklarının devralan şirketteki haklarına ilişkin açıklamaları,

- Değişim oranının saptanmasında, payların değerlendirilmesine ilişkin özellikleri,

- Gereğinde, bölünme dolayısıyla ortaklar için doğacak olan ek ödeme yükümleri, diğer kişisel edim yükümleri ve sınırsız sorumluluğu,

- Bölünmeye katılan şirketlerin türlerinin farklı olması halinde, ortakların yeni tür sebebiyle söz konusu olan yükümlerini,

- Bölünmenin işçiler üzerindeki etkileri ile içeriği ve varsa sosyal planın içeriği,

- Bölünmenin, bölünmeye katılan şirketlerin alacaklıları üzerindeki etkileri hukuki ve ekonomik yönleri ile açıklanıp gerekçeleri ile birlikte gösterilir.

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında, yeni kuruluşun varlığı halinde, bölünme planına yeni şirketin sözleşmesinin de eklenmesi gerektiği hükmedilmiştir. Dördüncü fıkrada ise istisnai bir durumdan bahsedilmiştir, küçük ve orta ölçekli şirketlerde tüm ortakların onaylaması halinde bölünme raporunun düzenlenmesinden vazgeçilebileceği belirtilmiştir. Burada bölünme raporunun düzenlenmesinde vazgeçilebilmesi için tüm ortakların onaylama şartı getirilmiştir.

iv. İnceleme Hakkı

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun 171/1. maddesine göre bölünmeye katılan şirketlerden her biri, genel kurulun kararından iki ay önce, merkezlerinde, halka açık anonim şirketler ayrıca Sermaye Piyasası Kurulunun uygun gördüğü yerlerde;

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

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, küçük ve orta ölçekli şirketlerin ortaklarının tamamı inceleme istemiyorlarsa bunların onaylaması halinde inceleme hakkından vazgeçebilecekleri hükmedilmiştir.

Ortaklar, bölünmeye katılan şirketlerden, bölünme sözleşmesinin veya planının, bölünme raporunun ve son üç yılın finansal tabloları ile faaliyet raporlarını herhangi bir bedel ödmeden isteme hakkına sahiptir (MTTK, m.171/3). Bölünmeye katılan şirketlerin her biri, Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde, sermaye şirketleri ayrıca internet sitesinde, inceleme yapma haklarına işaret eden bir ilan yayınlamaları gerekecektir (MTTK, m.171/4).

v. Malvarlığındaki Değişiklikler

Bölünmeye katılan şirketlerin mal varlıklarında meydana gelen değişikliklere şirketlerin birleşmesinde 150. maddede hükmedilen hükümlere kıyaslanarak uygulanacaktır. Bölünmeye katılan şirketlerin mal varlıklarında değişiklikler meydana gelmiş ise yönetim kurulu, kendi genel kuruluna ve bölünmeye katılan diğer şirketlerin

yönetim kuruluna yazılı olarak verecektir. Bölünme sözleşmesi ve planının değişmesi söz konusu değilse yönetim kurulu bu durumu genel kurulda gerekçeleri ile açıklayacaktır.

3.2.4. Bölünme Kararı ve Korunmaya İlişkin Hükümler

Alacaklıların alacakları güvence altına alındıktan sonra bölünmeye katılan şirketlerin yönetim organları, bölünme sözleşmesini veya bölünme planını genel kurula sunar. Onama kararı kanunun 151. maddesinde belirtilen birleşme kararlarındaki öngörülen nisaplara uygun olarak alınır (MTTK, m.173).

Bölünmeye katılan şirketlerin alacaklıları, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile şirket sözleşmesinde öngörülen gazetelerde yedişer gün aralıklarla üç kez yapılacak ve web sitesine de konulacak ilanla, alacaklarını bildirerek güvence verilmesi için çağrılırlar (MTTK, m.174). Bölünmeye katılan şirketler çağrı tarihinden itibaren üç ay içinde istemde bulunan alacaklıların alacaklarını güvence altına almak zorundadırlar. Eğer alacaklıların alacağı tehlikeye düşmedi ise ve bu ispatlandı ise güvence altına alma yükümlülüğü ortadan kalkacaktır. Şirket alacaklarını isteyen şirketlere güvence vermek yerine alacaklarını ödeyerek bu yükümlülüğünden kurtulabilir. Fakat bu ödemede diğer alacaklıların hakları yenmemelidir (MTTK, m.175).

Bölünme sözleşmesi ve bölünme planındaki sorumluluklar 176. maddede düzenlenmiştir. Buna göre bölünme sözleşmesi veya bölünme planıyla kendisine borç tahsis edilen şirket birinci dereceden sorumlu şirkettir, alacaklıların alacaklarını ifa etmezse, bölünmeye katılan diğer şirketler ise ikinci dereceden sorumlu şirketlerdir. Bunlar sınırsız sorumlu olurlar. İkinci dereceden sorumlu olan şirketlerin takip edilebilmeleri için, alacağın güvence altına alınmamış ve birinci derecede sorumlu olan şirketin iflas etmiş, konkordato süresi almış, aleyhinde yapılan bir icra takibinde kesin aciz vesikası alınmasının şartları doğmuş, merkezi yurt dışına taşınmış ve artık Türkiye’de takip edilemez duruma gelmiş veya yurt dışındaki merkezinin yeri değiştirilmiş ve bu sebeple hukuken takibi önemli derecede güçleşmiş olması gerekmektedir (MTTK, m.176/2).

Ortakların kişisel sorumlulukları hakkında, kanunun 158. maddesinde belirtilen hükümler uygulanacaktır (MTTK, m.177).

3.2.5. İş İlişkilerinin Geçmesi

Mevcut TTK'nın 178. maddesi bölünme sırasında işveren ile işçiler arasında meydana gelecek alacak ve borçları düzenlemiştir. Buna göre,

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

- İşçi itiraz ederse, hizmet sözleşmesi kanuni işten çıkarma süresinin sonunda sona erer, devralan ve işçi o tarihe kadar sözleşmeyi yerine getirmekle sorumludur,

- Eski işveren ile devralan, işçinin bölünmeden önce vadesi gelen alacakları ile hizmet sözleşmesinin normal olarak sona ereceği veya işçinin itirazı sebebiyle sona erdiği tarihe kadar geçen sürede vadesi gelecek alacaklarından sınırsız sorumludur,

- İşveren hizmet sözleşmesinden doğan hakları üçüncü kişilere devredemez, işçiler vadesi gelen alacaklarını güvence altına alınmasını isteme hakkına sahiptirler,

- Devreden şirketin bölünmeden önce şirket borçlarından dolayı sorumlu olan ortakları, hizmet sözleşmesinden doğan ve devir gününe kadar vadesi gelen borçlardan sınırsız sorumludurlar.

3.2.6. Ticaret Siciline Tescil ve Geçerlilik

Bölünmenin ticaret siciline tescil ettirilmesi ve geçerlilik kazanması Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun 179. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

- Bölünme kararı onaylandığında, yönetim kurulu bölünmenin tescilini ister,

- Kısmi bölünme ile devreden şirketin sermayesinin azaltılması gerekiyorsa, buna ilişkin esas sözleşme değişikliği de tescil ettirilmesi gerekmektedir,

- Tam bölünme halinde devreden şirket ticaret şirketine tescil ile birlikte dağılır, infisah etmiş olur,

- Bölünmenin geçerlilik kazanabilmesi için ticaret siciline tescil ettirilmesi gerekmektedir. Tescil ile birlikte envanterde yer alan bütün aktifler ve pasifler devralan şirkete geçecektir.

3.3. TÜR DEĞİŞTİRME (NEVİ DEĞİŞTİRME)

Tür değiştirme ya da Eski TTK'ya göre şirketlerde nevi değiştirme, bir ticaret şirketinin tüzel kişiliğini korumak suretiyle bir takım yasal işlemlerden geçtikten sonra, yeni tip bir ticaret şirketine dönüşmesi şeklinde tanımlanabilir (Uslu, 2004:5). En geniş anlamda nevi değiştirme; bir işletmenin bir hukuki biçimden diğer bir hukuki biçime çevrilmesi, yani hukuki ve ekonomik ayniyet ve devamlılığını sürdürerek, başka tipte bir ticaret şirketi olarak başka ve şirket tipine uygun statü ve unvanla ortaya çıkmasıdır. (<http://www.huseyinust.com/Thread-SIRKETLERDE-NEVI-DEGISTIRME>)

Ekonomik gelişmeye paralel olarak oluşan sermaye birikimini daha verimli ve kapsamlı ticari amaçlara yönlendirmeyi arzu eden ve bu hususta kararlı olan işletmeler, bu amaca uygun işletme nevine dönüşmek isterler. Günümüzde bu eğilimler, aşağıda sıralanan nedenler de dikkate alınarak şahıs şirketlerinin sermaye şirketine ve özellikle anonim şirket nevine dönüşümü biçiminde odaklanmıştır. Nevi değişikliğinin nedenlerini şu şekilde sıralayabiliriz (<http://www.huseyinust.com/Thread-SIRKETLERDE-NEVI-DEGISTIRME>).

- şirketlerin sermaye yapısını değiştirmek,
- şirketlerin sorumluluk yapısını değiştirmek,
- Örgüt biçimini değiştirmek, holdingleşme, halka açılmak gibi,
- Finansman olanaklarını artırmak ve çeşitlendirmek,
- Teşviklerden yararlanmak,
- Vergisel avantajlardan yararlanmak.

Ticaret şirketlerinin nevi değiştirmesinde, teorik açıdan iki sistem düşünülebilir. İlk olarak nevi değiştirilmek istenen şirketin feshedilip tasfiyeye tabi tutulması ve yeni kuruluş yolu ile yeni nevine çevrilmesidir. Bu sistemde birincisi nevi değiştirilen, ikincisi ise yeni nevideki şirkete ait olmak üzere iki hukuki kişilik vardır. Mal varlığı yeni nevideki şirkete intikal etmektedir. Burada bir "hukuki ayniyet" yoktur. Mal varlığı intikal ettiği için sadece kısmi bir "ekonomik ayniyet" vardır. Çünkü mal varlığı tasfiyeden sonra intikal etmektedir. Bu durumda, bir nevi değişikliğinden söz etmeye bile imkân yoktur. Söz konusu olan eski şirketin ve işletmenin fesih ve tasfiyesi ve artan mal varlığının yeni kurulan yeni tipteki şirkete intikalidir.

İkinci durum olan şekil değiştirici nevi değiştirme sisteminde; mevcut şirketin sözleşmesinde amaçlanan şekilde değişiklik yapılır, düşünülen yeni şirkete ait kuruluş işlemlerine uyulmak suretiyle nevi değişikliği gerçekleştirilir. Burada eski ve yeni şirket arasına hem hukuki hem de ekonomik ayniyet vardır. Yeni şirket eskisinin devamıdır.

6762 sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu'nda tür değişikliği, nevi değiştirme başlığı altında 152. madde de yer almıştır. Ayrıca yine aynı Kanun'un 268. maddesinde kolektif şirketlerin, komandit şirketlere geçebileceği ve 553, 554 ve 555. maddelerde anonim şirketlerin limitet şirketlere nevi (tür) değişikliği yapabileceklerine ilişkin hükümler yer almaktadır.

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nda da tür değiştirme süreci de birleşme ve bölünme gibi ayrıntılı düzenlemelere tabi tutulmuştur. MTTK'nın 180 ile 191. maddeler arasında tür değişikliğine yer verilmiştir.

6762 sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu ve 6102 sayılı Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nda tür değişikliğine ilişkin maddeler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 7: ETTK ve MTTK'nda Tür Değiştirme İle İlgili Düzenlemeler

6762 sayılı Eski TTK 152. madde	6102 sayılı Mevcut TTK (180-191. maddeler arası)
Nevi Değiştirme	Tür Değiştirme
	1. Genel Hükümler
	a) İlke
	b) Geçerli Tür Değiştirmeler
	c) Kollektif ve Komandit Şirketlerin Tür Değiştirmelerine İlişkin Özel Düzenleme
	2. Şirket Payının ve Haklarının Korunması
	3. Kuruluş ve Ara Bilanço
	4. Tür Değiştirme Planı
	5. Tür Değiştirme Raporu
	6. İnceleme Hakkı
	7. Tür Değiştirme Kararı
	8. Ticaret Siciline Tescil
	9. Alacaklıların ve Çalışanların Korunması

Kaynak: ETTK, MTTK

3.3.1. Eski Türk Ticaret Kanunu'na Göre Tür Değişikliği

Tür değişikliğine ilişkin 6762 sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu'nda çok fazla bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Kanun'un 152. maddesinde bir ticaret şirketinin nevinin diğer bir ticaret şirketi nevine çevrilmesi Kanun'da aksine hüküm olmadıkça, yeni neve

ait kuruluş merasimine tabidir. Böylece yeni neve çevrilen şirket eskisinin devamıdır şeklinde tanımlanmaktadır. Bu maddede çok ayrıntılı bir şekilde düzenlemeye gidilmemiş yapılması gereken şartlar yerine getirildikten sonra tür değişikliğinin yapılabileceğinden bahsedilmiştir. Bu maddeden anlaşıldığı üzere Eski Türk Ticaret Kanunu'nda özel hükümlerin olmaması halinde nevi değişikliklerinde Türk Ticaret Kanun'un genel hükümleri içerisinde yer alan 152 nci maddesi uygulanacaktır. Nevi değişikliğinde yeni şirkete ait kuruluş işlemlerine uyulacak ve yeni neve ait şirket eskisinin devamı sayılacaktır.

ETTK'nın 553. maddesinde ise bir anonim şirketin aynı maddedeki şartları yerine getirmek şartıyla limitet şirkete çevrilebileceği ifade edilmiştir. Anonim şirketin, limitet şirkete çevrilmesinde genel olarak tasfiye yapılmaz. Ancak, bu kural mutlak olmayıp, limitet şirkete iştirak etmek istemeyen anonim şirket ortakları, şirketteki sermaye ve tasfiye karlarını alabilirler. Yani bu nevi değiştirmede bazı ortakların limitet şirkete girmemeleri ve ayrılmaları ihtimaline karşılık bir kısmi tasfiye söz konusu olmaktadır (ETTK md.554). Bir kısmi tasfiye de alacaklar bakımından söz konusudur (ETTK md.555/2). Eski Türk Ticaret Kanununun 553. maddesinde belirtilen (tasfiye edilmeksizin) nevi değiştirme kısmidir ve sadece nevi değiştirme ile doğan limitet şirkete iştirak eden ortakların sermaye ve tasfiye karlarına isabet edecek şirket malları konusundadır.

3.3.2. Mevcut Türk Ticaret Kanunu'na Göre Tür Değişikliği

Tür değişikliği MTTK'nın 180 ile 191. maddeleri arasında hükmedilmiştir. Mevcut TTK'ya göre bir şirket hukuki şeklini yani türünü değiştirebilir. Yeni türe dönüştürülen şirket eskisinin devamıdır (MTTK, m.180) şeklinde tanımlar.

i. Geçerli Tür Değişiklikleri

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun 181. maddesinde geçerli tür değişikliklerine ilişkin düzenlemeler maddeler halinde verilmiştir. Kıyaslama veya ekleme yapılamaz. Buna göre;

Sermaye Şirketleri;

- Başka türde sermaye şirketine,
- Kooperatife,

Kollektif Şirket;

- Bir sermaye şirketine,
- Kooperatife,
- Bir komandit şirkete,

Komandit Şirket;

- Bir sermaye şirketine,
- Kooperatife,
- Kollektif şirkete,

Kooperatif;

- Bir sermaye şirketine dönüşebilir

MTTK'nın 181. maddesi tür değişikliğini detaylı bir şekilde ifade etmektedir. Yukarıdaki hükümlere göre sermaye şirketleri yani anonim şirketler, limitet şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerden biri yine başka bir sermaye şirketine veya kooperatife dönüşebilir. Yukarıdaki düzenleme ile Sermaye şirketleri şahıs şirketleri olan kollektif ve komandit şirkete nevi değişikliği yapamazlardı fakat 6335 sayılı Kanun'la yeniden yapılan düzenleme ile birlikte sermaye şirketlerinin şahıs işletmesine dönmesine olanak tanınmıştır.

Kollektif şirketler ve komandit şirketler şartları sağlamaları halinde sermaye şirketine, kooperatife veya kollektif şirkete komandit şirkete, komandit şirkete kollektif şirkete tür değişikliği yapabilirler. Kooperatifler için ise sermaye şirketine dönüşme hakkı tanınmıştır.

MTTK'nın 182. maddesi ise tür değiştirmede kollektif ve komandit şirket için özel düzenleme yapmıştır. Buna göre;

Bir kollektif şirketin bir komandit şirkete dönüşebilmesi için; kollektif şirkete bir komanditerin girmesi ve bir ortağın komanditer olması gerekir gerekmektedir (MTTK, m.182/1).

Bir komandit şirketin bir kollektif şirkete dönüşmesi için ise, tüm komanditerlerin şirketten çıkması ve tüm komanditerlerin komandite olması gerektiği (MTTK, m.182/2) hükmedilmiştir. Ortakların girip çıkmaları veya konum değiştirmeleri, ilgili hükümlere uyularak gerçekleştirilir.

Aynı maddenin dördüncü fıkrasında yukarıda ifade edildiği üzere tür değişikliği yapıldığı takdirde Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan 180 ile 191. maddeler yer arasında yer alan düzenlemelerin uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Bu madde özel bir düzenleme getirmiştir. Bu özel düzenleme kendi kurallarını içermekte, kurallar söz konusu tür değiştirmelere yetmektedir. Onun için 182. madde dışındaki tür değiştirme hükümlerinin bu madde gereği kolektif şirketin komandite, komandit şirketin kolektife dönmesi hallerine uygulanmasına gerek yoktur (Gerekçe, m.182).

ii. Ortaklık Payları ve Hakları

MTTK'nın 183/1. maddesi ortakların pay ve haklarını korumayı amaçlar. Tür değişikliği yapıldığında nevi değiştiren şirket eski şirketin devamıdır. Tür değişikli bahane edilerek hiçbir ortak şirketten çıkarılamaz, hakları ellerinden alınamaz, azaltılamaz ve sınırlandırılmaz. Türü değiştirilen şirkette oydan yoksun paylar varsa, aynı değerde oydan yoksun pay mümkün değilse, oy hakkına haiz paylar verilerek eşitlik sağlanır.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise imtiyazlı payların karşılığında aynı değerde payların verilebileceği veya bu değerde tazminat ödenebileceği hükmedilmiştir.

Üçüncü fıkrada da, tür değişikliği yapıldığında intifa senetleri karşılığında aynı değerde pay verilir veya tür değişikliğinin yapıldığı tarihteki payların gerçek değerlerinin ödenebileceği hükmü yer almaktadır.

iii. Tür Değişikliğinde Kuruluş

Tür değişikliğinde kuruluş ile ilgili hüküm 183/1. maddesinde yer almıştır. Tür değiştirmede, yeni türün kuruluşuna ilişkin hükümlerin uygulanacağı ancak sermaye şirketlerinde ortakların asgari sayısına ve aynı sermaye konulmasına ilişkin hükümler uygulanamayacağı belirtilmiştir.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında bilanço günü ile tür değişikliği raporunun düzenlendiği tarihten itibaren aradan 6 aydan fazla zaman geçmişse veya son bilançonun çıkarıldığı tarihten itibaren şirketin malvarlığında önemli değişiklikler meydana gelmişse ara bilançonun çıkarılması gerektiği hükmüne yer verilmiştir. Ara bilanço için fiziki envanterin çıkarılmasına gerek yoktur. Son bilançoda kabul edilen değerler sadece ticari

defterdeki değişiklikler ölçüsünde değiştirilir. Amortismanlar, değer düzeltmeleri ve karşılıklar ile ticari defterlerden anlaşılmayan işletme için önemli değer değişiklikleri ara bilanço hazırlanmasında dikkate alınmazlar.

iv. Tür Değiştirme Planı

Mevcut TTK'nın 185. maddesinde tür değiştirme planına ilişkin maddeler açık bir şekilde belirtilmiştir. Yönetim organı bir tür değiştirme planı düzenleyecektir. Bu planda aşağıdaki bilgilerin yer alması gerekmektedir.

- Şirketin tür değiştirmeden önceki ve sonraki ticaret unvanını, merkezini ve yeni türe ilişkin ibaresi

- Yeni türün şirket sözleşmesi,

- Ortakların tür değiştirmeden sonra sahip olacakları payların sayısını, cinsini ve tutarını veya tür değiştirmeden sonra ortakların paylarına ilişkin açıklamalarını içerir.

v. Tür Değiştirme Raporu

Yönetim organı tür değiştirme hakkında yazılı bir rapor hazırlar (MTTK, m.186/1). Raporun amacı tür değiştiren şirketin ortaklarına bilgi vermektir. Raporda;

- Tür değiştirmenin amacı ve sonuçları,

- Yeni türe ilişkin kuruluş hükümlerinin getirilmiş bulunduğu,

- Yeni şirket sözleşmesi,

- Tür değiştirmeden sonra ortakların sahip olacakları paylara dair değişim oranı,

- Varsa ortaklar ile ilgili olarak tür değiştirmeden kaynaklanan ek ödeme ile diğer kişisel edim yükümleri ve kişisel sorumluluklar,

- Ortaklar için yeni tür dolayısıyla doğan yükümlülükler hukuki ve ekonomik yönden açıklanır ve gerekçeleri gösterilir (MTTK, m.186/2).

Tüm ortakların onaylaması halinde küçük ölçekli şirketler tür değiştirme raporunun düzenlenmesinden vazgeçebilirler (MTTK, m.186/3).

vi. İnceleme Hakkı

İnceleme hakkı Mevcut TTK'nın 188. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, şirket tür değiştirme planını, tür değiştirme raporunu, denetleme raporunu ve son üç yılın finansal tablolarını ve varsa ara bilançosunu genel kurulda karar alınmadan otuz gün önce merkezinde ve halka açık anonim şirketlerde SPK'nın istediği yerlerde ortakların

incelemesine sunacaktır. Ortaklar bu belgelerin birer suretini bedelsiz olarak alabilirler. Şirket, ortakları uygun bir şekilde inceleme haklarının bulunduğu hususunda bilgilendirir.

vii. Tür Değişirme Kararının Tescili ve İlanı

Mevcut TTK'nın 189. maddesinde tür değiştirme kararının Genel Kurul tarafından, şirket türüne göre hangi çoğunlukta alınacağı detaylı bir şekilde düzenlenmiştir.

Öncelikle yönetim organı tür değiştirme planının genel kurula sunacaktır. Tür değiştirme kararının alınabilmesi için aşağıdaki nisapların olması gerekmektedir (MTTK, m.189).

- Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin 2/3'ünün karşılanması koşuluyla genel kuruldaki mevcut oyların 2/3'ü ile onaylanmalıdır, limited şirkete dönüştürme halinde, ek ödeme veya şahsi edim yükümlülüğü doğacak ise tüm ortakların oyları ile onaylanmalıdır,

- Bir sermaye şirketinin bir kooperatife dönüşmesi halinde tüm ortakların onayı ile onaylanmalıdır,

- Limited şirketlerde, sermayenin en az 3/4'üne sahip bulunmaları şartıyla, ortakların dörtte üçünün kararıyla onaylanmalıdır,

- Kooperatiflerde ise, ortakların en az 2/3'ünün temsil edilmeleri şartı ile, genel kurulda mevcut oyların çoğunluğu ile karar alınabilir veya kooperatiflerde ek ödeme, diğer kişisel edim yükümlülükleri veya şahsi sorumluluk getiriyorsa veya bu sorumluluk ve yükümlülükler genişletiliyorsa kooperatifte kayıtlı olan ortakların 2/3'ünün olumlu oyları ile tür değişikliği genel kurulda kabul edilir.

- Tür değiştirme planı kollektif veya komandit şirketlerde bütün ortakların oybirliği ile onanacaktır. Bununla birlikte şirket sözleşmesinde bütün ortakların 2/3'ünün olumlu oyu ile bu kararın alınabileceği de hükme bağlanabilir.

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

3.3.3. Eski ve Mevcut TTK'nın Karşılaştırılması

Eski TTK'da tür değiştirme sadece 152. maddede ele alınmıştır. Eski Kanun'da tür değişikliğine ilişkin fazla ayrıntıya gidilmemiştir. Kanun'da şartlar yerine getirildikten sonra tür değişikliğinin olabileceğini belirtmektedir. Ayrıca Kanun'un 553, 554 ve 555. maddelerinde de sermaye şirketlerinin tür değişikliğine ilişkin hükümler vardır. Buna göre, anonim şirketin şartları yerine getirmek kaydı ile limited şirkete çevrilebileceği hükmedilmiştir. Fakat şirket ortaklarının itirazı şirketin tasfiye kararı almasına sebep verebilir.

Mevcut TTK ise tür değişikliğini daha ayrıntılı bir şekilde incelemiştir. Mevcut Kanun'un 180 ile 190. maddeleri arasında belirtilmiştir. Kanun'a göre, yeni tre dönüştürülen şirketin eskisinin devamı olacağı hükmedilmiştir. MTTK'da;

- Sermaye şirketleri, başka türde sermaye şirketine veya kooperatife dönüşebilir.
- Kollektif şirket, bir sermaye şirketine, kooperatife ve bir komandit şirkete dönüşebilir.
- Komandit şirket, bir sermaye şirketine, kooperatife ve kollektif şirkete dönüşebilir.
- Kooperatif ise bir sermaye şirketine dönüşebilir.

Yukarıdaki hükümlere göre, MTTK ile birlikte bir şahıs işletmesi, bir sermaye şirketiyle birleşebilmektedir. Fakat sermaye şirketinin, şahıs işletmesini devralması gerekmektedir.

Ayrıca Kanun bir ticaret şirketinin, bir ticari işletmeye dnştrlebilmesini de mümkün kılmıştır. Fakat bunun için söz konusu ticaret şirketinin paylarının tümü, ticaret işletmesini işletecek kişi veya kişiler tarafından devralınmalı ve ticaret işletmesi bu kişi ve kişiler adına ticaret siciline tescil ve ilan edilmelidir. Ticaret işletmesine dönüştürülen ticaret şirketi, bir kollektif veya komandit şirket şirket ise anılan ticaret şirketinin borçlarından, ticari işletmeyi işletecek kişi ve kişiler ile ticaret şirketinin eski ortakları da Kanun'daki zamanaşımı süresince sınırsız sorumlu olurlar (<http://vergikanunhaberleri.blogspot.com/2012/05/yeni-ttk-da-tur-degistirme-m-180-190.html>)(e.t. 13.06.2012).

3.4. BİRLEŞME, BÖLÜNME ve TÜR DEĞİŞTİRMEDE PAY SAHİBİNİ KORUYUCU ORTAK HÜKÜMLER

Şirketlerin birleşmesi, bölünmesi ve tür değiştirmesinde her ortak, ortaklık haklarının veya ortaklık paylarının Kanun'a uygun bir şekilde tanınmamış olması veya ayrılma karşılığının uygun olmamasından dolayı birleşme, bölünme veya tür değiştirme kararının ilanından itibaren iki ay içerisinde mahkemeden denkleştirme akçesi ödenmesini isteme hakkına sahiptir. Davanın giderleri devralan şirkete aittir. Özel durumların haklı gösterilmesi halinde ise, mahkeme giderleri kısmen veya tamamen davacıya yükletilebilir (MTTK, m. 191).

Birleşme, bölünme ve tür değişikliğinde 134, ve 190. maddelerin ihlalinde, bu kararlara olumlu oy vermemiş ve bunu tutanağa geçirmiş bulunan birleşmeye, bölünmeye veya tür değiştirmeye katılan şirketlerin ortakları, bu kararın Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından itibaren iki ay içinde iptal davası açabilirler. İlanın gerekmediği hallerde süre tescil tarihinden itibaren başlar (MTTK, m. 192/1). Davanın açılabilmesi için yönetim kurulunun karar alması da yeterlidir.

Birleşme, bölünme ve tür değiştirmeye ilişkin işlemlerde herhangi bir eksikliğin varlığı halinde, mahkeme taraflara bunun giderilmesi için süre vermelidir. Hukuki sakatlık, verilen süre içinde giderilemiyorsa veya giderilmemişse mahkeme kararı iptal eder ve gerekli önemleri alacaktır (MTTK, m. 192/3).

Birleşme, bölünme veya tür değiştirme işlemlerine herhangi bir şekilde katılmış bulunan bütün kişiler şirketlere, ortaklara alacaklılara karşı kusurları ile verdikleri zararlardan sorumludurlar. Kurucuların sorumlulukları saklıdır. Birleşmeyi, bölünmeyi veya tür değiştirmeyi denetlemiş kişiler şirketlere, münferit ortaklara ve alacaklılara karşı kusurları ile verdikleri zararlardan sorumludurlar (MTTK, m.193).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ESKİ VE MEVCUT TÜRK TİCARET KANUNU'NDA SERMAYE ŞİRKETLERİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN KARŞILAŞTIRILMALI DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. ANONİM ŞİRKETLERE İLİŞKİN YENİLİKLER

Mevcut Türk Ticaret Kanunu ortaklıklar hukuku alanında geniş çaplı değişikliklere gitmiştir. Anonim ortaklıklarda da yapılan değişiklikler ticaret hayatını ve muhasebe düzenini değiştirecektir.

Anonim şirketler, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız mal varlığıyla sorumlu bulunan şirketlerdir. Anonim şirketlerde pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumluluk içerisindedirler (MTTK, m.329). Anonim şirketler, kanunen yasaklanmamış her türlü ekonomik amaç ve konular için kurulabilirler (MTTK, m.331).

Moroğlu'na göre anonim şirketlerin tanımı MTTK'da eksik yapılmıştır. Moroğlu anonim şirket tanımının şu şekilde olması gerektiğini belirtmektedir, "Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş, payları kıymetli evrak niteliğinde pay senetlerine bağlanarak veya Merkezi Kayıt Kuruluşu'na kayıt yoluyla tedavül edebilen ve ortakların sorumlulukları taahhüt ettikleri sermaye payları ile sınırlı olan bir sermaye şirkettir." (Moroğlu, 2009:128).

Mevcut TTK'nın 332. maddesinde kayıtlı sermaye sistemi de en az sermaye tutarı başlığı altında düzenlenmiştir. Eski TTK'da düzenlenmeyen kayıtlı sermaye sistemi günümüzde sadece SPK'ya tabi halka açık anonim şirketlerde uygulanmaktadır. 6102 sayılı Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun getirdiği en önemli yeniliklerden biri de kapalı anonim ortaklığa, kayıtlı sermaye sistemini kabul etme imkanını tanımasıdır. Buna göre, esas sermayeli anonim şirketlerin sermayesi 50.000 TL'den, kayıtlı sermaye sistemini benimseyen kapalı anonim ortaklıklarda ise başlangıç sermayesi 100.000 TL'den aşağı

olamayacaktır (Gönen, 2011:2). Maddenin devamında kayıtlı sermayenin Bakanlar Kurulu tarafından artırılabilmesi hükmedilmiştir. Bu madde de Bakanlar Kuruluna sınırsız yetki verilmiştir. Eski TTK’da ise kayıtlı sermayenin Bakanlar Kurulu tarafından on katına kadar sermayeyi artırabilme yetkisi hükmedilmiştir. Mevcut Kanun Bakanlar Kurulunun kayıtlı sermaye sisteminde değişiklik hakkını sınırsız hale getirmiştir.

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında, hakla açık olmayan anonim şirketlerin gerekli şartlara haiz olmadıkları takdirde, Gümrük ve Ticaret Bakanlığından izin alarak kayıtlı sermaye sisteminden çıkma hakları tanınmıştır. Anonim şirketler aranan nitelikleri kaybettiklerinde, istekleri bulunmasa bile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından sistemden çıkartılacakları hükmüne yer verilmiştir.

Anonim şirketler, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’nın yayınladığı tebliğle, faaliyet alanları belirlenip, ilan edilerek izin verilir ve kurulurlar. Esas sözleşmedeki değişikliklerde Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’nın iznine tabidir. Bakanlığın burada incelemesi sadece kanunun emredici hükümlerine aykırılık bulunup bulunmadığı yönünden yapılabilir. Bunun dışında hukuki konumu, niteliği ve işletme konusu ne olursa olsun anonim şirketin kuruluşu ve esas sözleşme değişiklikleri herhangi bir makamın iznine bağlanmaz (MTTK, m.333).

4.1.1. Anonim Şirketlerin Kuruluşu

Eski Kanun’da anonim şirketlerde kuruluş ani ve tedrici olmak üzere iki şekildedir. Ani kuruluş şirket paylarının tamamının kurucular tarafından taahhüt edilmesiyle, tedrici kuruluş ise, bir kısım payların kurucular tarafından taahhüt olunması ve geri kalan kısmı için de halka müracaat edilmesi suretiyle olmaktadır (ETTK, m.276). Mevcut TTK’nın 335.maddesi ile birlikte anonim şirketlerin kuruluş türlerinden biri olan tedrici kuruluş uygulamada hiç kullanılmaması nedeniyle kaldırılmıştır. Mevcut Kanun’un 335. maddesini, “Şirket, kurucuların, kanuna uygun olarak düzenlenmiş bulunan, sermayenin tamamını ödemeyi, şartsız taahhüt ettikleri, imzalarının noterce onaylandığı esas sözleşmede, anonim şirket kurma iradelerini açıklamalarıyla kurulur” şeklinde düzenlemiştir. Bu düzenleme ile birlikte Mevcut Kanun, şirketin kuruluşu ile tüzel kişilik kazanmasını birbirinden ayırmış durumdadır. Şirket, henüz tüzel kişilik kazanmadan kurulmuş oluyor. Tüzel kişiliğin kazanılması ise Mevcut Kanun’un 355. maddenin birinci fıkrasında hükmedildiği gibi ticaret siciline tescil ile gerçekleşiyor. Bu

farklılık sermaye taahhüdünün belli bir kısmının tescil öncesi yerine getirilme zorunluluğundan kaynaklanıyor.

Tedrici kuruluş sisteminin kaldırılmasıyla oluşan boşlukları giderebilmek için yeni düzenlemeler yapılmıştır. MTTK'nın 346. maddesine göre "Esas sözleşmede taahhüt edilmiş olup da taahhüt sahiplerince, şirketin tescilinden itibaren en geç iki ay içinde halka arz edileceği esas sözleşmede belirtilmiş ve ayrıca garanti edilmiş bulunan nakdi payların karşılıkları satıştan elde edilen gelirden ödenir. Pay sahiplerinin halka arz edilmesi sermaye piyasası mevzuatına göre yapılır. Satış süresinin sonunda, payların itibari değerlerinin, varsa çıkarma priminin karşılığı şirkete, giderler düştükten sonra kalan tutar ise, pay senetlerini halka arz eden pay sahiplerine ödenir. Halka arz edilip de süresinde satılmayan payların bedellerinin tamamı, süresinde halka arz edilmeyen payların bedellerinin ise, yüzde yirmi beşi iki aylık süreyi izleyen üç gün içinde ödenir" (MTTK m.346).

i. Kuruluş Belgeleri

Kuruluş belgelerine ilişkin düzenleme Mevcut Kanun'un 336. maddesinde hükmedilmiştir. Kuruluş belgeleri, esas sözleşme, kurucular beyanı, değerlendirme raporları, ayın ve işletme devralınmasına ilişkin olanlar da dahil olmak üzere, kurulmakta olan şirkete, kurucular ve diğer kişilerle yapılan ve kuruluşla ilgili olan sözleşmelerdir. Bu belgeler şirketin sicil dosyasına konularak, birer nüshaları şirket tarafından beş yıl süre ile saklanacaktır (MTTK, m.336). Eski Kanun'da bulunmayan bu düzenlemenin getiriliş amacı güvenli bir kuruluş yaratmak ve aleniyeti sağlamaktır. Bu belgelerin ilgili sicilde saklanmasıyla birlikte; gizli sözleşmelerin yapılması büyük ölçüde önlenecek, gizli sözleşme veya belgelerin kurucular beyanına aykırı olması ya da muvazaa oluşturması halinde sorumlu olanlar açıkça görülecektir. Bu sayede gizli ortak ya da sözleşmelerle şirketin üzerinden menfaat sağlanması önlenecektir (Kılınç, 2011:1).

ii. Kurucular

Mevcut TTK'da kuruculara ilişkin düzenlemeler 337 ve 338. maddelerde hükmedilmiştir. Mevcut TTK'nın 337. maddesinde kurucuların tanımı şu şekilde tanımlanmıştır; "Pay taahhüt edip esas sözleşmeyi imzalayan gerçek ve tüzel kişiler kurucudur." Eski TTK'da bu düzenleme 278. maddede ele alınmıştır. Bu maddede esas sözleşmeyi imzalayan ve sermaye olarak para veyahut paradan başka bir şeyi koymayı

taahhüt eden pay sahiplerinin kurucu olacakları belirtilmiş ayrıca tedrici kuruluşta, esas sözleşmeyi tanzim ve imza etmeden paradan başka bir şeyi sermaye olarak koyan pay sahipleri de kurucu sayılırlar denilmektedir. Tedrici kuruluş Mevcut TTK'da kaldırıldığı için bu hükümler kaldırılmıştır.

6762 sayılı Eski TTK'nın 277. maddesine göre bir anonim şirketin kurulması için şirketteki pay sahiplerinin en az beş kişi bulunması zorunluluğu vardır. Söz konusu sayı sınırının sağlanması için çoğunlukla ortaklık yapısında gerçekte olmayan kişilerin görünüşte ortak yapılması, başkaca sorunlara yol açmaktadır. Sayının beşin altına düşmesi halinde ise şirketin feshi veya infisahı söz konusu olduğundan beş kurucu ortak kuralından vazgeçmenin şirketlerin gelecekleri açısından daha faydalı olduğuna karar verilmiştir. 6102 sayılı Mevcut TTK'nın 338. maddesinde anonim şirketin kurulabilmesi için pay sahibi olan bir veya daha fazla kurucunun varlığının şart olduğu hükmedilmektedir. Bu düzenleme ile birlikte bir anonim şirket tek kişi tarafından başkaca bir ortağa gereksinim duymaksızın kurulabileceği gibi sonradan da bu durumun ticaret siciline tescili kaydıyla tek kişilik hale gelebilecektir. Bu sayede mevcut sayı kuralına uyularak kurulan şirketlerin sonradan tek ortağa düşmesi halinde şirketin fesih tehlikesi ile karşılaşma olanağı ortadan kaldırılmıştır. Şirketin tek ortağa düşmesi durumunda, bu durum işlem tarihinden itibaren yedi gün içinde yönetim kuruluna yazılı olarak bildirilecektir. Yönetim kurulu bildirim aldığı tarihten itibaren yedi gün içinde, şirketin tek pay sahipli bir anonim şirket olduğunu tescil ve ilan ettirir. Aksi halde doğacak zarardan, bildirimde bulunmayan pay sahibi ve tescil ve ilanı yaptırmayan yönetim kurulu sorumlu tutulacaktır. Şirket, tek pay sahibi olacak şekilde kendi payını iktisap edemez ve ettiremez (MTTK, m.338).

Bilindiği üzere Eski Kanun bir anonim şirketin kurulması için en az beş kişi ortakla kurulma zorunluluğu aramaktadır. Ancak bu nedenle esas sermayeye katılmadığı gibi kazanca da ortak olmayan ve şirketin yönetiminde aktif olarak görev almayan kişiler görünüşte ortak olmakta ve 3. kişiler açısından hukuki görünüşe 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. İşte bu gerekçelerle mevcut yapı terk edilerek bunun yerine özellikle küçük ve orta ölçekli şirket

yapıları için daha pratik ve esnek bir yapı kazandıracak tek kişilik anonim şirket yapısı benimsenmiştir. Bu sayede, şirketin kurumsallaşması ve profesyonelce hareket etmeleri bakımından daha elverişli bir yapının oluşturulduğu düşünülmektedir. Avrupa Birliği'nin şirketlere ilişkin yönergeleri incelendiğinde düzenlenen bu yeni yapının, ekonomik açıdan daha gerçekçi ve güvenilir bir yapı oluşturacağı ortadadır. Özellikle yabancı sermayenin ülkemize gelmesi sırasında çoğu zaman tek yabancı yatırımcının mevcut sayı kuralına uymak için ortak almaya zorlanması kanunun dolanılmasına sebebiyet vermektedir. Söz konusu düzenlemenin KOBİ'ler açısından bir koruma getireceği ve bu korumanın yerinde olduğu söylenebilir (Kılınç, 2011: 2).

Mevcut Türk Ticaret Kanunu ile birlikte tek kişilik anonim şirketin benimsenmesi yukarıda da ifade edildiği gibi doğru bir karardır. Ancak, bu kabulün zorunlu sonucu olan düzenlemelerin tam olarak yapılmaması uygulamada bir takım sıkıntıları beraberinde getirebilir. Örneğin, şirketin tek kişi ortağı ile ve onun sahibi olduğu diğer şirketlerle, kan ve kayın hısımlarıyla ve onların şirketleriyle ilişkileri; tek ortağın aynı zamanda yönetim kurulu başkanı veya üyesi, ya da tek yönetici olması halinde karar ve icra organları arasındaki ilişkinin, yetki ve görev paylaşımının nasıl olacağı ve şirketin yegane sahibi olan tek kişi ortağın şirket borçlarından sorumluluğunun şahsi ve sınırsız hale gelmesi gereken durumlar hakkında Mevcut TTK'da düzenleme yapılmamıştır (Moroglu, 2009:137).

iii. Esas Sözleşme

Anonim şirketlerin bir bölümü Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın yayınlayacağı bir Tebliğ'e göre belirtilmiş olan faaliyet alanları çerçevesinde Bakanlığın izni ile kurulabileceklerdir. Sözleşme değişiklikleri de aynı şekilde Bakanlığın iznine tabii olacaktır. Eski Kanun'da işletme konusunda net ve açık olarak belirtilmesi gerekliken Mevcut TTK bu hususta bir değişiklik getirmiş, kanunen yasaklanmamış olan her türlü ekonomik amaç ve konular için anonim şirketin kurulmasına olanak sağlamıştır. Mevcut Kanun ile birlikte 339. madde hükümleri gereğince, esas sözleşmede aşağıdaki hususlar yer alır;

- Şirketin ticaret unvanı ve merkezin bulunacağı yer,
- Şirketin işletme konusu,
- Şirketin sermayesi ile her payın itibari değeri, ödenme şekli ve şartları,

- Pay senetlerinin yani hisselerin cinsleri, devir sınırlamaları (nama veya hamiline) ve imtiyazlar,
- Paradan başka sermaye olarak konulan haklar ve ayınlar, bunların değerleri, bunlara karşılık verilecek payların miktarı, şirketin kurulmasında hizmetleri görülenlere verilmesi gereken ücret, ödenek veya ödülün tutarı,
- Kuruculara, yöneticilere, yönetim kuruluna ve diğer kimselere şirket karından sağlanacak menfaatler,
- Yönetim kurulu üyelerinin sayıları, bunlardan şirket adına imza koyma yetkili olanlar,
- Genel kurulların toplantıya nasıl çağrılacakları ve oy hakları,
- Şirketin sınırlandırılma süresi,
- Şirkete ait ilanların şekli,
- Ortakların taahhüt ettiği sermaye paylarının türleri ve miktarları,
- Şirketin hesap dönemi.

Esas sözleşme yazılı olarak hazırlanması ve bütün kurucuların imzalarının noterce onaylanması gerekmektedir. İlk yönetim kurulu üyeleri ise esas sözleşme ile atanacaktır.

Esas sözleşme, bu Kanun'un anonim şirketlere ilişkin hükümlerinden ancak Kanun'da buna açıkça izin verilmişse sapabilir. Diğer Kanun'ların, öngörülmesine izin verdiği tamamlayıcı esas sözleşme hükümleri o kanuna özgülenmiş olarak hüküm doğururlar (MTTK, m.340).

iv. Aynı Sermaye ile İlgili Yenilikler ve Sınırlamalar

Mevcut Kanun'un 342. maddesinde üzerlerinde sınırlı aynı bir hak, haciz ve tedbir bulunmayan, nakden değerlendirilebilen ve devrolunabilen, fikri mülkiyet hakları ile sanal ortamlar da dahil, malvarlığı unsurları aynı sermaye olarak konulabileceği fakat hizmet edimleri, kişisel emek, ticari itibar ve vadesi gelmemiş alacaklar sermaye olamayacağı belirtilmiştir. Böylelikle Eski Kanun'da yer almayan fikri mülkiyet haklarının aynı sermaye olarak konulabileceği açık bir hükümle düzenlenmiş, sanal ortamların aynı sermaye olarak konulmasına imkan tanınmıştır. Fikri mülkiyet hakları ibaresi, fikir ve sanat eserlerini, bağlantılı hakları, markaları, tasarımları, patentleri, coğrafi işaretleri, tescil edilmemiş haklar ile bilgileri, bitki geliştirilmesini, yani ıslahçı haklarını, yarı iletkenlerin topografyalarını kapsayacak şekilde geniş anlaşılmalıdır.

Elektronik ortamlar, kazandıkları değer dolayısıyla hükme dahil edilmiştir. Ancak, devredilme ve nakden takdir olunabilme şartının gerek fikri mülkiyet hakları gerek elektronik ortamlar için de aranacağı şüphesizdir. Ayrıca, fikri mülkiyet hakları ile elektronik ortamlar çok çeşitli türleri içerdikleri için bu türlerden bazıları, özellikle bağlantılı haklar, mesela bir kısım fonogram yapımcısı hakları sermaye olarak konulmaya müsait olmayabilir, ya da bu hakların değerlendirilmeleri sorun oluşturabilir (Dinç, 2011:352).

Maddeden de anlaşılacağı üzere, bu tür mal varlığı unsurlarının aynı sermaye olarak konulabilmesi için; devredilebilir nitelik taşımaları, değerlerinin nakden belirlenebilmesi, herhangi bir aynı hakla kısıtlı olmaması ve halihazırda cebri icra işlemlerine konu olmaması gerekmektedir (Gönen, 2011:2).

Aynı hakların sermaye olarak konulabilmeleri için MTTK'nın 343. maddesi gereğince mahkeme tarafından atanan bilirkişinin değerlendirme raporu tanzim etmesi gerekmektedir. Değerleme raporunda, uygulanan değerlendirme yönteminin somut olayın özellikleri bakımından herkes için en adil ve uygun seçim olduğu, sermaye olarak konulan alacakların gerçekliğinin, geçerliğinin ve 342. maddeye uygunluğunun belirlendiği, tahsil edilebilirlikleri ile tam değerleri, aynı olarak konulan her varlık karşılığında tahsis edilmesi gereken pay miktarı ile Türk Lirası karşılığı, tatmin edici gerekçelerle ve hesap verme ilkesinin icaplarına göre açıklanmalıdır. Aynı sermaye ile kuruluş sırasında devralınacak işletme ve ayınlara, mahkeme tarafından atanan bilirkişilerce değer biçilmesi uygulamasını, sağladığı güvenlik sebebiyle devam ettirmekte, böylece sermayenin korunması ilkesinin gereğini yerine getirmektedir. (Dinç, 2011:352). Bu rapora kurucular ve menfaat sahipleri itiraz edebilmekte fakat mahkemenin onayladığı bilirkişi kararı kesinlik kazanmaktadır (MTTK, m.343).

v. Pay Bedellerinin Ödenmesi Konusundaki Değişiklikler

Eski TTK'nın ortakların taahhüt ettiği sermayenin ne kadarının nakden konulacağına dair açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın yayımladığı 2 nolu Tebliğ'de anonim şirketlerin kuruluşu sırasında tanzim edilecek ana sözleşmelerde sermaye maddesinde; "sermayenin muvazaadan arı biçimde taahhüt edildiği ve nakdi sermayenin dörtte birinin ödendiği ya da şirketin kuruluşunun

tescili tarihinden itibaren üç ay içerisinde, kalanının da en geç üç yıl içerisinde olmak üzere şirkete ödenme zamanının belirtileceği” açıklanmıştır (Gönen, 2011:2).

Mevcut TTK'nın 344. maddesinde nakden taahhüt edilen payların itibari değerlerinin en az yüzde yirmi beşinin tescilden önce, gerisinin de şirketin tescilini izleyen yirmi dört ay içinde ödeneceği hükmedilmiştir. Anonim şirket kurucularının imzalarının noterden onaylanmasından sonra, bankaya şirket adına bir hesap açılması gerekiyor. Ortaklar taahhüt ettikleri sermayenin yüzde yirmi beşini bu hesaba yatıracaklar. Sermaye taahhüdünün yüzde yirmi beşi yatırıldıktan sonra ticaret sicilinde tescil yapılarak şirket tüzel kişilik kazanacak. Yeni Kanun'un getirdiği değişikliklerden birisi de tescil için sermayenin yüzde yirmi beşinin ödenme şartıdır. Bu düzenleme ile birlikte hukukumuzdaki 599 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile gelen, pay bedelinin ne oranda ne zaman ödenmesinin şart olduğu konusundaki belirsizlik ortadan kaldırılmıştır (Dinç, 2011:354). SPK'nın taksitli ödemeyi uygun görmediğinden 344. maddenin ikinci fıkrasında “Sermaye Piyasası Kanunu'nun ay bedellerinin ödenmelerine ilişkin hükümleri saklıdır” hükmüne yer verilmiş ve ödeme şekli konusundaki tereddütler ortadan kaldırılmıştır.

Mevcut TTK'nın 345. maddesinde ise, nakdi ödemelerin kurulmakta olan şirket adına açılacak özel bir banka hesabına, sadece şirketin kullanabileceği şekilde yatırılacağı ve bu tutarın ancak şirketin tüzel kişilik kazandığını bildiren bir sicil müdürlüğü yazısının bankaya sunulması üzerine, sadece şirkete ödeneceği belirtilmiştir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında, şirketin noter onayı tarihinden itibaren, üç ay içinde tüzel kişilik kazanmadığı takdirde, bu hususu doğrulayan bir sicil müdürlüğü yazısının sunulması üzerine, bedeller banka tarafından sahiplerine geri verileceği belirtilmiştir.

vi. Primli Paylar

Mevcut Kanun'un 347. maddesindeki hükme göre, payların itibari değerinin altında çıkarılamayacağı belirtilmektedir. Payların itibari değerlerinden yüksek bir bedelle çıkarılabilmeleri için esas sözleşmede hüküm veya genel kurul kararının bulunması gerektiği hükmedilmiştir.

Eski Kanun'un 286. maddesinin tekrarı olan bu hüküm, geniş uygulamadan doğan zengin bir deneyim birikimine sahiptir. Hüküm, payın itibari değeri ile çıkarma (ihraç, emisyon) primini ayırmaktadır. Asgari çıkarma bedeli itibari değere eşittir. Bedel itibari

değerin altına indiği takdirde, hükmün birinci cümlesi, yani yasak ihlal edilmiş olur. Paylar esas sözleşmede öngörülen itibari bedelden aşağı bir bedelle ihraç edilmişlerse bazı yaptırımlar uygulanır. Konulmuş olan aynı sermayeye yüksek değer biçilmiş olması dolayısıyla, ihraç bedelinin itibari değer altına düşmüş olması halinde de hüküm bütün sonuçları ile uygulanır. 551. maddedeki zararın tazmini en az gerçek değer ile itibari değer arasındaki farkı karşılar. Bu halde sorumluluk, kurucuları da kapsar (Dinç, 2011:357).

vii. Kurucu Menfaatlerine İlişkin Değişikler

Kurucu menfaatlerine ilişkin düzenleme MTTK'nın 348. maddesinde ele alınmıştır. Bu maddede kuruculara, şirketi kurdukları sırada harcadıkları emeğe karşılık olarak para ve bedelsiz pay senedi vermek gibi şirket sermayesini azalması sonucu doğurabilecek bir menfaatin tanınamayacağı belirtilmiştir. Ancak dağıtılabilir kardan, yıllık karın yüzde beşi, ödenmiş sermayenin yüzde yirmi beşine ulaşıncaya kadar genel kanuni yedek akçe ile pay sahipleri için yüzde beş kar payı ayrıldıktan sonra kalanın en çok onda biri intifa senetleri bağlamında kuruculara ödenebileceği hükmedilmiştir.

Bu hüküm Eski TTK'nın 298. maddesi ile örtüşmektedir. Ancak, Yargıtay kararları göz önünde tutularak madde yeniden düzenlenmiştir. Eski Hükümün bazı değişikliklerle korunmasının sebebi, şirketlerin özellikle büyük sermaye gereksinim duyan şirketlerin kurulmalarında sermayenin sağlanabilmesi için özel çalışma yapması gerekli kurucuları teşvik etmek ve mevcut intifa senetlerine ilişkin ihtilafları en alt düzeye indirmektir. Eski Kanun'un 298. maddesinin isabetli sınırlamaları aynen alınırken, 348. maddenin ikinci fıkrasında menfaatler dengesine uygun bir hüküm eklenmiştir. Eski Hüküm ile Yeni Hüküm arasındaki birinci fark, kurucu intifa senetlerinin çıkarıldıkları tarihteki sermaye dikkate alınmaksızın kardan yararlanabilmeleridir. İkincisi ise, dağıtılmaması halinde de kurucu intifa senedi sahiplerinin esas sözleşmede öngörülen kar payını alabilmeleridir.

viii. Kurucu Beyanına İlişkin Düzenlemeler

Kurucular tarafından kuruluşla ilişkin olarak bir beyan verilmesi zorunluluğu MTTK ile birlikte ilk defa düzenlenmektedir. Söz konusu beyan bir rapor niteliğinde olup bağlayıcıdır. Bu düzenlemeye göre, kurucular noterde, kurucular beyanı adı verilen bir beyan imzalarlar. Bu beyanda, aynı sermaye konuluyor, bir ayın ya da işletme

devralınıyorsa, bunlara verilecek karşılığın uygunluğuna, bu tür sermayenin ve devralmanın gerekliliğine, bunların şirkete olan yararlarına ilişkin belgeli, gerekçeli ve kesin ifadeli açıklamalar yer alır. Ayrıca, şirket tarafından iktisap edilen menkul kıymetlerle, bunların iktisap fiyatları, söz konusu menkul kıymetleri çıkaranların son 3 yıllık, gereğinde konsolide finansal tablolarının değerlemelerine ve çözümlenmelerine ilişkin bilgiler, şirketin yüklendiği önemli taahhütler, makine ve benzerleri malların ve herhangi bir aktif değer alımına ilişkin bağlantılar, fiyatlar, komisyonlar ile her türlü borçlar, emsalleriyle karşılaştırılarak açıklanır (MTTK, m.349/1). Bunun yanında kuruculara tanınan menfaatler de gerekçeleriyle beyanda yer alır (Reyna ve Anjel, 2011:2). 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 (Kılınç, 2011:2).

Kuruluş nakdi veya aynı olsun, kurucular kuruluş beyanı vermekle yükümlüdür. Gerçeğe uygun olmadığı takdirde cezai ve hukuki sorumluluğu vardır. Yukarıdaki madde hükümlerine aykırı beyanda bulunan kurucular için Kanun üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasının verilmesine hükmetmiştir. Raporu bütün kurucular birlikte imzalayıp verecektir. Vekaleten imzalanması mümkün değildir. Ancak yardım alınması mümkündür. Sicil Müdürü raporu inceler ve dosyada saklar. Beyanda hizmet verenlere ödenen ücretler, emsalleriyle karşılaştırma yapılarak açıklanır (Reyna ve Anjel, 2011:2). Böyle bir düzenlemenin yapılış amacı, şirketlerin hesap verebilirliğini arttırmak ve kamuyu aydınlatma yükümlülüğünün, en etkin şekilde yerine getirilmesini sağlamaktır.

ix. Halka Arz Taahhüdü ve Halka Arz Edilecek Paylara İlişkin Düzenlemeler

Mevcut TTK ile birlikte halka arz edilecek paylar madde 346'da, halka arz taahhüdü ise 350. maddelerde düzenlenmiştir. Eski Kanun'da yer almayan bu hükümler şu şekildedir;

Halka arz edilecek paylar, esas sözleşmede taahhüt edilen taahhüt sahiplerince, şirketin tescilinden itibaren en geç iki ay içinde halka arz edileceği esas sözleşmede belirtilmiş ve ayrıca garanti edilmiş bulunan nakdi payların karşılıkları satıştan elde edilen gelirden ödenecektir. Pay senetlerinin halka arz edilmesi sermaye piyasası mevzuatına göre yapılacaktır. Satış süresinin sonunda, payların itibari değerlerinin, varsa

çıkarma priminin karşılığı şirkete, giderler düştükten sonra kalan tutar ise, pay senetlerini halka arz eden pay sahiplerine ödenecektir. Halka arz edilip de süresinde satılmayan payların bedellerinin tamamı, süresinde halka arz edilmeyen payların bedellerinin ise, yüzde yirmi beşi iki aylık süreyi izleyen üç gün içinde ödenecektir (MTTK, m.346).

Yukarıda hükümlere göre, halka arz edilmek üzere pay taahhüdünde bulunduğu takdirde, halka arz, kurucular, yönetim kurulu veya yetkili herhangi bir organ tarafından onaylanmış olarak kabul edilecektir (MTTK, m.350).

x. Anonim Şirketlerde Fesih Davasına İlişkin Düzenlemeler

Fesih davasına ilişkin hüküm Eski TTK'da bulunmamaktadır. Mevcut TTK'ya göre anonim şirketin kuruluşunda kanun hükümlerine aykırı hareket edildiğinde bazı kişiler tarafından şirketin feshi istenebiliyor. Bu fesih kararı mahkeme tarafından verilmiş şirketin feshi kararı gibi sonuç doğurur ve şirketin tasfiyesini zorunlu kılar (Dinç, 2011:362). Fesih istenebilmesi için; alacaklıların, ortakların veya kamunun çıkarlarının önemli bir şekilde tehlikeye düşürülmesi veya ihlal edilmiş olması gerekçe gösterilebiliyor. Fesih talebi; yönetim kurulu, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, alacaklılar veya pay sahipleri tarafından istenebiliyor. Fesih talebi şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesince öncelikle incelenerek karara bağlanıyor. Şirketin kuruluş aşamasında fesih davası şirketin tescil ve ilanından itibaren üç aylık hak düşürücü süre içinde açılabilir.

Hem davanın açıldığı hem de kesinleşen karar, mahkeme tarafından resen ticaret siciline bildirip tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilecektir. Ayrıca, yönetim kurulu, tescil ve ilanı yapılan hususu web sitesine koyacaktır (MTTK, m.353/5).

xi. Anonim Şirketin Tescili ve İlanı

Eski Kanun'un 300. maddesinde yer alan anonim şirketlerin tescil ve ilanına, Mevcut Kanun'da 354. maddede yer verilmiştir. Eski Kanun'da anonim şirketlerin sözleşmenin tescil ilanının on beş gün içinde yapılması gerektiği hükmedilmiş fakat yeni düzenleme ile birlikte şirket esas sözleşmesinin otuz gün içinde şirketin merkezinin bulunduğu yer ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan olunacağı hükmüne yer verilmiştir. Tescil ve ilan edilecek hususlar Kanun'da aşağıdaki gibi sıralanmıştır;

- Esas sözleşmenin tarihi,
- Şirketin ticaret unvanı ve merkezi,
- Şirketin, varsa süresi,
- Şirketin sermayesi, ödenmesinin şekil ve şartları ile payların itibari değerleri, varsa imtiyazlar,
- Pay senetlerinin türleri, hamiline veya nama yazılı oldukları,
- Şirketin nasıl temsil olunacağı,
- Yönetim kurulu üyeleriyle şirketi temsile yetkili kimselerin ad ve soyadları, unvanları, yerleşme yerleri ve vatandaşlıkları,
- Şirketin yapacağı ilanların şekli; esas sözleşmede buna ilişkin hüküm bulunduğu takdirde, yönetim kurulu kararlarının pay sahiplerine nasıl bildirileceği.

Maddenin devamında, şubelerin, merkezin sicil kaydına gönderme yapılarak buldukları yer ticaret siciline tescil olunması gerektiği belirtilmiş. Kuruluş sırasınca ilgili mahkemece atanan bilirkişinin değerlendirme raporu da ticaret sicili müdürlüğüne tevdi edilecektir.

xii. Eşit İşlem İlkesi ve Pay Sahiplerinin Şirkete Borçlanmaları Konusunda Yapılan Düzenlemeler

Mevcut TTK'nın temel ilkeler başlığı altında incelediği, eşit işlem ilkesi (m.357) ve pay sahiplerinin şirkete borçlanma yasağı (m.358) hükümleri, Eski TTK'da yer almamaktadır. Eşit işlem ilkesi, Yargıtay'ın yerleşik uygulamaları ile benimsenip MTTK ile birlikte hükme bağlanmıştır. Mevcut TTK'da, pay sahiplerinin eşit şartlarda eşit işleme tabi tutulacağı öngörülmüştür. Bu mutlak ilke bazı somut olaylara özgü olarak kaldırılabilir. Bu düzenlemenin Avrupa Birliği açısından evrensel ve kanuni bir üst kural olarak kabul edilmesi ve organların keyfi uygulamalarının önlenmesi için getirildiği söylenebilir. Zira yine Mevcut TTK'da eşit işlem ilkesine aykırı olan Yönetim Kurulu kararlarının batıl sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Mevcut TTK pay sahiplerinin şirkete borçlanmaları konusunda 6762 sayılı Eski Kanun'dan farklı bir düzenleme öngörmüştür. Pay sahipleri sermaye taahhüdünden kaynaklanan vadesi gelmiş borçlarını ödemedikçe şirkete borçlanamayacaklardır (MYTK, m.358). Aslında bu Kanun ilk Yasa'laştığında bu şekilde çıkmamıştır. 14 Şubat

2012 tarihinde yayınlanan resmi gazetede Kanun¹⁰ işletme sahiplerine daha ağır yaptırım getirmekteydi. Fakat piyasalardan gelen eleştirilere istinaden 6335 sayılı Kanun ile 30 Haziran tarihindeki Resmi Gazete’de Yasa yürürlüğe girmeden yumuşatılmıştır.

İlk haliyle Kanun’da, pay sahipleri şirketten hiçbir şekilde para çekemeyeceklerdi. Pay sahiplerinin, sermaye taahhüdü dahil, birçok iş ve işlemde şirket kasasını kullanmalarının, kişisel harcamalarını bu kanaldan yapmalarının, hatta şirketten para çekmelerinin engellemesi amaçlanmıştı. Ayrıca, 6103 sayılı Kanun’un Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun’un 24. maddesinde; bilançoda görülen mevcut borçların, Kanun’un yürürlüğe gireceği tarih olan 01.07.2012’den itibaren üç yıl içinde, ortaklar tarafından nakdi ödeme yapılarak tamamen kapatılması gerektiği hükmedilmekteydi. Borcun kısmen veya tamamen başkası tarafından üstlenilmesinin, borç için kambiyo senedi verilmesinin, ödeme planı yapılmasının veya benzeri yollara başvurulmasının ise bu madde anlamında tasfiye sayılmayacağı belirtilmiştir. Belirtilen süre içinde kapatılmayan borçlar için ise ceza öngörülmekteydi. 6102 sayılı Kanun’un 358. maddesinde yapılan değişiklikle, 6103 sayılı Kanun’un 24. maddesi de yürürlüğe girmeden kaldırılmıştır.

Eğer Kanun ilk haliyle yürürlüğe girseydi, Kanun’un yürürlüğe girdiği tarih olan 01.07.2012 tarihinden önce şirkete borcu olan ortakların bu borçlarını 3 yıl içinde kapatmamaları ve 01.07.2012’den itibaren şirketten borç alması halinde, söz konusu ortaklar üç yüz günden az olmamak üzere idari para cezasıyla cezalandırılabilirlerdi. Fakat bu maddenin cezası da 6335 sayılı Kanun ile Yasa yürürlüğe girmeden değiştirilmiştir. Yeni uygulamaya göre pay sahiplerine borç verenler üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezası ile cezalandırılacaktır. Yani artık şirkete borçlananlar değil ortaklara borç verenler cezai müeyyide ile karşı karşıya kalacaklardır.

İdari para cezası Türk Ceza Kanunu’nun (TCK) 52. maddesinde düzenlenmiştir. En az 21 ve en fazla 100 TL olan bir gün karşılığı adli para cezasının miktarı, kişinin ekonomik ve diğer şahsi halleri göz önünde bulundurularak takdir edilmektedir. Buna

¹⁰ 14 Şubat 2012 tarihli YTTK’nın 358. maddesi, “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.”

göre şirketler 6.000 TL'den az olmamak kaydıyla 30.000 TL'ye kadar adli para cezasıyla karşı karşıya kalabileceklerdir (Gönen, 2011:3).

4.1.2. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu

6102 sayılı Mevcut Türk Ticaret Kanunu, anonim şirket yönetim kurulunu, hem yapısal hem de işlevsel yönden kurumsal yönetim kurallarını da gözeterek, yeni hükümlerle düzenlemiş ve bunu yaparken profesyonel yönetimi ve tam şeffaflığı özenle dikkate almıştır. Ayrıca, özellikle yabancı sermayeli şirketlerde, yönetim kurulu toplantılarının yapılabilmesini kolaylaştırmak amacıyla, toplantıların elektronik ortamda yapılabilmesi olanağını getirmiş, yine, yönetim kurulu üyelerinin özen yükümlerini nesnel, adil ve uygulanabilir kurallara bağlamıştır (Komisyon Raporu).

i. Atama ve Seçimle İlgili Yapılan Değişiklikler

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte, anonim şirket yönetim kurulunun yapısında ve çalışma tarzında birçok yenilik uygulamaya geçirilecektir. MTTK'nın anonim şirketlere yönetim kurulu düzeyinde getirdiği bu yeniliklere örnek olarak profesyonel yönetimi sağlamak amacıyla yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olmaları zorunluluğunun kaldırılması, azlığa yönetim kurulunda temsil hakkı, yönetim kurulu üyelerinin görevleri sırasında şirkete kusurlarıyla verecekleri zararın sigorta ettirilmesi; borca batıklıkta nesnellik ve önlemler gösterilmiştir (Altaş, 2011:110).

- Yönetim Kurulu Üyelerinin Sayısı ve Nitelikleri

Mevcut Kanun'un 359. maddesinde ele alınan bu düzenlemeye göre önemli değişiklikler yapılmıştır. Eski Kanun'un 312. maddesinde ele alınan maddede yönetim kurulunun en az üç üyeden oluşacağı hükmedilirken bu düzenleme Mevcut Kanun'da terk edilmiştir. Bunun sebebi, 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, tek kişi ortaklı anonim şirket düzenlemesine paralel olarak tek kişilik yönetim kurulu oluşumu mümkün kılınmıştır. Özellikle küçük ve orta ölçekli anonim şirketlerin üç kişiden oluşan bir yönetim kuruluna ihtiyaç duymaması nedeniyle yönetimin pratikte daha da kolaylaşacağı, bu esnek yapının ileride kurumsallaşmada ve profesyonel şirketlerin kurulmasına ön ayak olacağı

öngörülmektedir. Ancak şu var ki; tek kişiden oluşan bir yönetim kurulunun, artık kurul niteliğinde olmadığı noktasında uzmanlar tarafından eleştirilerde vardır (Kılınç, 2011:1).

Eski Kanun'un öngördüğü "yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olmaları" na ilişkin gereksiz zorunluluk Mevcut Kanun ile birlikte terk edilmiştir. Pay sahibi olmayan kişilerin de yönetim kurulu üyesi olarak seçilmelerine ve görev yapmalarına imkan sağlanmıştır. Böylece hem az ortaklı anonim şirketlerde çok üyeli yönetim kurulu oluşturulmasına olanak tanınmış, hem de yapay hile-i şer'iyeye olan çözümlere başvurulmadan, uzman ve profesyonel yönetim kurullarının kurulabilmesinin yolu açılmıştır (Komisyon Raporu). Buna karşılık, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketler için, kurumsal yönetim ilkelerinin bir gereği olarak uygulamaya başlayan tarafsız ve bağımsız üye uygulamasına ilişkin herhangi bir düzenlemeye Mevcut TTK'da yer verilmemiştir. Çünkü, bu sistem kapalı anonim şirketler için önerilmemiş, bu şirketler yönünden bir ihtiyaç da gösterilmemiştir (Komisyon Raporu).

Mevcut TTK'nın 359. maddenin ikinci fıkrasında yönetim kurulu üyelerinin sadece gerçek kişi değil, tüzel kişi olması imkanı da getirilmiştir. Buna göre, tüzel kişilerin belirleyecekleri bir temsilci ile şirket yönetim kurulunda söz sahibi olabilmesi imkanı getirilmiştir. Ancak, Kanun böyle bir durumda, tüzel kişiyle birlikte, bu tüzel kişi tarafından belirlenen ve tüzel kişi adına yönetim kurulunda bulunak olan bir gerçek kişinin de tescil ve ilan olunması, bu tescil ve ilanın yapılmış olduğunun ayrıca şirketin internet sitesinde hemen açıklanmasını zorunlu tutmuştur (Altaş, 2011:112). Yönetim kurulu toplantılarının elektronik ortamda yapılabilmesi imkanının getirilmesi ile birlikte yabancı sermayeli şirketler bakımından yönetim kurulunun toplanması konusunda çıkan aksaklıklar giderilmiş olacaktır.

Tüzel kişi yönetim kuruluna bizzat gelemeyeceği için toplantıya katılacak olan gerçek kişi onun tarafından belirlenecek ve onun adına tescil ve ilan olunacaktır. Toplantılara ise anılan gerçek kişi katılıp oy kullanacaktır. Ancak, kullanılan oy tüzel kişinin olacaktır. Tescil, bu yönüyle, tüzel kişinin üyeliğini söz konusu gerçek kişinin kişiliğinde somutlaştırıp belirgin konuma getirmekte ve bu yönden kurucu bir etkiye sahip bulunmaktadır. İlan ise bunu üçüncü kişilere bildirir. Ayrıca tescil ve ilan keyfiyeti şirketin web sitesinde de yayımlanacak ve bilgi toplumu hizmetlerinin gereği yerine getirilecektir (Komisyon Raporu). Yönetim kurulu üyeliğine seçilen tüzel kişi, sadece bir

gerçek kişiyi tescil ve ilan ettirebilir, yoksa başka bir tüzel kişiliği tescil ve ilan ettiremez. 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 kurulun çalışmasını ve istikrarını bozması da engellenmiş olmaktadır (Altaş, 2011:112).

Tüzel kişilerin yönetim kurulu üyeliğine seçilebilmesine olanak sağlayan bu düzenlemenin altında yatan temel düşünce, tüzel kişinin yönetim kurulu üyesi olarak sorumlu tutulmasının yolunun açılarak şirkete, pay sahiplerine ve alacaklılara güvence verilmesidir. Yine, yıllardır hukukumuzda hakim olan bir tüzel kişinin yönetim kurulunda birden çok temsilciye sahip ve birden çok oya haiz olmasına ilişkin teoriye ve dogmatığe aykırı, menfaatler dengesini bozan uygulamada son bulacaktır. Çünkü, her üye gibi tüzel kişi de yönetim kurulunda bir oy hakkına sahip olacaktır (Komisyon Raporu).

Mevcut TTK'nın 359. maddenin üçüncü fıkrasında anonim şirket yönetim kurulu üyeliği için getirilen bir diğer şart da, yönetim kurulu üyelerinin ve tüzel kişi üyelerde tüzel kişi adına tescil edilecek gerçek kişinin tam ehliyetli olmasıdır (MTTK, m.359/3).

Mevcut TTK'nın dördüncü ve son fıkrasında ise, “üyeliği sona erdiren sebepler seçilmeye de engeldir.” denilmektedir. Üyeliği sona erdiren sebepler 363. maddenin ikinci fıkrasında ifade edilmiştir. Bu madde hükmüne göre, “*yönetim kurulu üyelerinin birinin iflasına karar verilir veya ehliyeti kısıtlanır ya da bir üye üyelik için gerekli kanuni şartları yahut esas sözleşmede öngörülen nitelikleri kaybederse, bu kişinin üyeliği, herhangi bir işleme gerek olmaksızın kendiliğinden sona erer*” denilmektedir.

- Belirli Grupların Yönetim Kurulunda Temsil Edilmesi

Mevcut TTK'nın 360. maddesinin ilk fıkrasına göre; “*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. Genel kurul tarafından yönetim kurulu üyeliğine önerilen adayın veya hakkın tanındığı gruba ve azlığa mensup adayın haklı bir sebep bulunmadığı takdirde üye seçilmesi zorunludur. Bu şekilde tanınacak temsil edilme hakkı, halka açık anonim şirketlerde yönetim kurulu üye*

sayısının yarısını aşamaz. Bağımsız yönetim kurulu üyelerine ilişkin düzenlemeler saklıdır” (YTTK, m.360/1) denilmektedir. Yönetim kurulunda temsil edilme hakkı açısından kapalı anonim şirketlerde herhangi bir sınır yoktur.

Karda, oyda, tasfiye payında veya diğer herhangi bir mal varlığı hakkında imtiyazlı olan bir pay grubuna yönetim kurulunda temsil hakkı tanınması mümkündür. Söz konusu hak, imtiyaz gibi her paya değil, belirli pay sahipleri grupları ile belirli pay gruplarına ve azlığa bir bütün olarak tanınmaktadır (Dinç, 2011:370).

Halka açık anonim şirketlerde, yönetim kurulu üye sayısının yarısını aşamayacağı hükmedilmiştir. Bu hükmün uygulanabilmesi için hem azlığın hem de belirli pay sahipleri gruplarının belirlenebilir ve tanınabilir bir şekilde tanımlanması, yani bir anlamda diğer pay sahiplerinden ayrılabilir olmaları gerekmektedir. Belirli pay sahipleri grupları, meslekler ve işletme konuları gibi ölçütlerle kolaylıkla belirlenebilirler. Önemli olan, azlığın belirlenebilir olmasıdır. Bunun için, somut olayın özelliklerinin ortaya çıkarabileceği istisnalar bir yana, yüzdelerin anılması yeterli olmayabilir. Bunun yerine pay senedi numaraları ve sayıları ayırt edilebilirlik yönünden daha iyi bir ölçüttür. Azlığın iyi tanımlanmaması imtiyazların korunmasına ilişkin hükümlerin uygulanmasını güçleştirebilir. Pay sahibi grupları arasında yan sanayi mensupları, bayiler vs. yer alabilir. Temsil edilme hakkı, bazı kurul üyelerinin belirli pay sahibi grupları arasından seçilmeleri veya bağlayıcı aday önerme hakkı tanınması şeklinde de öngörülebilir (Dinç, 2011:370).

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, yönetim kurulunda temsil edilme hakkı tanınan paylar imtiyazlı sayılır denilmektedir. Eski TTK’da bu hükümlere ilişkin bir düzenleme yoktur. Yani belirli grupların yönetim kurulunda temsil edilmesine ilişkin hükümler tamamen yenidir.

- Yönetim Kurulu Üyelerinin Zarar Sigortası Yaptırması

Eski TTK’da yer almayan bu düzenleme Mevcut TTK’da 361. maddesinde ele alınmıştır. Bu düzenleme ile yönetim kurulu üyelerine, şirkete verecekleri zararların güvencesi olarak, zarar sigortası yaptırma imkanı getirilmiştir. Yönetim kurulu üyelerinin, görevlerini yaparken, yaptıkları kusurlar nedeniyle şirkete verecekleri zarar, şirket sermayesinin yüzde yirmi beşini aşan bir bedelle sigorta ettirilmiş ve bu suretle

şirket teminat altına alınmışsa, bu husus halka açık anonim şirketlerde SPK ve ayrıca pay senetleri borsada işlem görüyorsa borsanın bülteninde duyurulacaktır (MTTK, m.361).

Yönetim kurulunun yapacağı bu sigorta isteğe bağlıdır. İlgili maddenin gerekçesinde, yönetim kurulu üyelerinin görevlerini yerine getirirken şirkete verebilecekleri zararların güvence altına alınması konusunda ilk çekingen adım atılmıştır denilmektedir. Batıda yaygın olan bu sigortanın, zararların karşılanmasından çok, profesyonel, sorumluluk bilincine sahip ve görevin gereklerine uygun yeteneklere haiz kişilerden oluşan yönetim kurullarının oluşmasında etkin rol oynadığı şüphesizdir. Ancak ülkemizde bu sigortanın bugün yaptırılması olanakları hemen hemen yok gibidir. Çünkü bu kadar büyük bir riski Türk sigorta endüstrisinin taşıyabilmesi mümkün görülmemektedir. Bütün riskin yurtdışına reasüre edilmesi ise üzerinde düşünülmesi gereken bir diğer noktadır. Ancak hükmün yavaş ve tedricen de olsa gereksinimlere cevap vermesi olasılığı toplumsal politika ve yarar açısından ihmal edilemeyecek bir katkı olarak değerlendirilmiştir (Dinç, 2011:370).

- Yönetim Kurulu Üyelerinin Görev Süreleri

Mevcut Kanun'un 362. maddesinde yönetim kurulu üyelerinin görev süresine ilişkin hükümler Eski Kanun'un 314. maddesi ile aynıdır. Bu madde hükmü gereğince, yönetim kurulu üyeleri en çok üç yıl süreyle görev yapmak üzere seçilebilirler. Esas sözleşmede aksine bir hüküm yoksa aynı kişi yeniden seçilebilecektir (MTTK, m.362/1).

Anonim şirket yönetim kurulu üyeleri en çok üç yıl süreyle görev yapmak üzere seçilebilecek, şirket esas sözleşmesinde tekrar seçilmelerini engelleyen bir hüküm yok ise, görev sürelerinin bitiminde yeniden seçilebileceklerdir. Kanun'un öngördüğü üç yıllık süre azami olarak belirlenmiştir. Yoksa genel kurul yönetim kurulu üyelerinin muhakkak surette, en az üç yıllık olarak seçer şeklinde bir zorunluluk bulunmamaktadır. Genel kurul isterse, yönetim kurulu üyelerini bir ya da iki yıl görev yapmak üzere de seçebilir. Ancak, dört ya da beş yıl gibi görev yapmak üzere seçemezler. Yönetim kurulu üyelerinin genel kurul kararında kaç yıl için seçildikleri belirtilmemişse, bir faaliyet dönemi için seçildikleri kabul edilir ve seçimler bir sonraki genel kurulda yenilenir (Altaş, 2011:118).

ii. Yönetim Kurulunun Şirketi Yönetme ve Temsil Yetkisi

Eski TTK'nın 317. maddesinde, “anonim şirket idare meclisi tarafından idare ve temsil olunur” denilmektedir. Mevcut TTK bu maddeyi 365. maddede aynen alarak, “anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur” demiştir fakat bu maddeye ilaveten “Kanundaki istisnai hükümler saklıdır.” ifadesi eklenmiştir.

Kanuni istisnaların başında yönetimin bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devri (MTTK, m.367/1) ile murahhas üye veya müdür atanması (MTTK, m.370/2) gelmektedir. Yine, tasfiyeye girmiş şirketlerde tasfiye memurları da tasfiyeye ilişkin yönetim ve temsil hak ve yetkilerini kullandıklarından, söz konusu yetkileri ve hakları düzenleyen hükümler istisnalar kapsamındadır (Altaş, 2011:157).

MTTK'ya göre, temsile veya yönetime yetkili olanların, görevlerini yaptıkları sırada işledikleri haksız fiillerden şirket sorumludur (MTTK, m.371/5). Ancak, şirketin rücu hakkı saklıdır.

- Yönetim Kurulunun Görev Dağılımı

Mevcut TTK, yönetim kurulunun görev dağılımına ilişkin düzenlemeleri 366. maddede ele almıştır. Eski TTK'nın 318. maddesinde bazı değişiklikler yapılarak madde kabul edilmiştir.

Eski TTK'da, “idare meclisi her yıl azaları arasından bir reis ve bulunmadığı zamanlarda ona vekalet etmek üzere bir reis vekili seçer. İdare meclisi, işlerin gidişine bakmak, kendisine arz olunacak hususları hazırlamak, bütün önemli meseleler hususiyle bilançonun tanzimi hakkında rapor vermek ve kararlarının tatbikine nezaret etmek üzere, azalardan lüzumu kadar komite veya komisyon kurabilir. Bankalar Kanununun hususi hükümleri mahfuzdur” (ETTK, m.318) denilmektedir.

Mevcut TTK'nın birinci fıkrasında, “Yönetim kurulu her yıl üyeleri arasından bir başkan ve bulunmadığı zamanlarda ona vekalet etmek üzere, en az bir başkan vekili seçer. Esas sözleşmede, başkanın ve başkan vekilinin veya bunlardan birinin, genel kurul tarafından seçilmesi öngörülebilir.” İkinci fıkrada, “Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir.” denilmektedir.

Kanun'daki maddelerde de görüldüğü üzere, ilk değişiklik birinci fıkrada, birden fazla başkan vekili seçilmesine olanak sağlanarak yapılmıştır. ETTK hükmü bazı ticaret sicili memurluklarınca, “*sadece bir başkan vekilinin seçileceği*” şeklinde yorumlandığından, bu şekilde açıkça düzenlemesi yoluna gidilmiştir. İkinci değişiklik ise, başkanın ve vekilinin veya bunlardan birinin seçiminin genel kurulca da yapılabilmesine dairdir. Bu hükümle başkana ve vekiline güç kazandırmak amaçlanmıştır (Altaş, 2011:158).

Dolayısıyla, MTTK gereği, yönetim kurulu her yıl üyeleri arasından bir başkan ve bulunmadığı zamanlarda ona vekâlet etmek üzere en az bir başkan vekili seçecektir. Ancak, Kanun, bu görevlendirmenin yıllık olarak yapılmasını öngörmektedir. Dolayısıyla, yönetim kurulu üyeleri iki veya üç yıllık bir süre için seçilmiş dahi olsalar, anılan seçiminin her yıl yapılması gerekir. Yoksa, yönetim kurulu, üyelerinin görev süresini paralel şekilde, iki ya da üç yıllık bir süre için başkan ve başkanvekili seçimi yapamaz.

Diğer taraftan, MTTK, yönetim kurulu başkan ve başkanvekilinin, şirket genel kurulu tarafından seçilmesine de imkan sağlamıştır. Ancak, bunu temin için, şirket esas sözleşmesinde, “*yönetim kurulu başkanının ve başkan vekilinin veya bunlardan sadece birinin genel kurul tarafından seçileceğine*” dair bir hükmün bulunması gerekir. Böyle bir hükme, kuruluş esas sözleşmesinde yer verilebileceği gibi, başlangıçta bu yönde bir hüküm yer almasa dahi sonradan esas sözleşme değişikliğine gidilerek de bu yönde bir hüküm tesis edilebilir (Altaş, 2011:158).

Bunun yanında, anonim şirket yönetim kurulu;

- İşlerin gidişini izlemek,
- Yönetim kuruluna sunulacak konularda rapor hazırlamak,
- Yönetim kurulu kararını uygulatmak veya

- İç denetim amacıyla komiteler ve komisyonlar kurabilir (MTTK, m.366/2). Bu komite ve komisyonlarda, yönetim kurulu üyeleri de bulunabilir. Ancak, ne bu komite ve komisyonların kurulması ne de yönetim kurulu üyelerinin bu komite ve komisyonlarda bulunması zorunlu değildir. Bu hususlar tamamen şirket yönetim kurulunun takdirine bırakılmıştır.

- Anonim Şirketin Yönetimi ve Yönetimin Devri

Eski TTK'da olduğu gibi, MTTK'ya göre de, yönetim kurulu, yönetim haklarıyla temsil yetkilerini muhakkak kendisinin kullanmasının zorunlu olmadığı; gereğinde bir gözetim organı olarak çalışabilen bir organdır. Bu amaçla, MTTK'da yönetim kurulunun hemen hemen üyelerinin tümünün, yürütme yetkisini haiz olmayan (non-executive) üye konumuna geçebildiği esnek bir rejim benimsenmiştir (Dinç, 2011:373).

Ancak, Mevcut TTK'nın 367. maddesindeki düzenlemesi Eski TTK'nın 319. maddesinin ikinci fıkrasından bazı noktalarda farklıdır.

- MTTK yönetim hakkı ile temsil yetkisini birbirinden ayırmıştır. Bu hem 367. hem de 370. maddenin ikinci fıkrası hükmünden anlaşılmaktadır.

- Devir esas sözleşmesel dayanağı gerektirir ve ancak yönetim kurulu tarafından kabul edilen bir teşkilat yönergesi ile yapılır.

- Korunmaya değer menfaatlerini ikna edici bir şekilde ortaya koyan alacaklılar bu yönerge hakkında bilgilendirilir.

- Hüküm ile yönetim kurulu yanında ondan tamamen bağımsız, yönetim diye adlandırılan bir organ oluşturulmamış, yönetim kurulu ile yönetim arasında kesin bir ayırım bulunduğu anlayışı reddedilmiş, sadece şirketin işletme konusunun elde edilebilmesi için gerekli tüm kararların alınması hakkının, yani bir iç ilişki hakkı olan yönetimin kısmen veya tamamen devrine imkan verilmiştir (Altaş, 2011:159).

Anonim şirketler, kural olarak yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Kurul organ olması noktasında, yönetim görev yetkisi kurul olarak icra edilir. Bu manada, anonim şirketin yönetimi ve temsili devredilemediği takdirde yönetim kurulunun tüm üyelerine aittir (MTTK, m.367/2).

Bununla birlikte, MTTK, yönetim kuruluna, şirketin yönetimini, bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya yönetim kurulu üyesi olması şart olmaksızın üçüncü bir kişiye ya da kişilere devretme imkanı getirmektedir (MTTK, m.367/1).

Anılan esas sözleşme hükmü yanında, Mevcut TTK'nın 367. maddenin ilk fıkrasına göre, şirketin yönetimini düzenleyen bir "iç yönergenin de" yönetim kurulu tarafından hazırlanıp uygulamaya konması gerekmektedir. Bu yönergede; şirketin yönetimi için gerekli olan görevler tanımlanır ve yerleri gösterilir, özellikle de kimin kime bağlı ve bilgi sunmakla yükümlü olduğu belirtilir. Yönerge, üretim öncesini,

üretimi, pazarlamayı, muhasebenin yapısını, işleyişini, görev tanımlarıyla şemasını içerir; yönetimi bir bütün halinde düzenler. Yönergede örgüt şemasının verilmesi yeterli değildir; karar ve atama yetkileri ile işletmenin teknik ticari ve hukuki açıdan yönetimine ilişkin esasları da içermelidir. Bu tasarruf murahhasların yetki alanlarının da açıkça belirlenmesinde önem kazanır. Örgütlenme yönergesinin tescil ve ilanı gerekli değildir. Ancak, fıkra bu yönergenin kim tarafından karara bağlanacağına ilişkin bir açıklığı içermemektedir. Bu yönergeyi genel kurul veya yönetim kurulu onaylayabilir. Bu onay hiçbir organ açısından o organa özgülenmiş ve devredilmeyecek bir yetki taşımaz. Devir esas sözleşmede açıkça öngörüldüğüne göre, devir yönergesi bakımından gerekli esas sözleşmesel dayanak sağlanmış demektir. Önemli olan devirdir. Bu da esas sözleşmede öngörülen bir hükümlerle, meşruiyet temelini kazanmış olmaktadır. Teşkilat yönergesi bu devri uygulamaya ilişkin hükümlerini göstermesi bakımından önemlidir (Komisyon raporu).

Yönetim kurulu, talep edilmesi halinde, pay sahiplerini ve korunmaya değer menfaatlerini ikna edici bir biçimde ortaya koyan alacaklıları, bu yönerge hakkında, yazılı olarak bilgilendirir. Yönerge hakkında bilgi verilmesi konusunda kanun pay sahipleriyle alacaklılar arasında bir fark yapmıştır. Pay sahiplerinin bu hususta “korunmaya değer menfaat”leri bulunduğuna ilişkin güçlü bir karine vardır. Alacaklılarda böyle bir karine mevcut değildir. Bu sebeple, yönetim örgütü hakkında pay sahipleri bilgilendirilmelidir. Alacaklılar ise korunmaya değer menfaatleri bulunduğunu ikna edici bir şekilde ortaya koyarlarsa bilgilendirilirler. Menfaatin, istenen konu ve olgu ile ilgisi de göz önüne alınmalıdır. Sorumluluk davalarında ve iflasta pay sahipleri ile alacaklıların menfaati somutlaşır. Bilgi verme yükümü yönergenin bir kopyasının verilmesini zorunlu kılmaz. Ayrıca haklı sebeplerin varlığında (örneğin, bir alacaklının açtığı bir davada bu yönetmelikten bir rakibin yararlanması olasılığının bulunması) talebin reddedilmesi de mümkündür (Altaş, 2011:161). İç yönerge mecburiyeti, sadece yönetim kurulunun şirketi yönetme görevine ilişkindir. Yoksa, şirketin temsili için böyle bir yönerge zorunluluğu bulunmamaktadır.

- Yönetim Kurulunun Ticari Mümessil ve Vekil Atama Yetkisi

Mevcut TTK'nın 368. maddesine göre, yönetim kurulu, ticari mümessil ve ticari vekiller atayabilir. Yönetim kuruluna yasa ile tanınan bu yetki devredilemez niteliktedir.

Eski TTK’da bu maddeye ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Mevcut TTK’nın 375. maddesinin d bendinden “müdürlerin ve aynı işleve sahip kişiler ile imza yetkilisini haiz bulunanların atanmaları ile görevden alınmaları”nın yönetim kurulun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkilerinden olduğu açıkça anlaşılmaktadır.

- Yönetim Kurulu Üyelerinin Özen ve Bağlılık Yükümlülüğü

Eski TTK’nın 320. maddesinde “idare meclisi azalarının şirket işlerinde gösterecekleri dikkat ve basiret hakkında Borçlar Kanununun 528. maddesinin ikinci fıkrası hükmü tatbik olunur” denilmektedir. Borçlar Kanunu’nun 528. maddesinde de şirketlerin ihtimam derecesi düzenlenmekte ve “şeriklerden her biri şirket işlerinde mutad vechile gösterdiği ikdam ve ihtimamı sarf etmeye mecburdur. Diğer şeriklere karşı kendi kusuru ile sebebiyet verdiği zararları, şirkete diğer işlerde temin ettiği menfaatler ile mahsup ettirmeye hakkı olmaksızın tazmin ile mükelleftir. Şirket işlerini ücretle idare eden şerik tıpkı bir vekil gibi mesul olur” hükmüne yer verilmiştir.

Mevcut TTK’nın 369. maddesinde ise, “yönetim kurulu üyeleri ve yönetimle görevli üçüncü kişiler, görevlerini tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirmek ve şirketin menfaatlerini dürüstlük kurallarına uyararak gözetmek yükümlülüğü altındadırlar” denilmektedir. Dikkat edileceği üzere, YTTK’da, özen yükümü sadece yönetim kurulu üyelerini değil, aynı zamanda yöneticileri de kapsayacak şekilde kaleme alınmış, böylece yönetim hakkının 367. maddeye göre devri halinde de özen borcunun nasıl yerine getirileceği düzenlenmiştir.

Bu bağlamda, göndermelerden oluşan, bu sebeple “görsel” olmaması bir yana karmaşaya da yol açan ve öğretilde şiddetle eleştirilen 6762 sayılı Kanun’un 320. maddesinden tamamen ayrılan 369. madde, özeni, tedbirli bir yönetici ölçüsü ile tanımlamış ve aynı zamanda şirketin menfaatlerinin gözetilmesine vurgu yapmıştır. Hüküm bunun ölçütü olarak dürüstlük kuralını kabul etmiş, ancak şirketler topluluğu ile ilgili 203. ve 205. maddelerin istisnai durumlarını dikkate almıştır. Hükümün bir yeniliği de, çağdaş düzenlemelere uygun olarak, üyelerin ve yöneticilerin görevlerini yerine getirirken özenle hareket ettikleri karinesinin açıkça belirtilmiş olmasıdır. Böylece, ispat yükü aksini iddia edenlere aittir. Özen yükümü yönetim kurulu üyelerinin yöneticileri kapsayacak şekilde kaleme alınmıştır. Yöneticilerin ayrıca zikredilmeleri, yönetim hakkının 367. maddeye göre devri halinde özellikle önem taşımaktadır (Dinç, 2011:375).

Eski TTK'da öngörölmüş olan basiret ölçüsüne, Mevcut TTK'da yer verilmemiştir. Hatta basiretli işadami ölçüsünden uzak durulmuştur. Çünkü, Yargıtay kararları basiretli işadami ölçüsünü sert, hatta aşırı denilebilecek beklentilerle tanımlamıştır. Aynı ölçüyü yönetim kurulu üyelerine uygulamak adaletsiz sonuçlar doğurabilirdi. Tedbirli yönetici ölçüsü basiretli işadami kavramından farklıdır. Şirketin lehine olanı muhakkak yapmak ve zararına olandan muhakkak kaçınmak, özen borcunun ölçüsü olarak kabul edilemez. Çünkü ekonomilerdeki bütün krizlerden, Pazar şartlarındaki değişikliklerden ve belirsizliklerden doğan riskleri yönetim kurulu üyesinin önceden teşhis etmesi ve gerekli önlemleri alması, aksi halde sorumlu tutulması gerekir. Tedbirli yönetici ölçüsü, yönetim kurulu üyesinin kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak işadami kararı verilebileceğini kabul eder ve riskin bundan doğduğu hallerde üyenin sorumlu tutulmaması esasına dayanır (Altaş, 2011:99).

- Anonim Şirketin Temsili

Eski TTK'nın 321. maddesinin Temsil salahiyeti bölümünün üçüncü fıkrasında *“anonim şirket adına tanzim edilecek evrakın muteber olması için, aksine esas mukavelede hüküm olmadıkça temsile selahiyetli olanlardan ikisinin imzası kafidir”* denilmektedir.

Mevcut TTK'nın 370. maddesinin birinci fıkrasında ise, *“Esas sözleşmede aksi öngörölmemiş veya yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisi çift imza ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna aittir”* hükmüne yer verilmiştir. Yani tek kişilik yönetim kuruluna sahip anonim şirketlerde, temsil yetkisi tek imza ile kullanılır. Birden fazla üyeye sahip yönetim kurullarında ise, şirket esas sözleşmesinde aksine hüküm yok ise, temsil yetkisi çift imza ile kullanılır. Ancak, 370. maddede, çift imzanın kime ait olacağı konusunda bir açıklık yahut sınırlamaya yer verilmemiştir. Dolayısıyla temsil yetkisi yönetim kurulu başkanı ve başkanvekilinin imzası ile kullanılabilirdi gibi, bunlardan birisi ile birlikte diğer bir yönetim kurulu üyesinin ya da başkan ve başkanvekili şartı aranmaksızın herhangi iki yönetim kurulunun imzası ile de kullanılabilir. Bununla birlikte, MTTK, temsil yetkisinin esas sözleşme ile düzenlenebileceğini veya esas sözleşmede 370/1. madde hükmü dışında bir düzenlemeye yer verilebileceğini öngörmüştür. Örneğin, yönetim kurulu birden fazla üyeden oluşsa dahi, şirket esas sözleşmesine konulacak bir hüküm ile, temsil yetkisinin tek imza ile

kullanılacağı hüküm altına alınabilir. Bu durumda, temsilde çift imza şartı aranmaz ve esas sözleşmede yazılı hükme göre şirket tek imza ile temsil edilir.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında, “*yönetim kurulu, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebilir. En az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması şarttır*” (MTTK, m.370/2) denilmektedir. Yönetim kurulu, şirketi temsil etme noktasında, varsa bir ya da birden fazla murahhas azayı ya da şirket müdürünü görevlendirebilir. Ancak, yönetim kurulu üyesi olması şart olmayan şirket müdürünün yada genel müdürün temsil ile görevlendirilmesi durumunda, yönetim kurulu üyelerinin en az birisinin de müdür ile birlikte ilgili temsil yetkisi ile donatılmış olması gerekecektir (Altaş, 2011:102).

Şirketi Temsil Yetkisinin Kapsam ve Sınırları

Eski TTK'nın 321. alınan bu madde Mevcut TTK'da 371. maddede düzenlenmiştir. Ancak Eski Kanun'da yer alan ultra vires kuralının sistemden çıkarılması ile Mevcut Kanun'da gerekli yeni hükümlere yer verilmiştir.

Mevcut TTK'nın 371. maddesinin birinci fıkrasında, “*anonim şirketi temsile yetkili olanlar, şirketin amacına ve işletme konusuna giren her tür işleri ve hukuki işlemleri, şirket adına yapabilir ve bunun için şirket unvanını kullanabilirler*” denilmektedir. Bu fıkrada temsile yetkili olan kişilerin yapabilecekleri iş ve işlemlerin şirketin rücu edebilmesi ve edememesi yönünden sınırını göstermektedir. Ultra vires kuralı kalktığı için, anonim ortaklıklar hukukunda hak ehliyetinin şirketin konusu ile sınırlı olması yasağı terk edilmiş olmaktadır. Anonim şirket, temsile yetkili olanların üçüncü kişilerle işletme konusu dışında yaptığı işlemlerle de bağlı olacaktır. Ancak bu işlemler kanuna veya esas sözleşmeye aykırı bulunduğu takdirde, şirketin işlemi yapan temsilciye rücu olanağı bulunacaktır. Ortaklığın amacı ve konusu, ortaklığın, sadece rücu hakkını kullanmasında bir ölçüt niteliği taşımaktadır.

Ortaklık, üçüncü kişinin yapılan işlemin işletme konusu dışında bulunduğunu bildiği veya durumun gereğinden bilebilecek durumda bulunduğunu ispat ederse işlem ortaklığı bağlamayacaktır (Kubilay, 2011:9).

Aynı maddenin ikinci fıkrasında, “*temsile yetkili olanların, üçüncü kişilerle, işletme konusu dışında yaptığı işlemler de şirketi; meğerki, üçüncü kişinin, işlemin*

işletme konusu dışında bulunduğunu bildiği veya durumun gereğinden, bilebilecek durumda bulunduğu ispat edilsin. Şirket esas sözleşmesinin ilan edilmiş olması, bu hususun ispatı açısından, tek başına yeterli delil değildir” denilmektedir. Bu maddede Kanun, temsile yetkili olanların, üçüncü kişilerle, işletme konusu dışında yaptığı işlemlerin de şirketi bağlayacağını hükmetmiştir. Ancak, üçüncü kişilerin, işlemin işletme konusu dışında bulunduğunu bilmesi veya durumun gereğinden bilebilecek durumda bulunması ve bu hususun ispat edilmesi halinde, yapılan işlem şirketi bağlamayacaktır. Buna karşılık, şirket esas sözleşmesinin ilan edilmiş olması, bu hususun ispatı açısından, tek başına yeterli delil kabul edilmeyecektir. Çünkü esas sözleşme ilan edildiği için üçüncü kişi şirketin amaç ve konusunu bilmek zorunda değildir.

Maddenin üçüncü fıkrasında, “temsil yetkisinin sınırlandırılması, iyi niyet sahibi üçüncü kişilere karşı hüküm ifade etmez; ancak, temsil yetkisinin sadece merkezin veya bir şubenin işlerine özgülendiğine veya birlikte kullanılmasına ilişkin tescil ve ilan edilen sınırlamalar geçerlidir” denilmektedir. Tescil ve ilan edilen bu sınırlamalar, iyi niyet sahibi olsalar dahi, üçüncü kişilere karşı dahi hüküm ifade edecektir.

Şirket adına yapılan işlemlerin, zaman zaman şirket esas sözleşmesine yahut genel kurul kararına aykırı olması da mümkündür. Ancak, temsile yetkili kişiler tarafından yapılan işlemin esas sözleşmeye veya genel kurul kararına aykırı olması, iyi niyet sahibi üçüncü kişilerin o işlemde dolayı şirkete başvurmalarına engel değildir (MTTK, m.371/4). Temsile veya yönetime yetkili olanların, görevlerini yaptıkları sırada işledikleri haksız fiillerden şirket sorumludur (MTTK, m.371/5). Ancak şirketin rücu hakkı saklıdır.

MTTK, tek ortaklı anonim şirket için özel bir düzenleme getirmiştir. 371. maddenin altıncı fıkrasında bu düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre, sözleşmenin yapılması sırasında şirket tek ortak tarafından ister temsil edilsin ister edilmesin, tek ortaklı anonim şirketlerde, bu ortak ile şirket arasında yapılan sözleşmenin geçerli olması, sözleşmenin yazılı şekilde yapılmasına bağlıdır. Ancak, anılan zorunluluk, piyasa şartlarına göre günlük, önemsiz ve sıradan işlemlere ilişkin sözleşmelere uygulanmaz (MTTK, m.371/6). Görüldüğü üzere, ortağın temsil yetkisine sahip olup olmaması hükme etki etmemektedir. MTTK, sözleşmenin yazılı yapılmasını geçerlilik şartı olarak öngörmektedir. Hüküm şeffaflık ilkesi aracılığı ile, temsilcinin kendisiyle sözleşme

yapmasından doğabilecek sakıncaları, olabildiğince alt düzeye indirmek amacına yöneliktir (Altaş, 2011:169).

İmza Şekli

Mevcut TTK'nın 372. maddesinde düzenlenen imza şekli, Eski TTK'nın 322. maddenin devamı niteliğindedir. Şirket adına imza yetkisini haiz kişiler şirketin unvanı altında imza atarlar (MTTK, m.372/1) denilmektedir. Bu maddeye ilaveten yeni kanun ikinci fıkrayı ilave etmiştir, şirket tarafından düzenlenecek belgelerde şirketin merkezi, sicile kayıtlı olduğu yer ve sicil numarası gösterilir (MTTK, m.372/2) denilmektedir.

Temsilcilerin Tescil ve İlanı

Yönetim kurulu, temsile yetkili kişileri ve bunların temsil şeklelerini gösterir kararının noterce onaylanmış suretini, tescil ve ilan edilmek üzere ticaret siciline verir (MTTK, m.373/1).

Temsil yetkisinin ticaret sicilinde tescilinden sonra, ilgili kişilerin seçimine veya atanmalarına ilişkin herhangi bir hukuki sakatlık, şirket tarafından üçüncü kişilere, ancak sakatlığın bunlar tarafından bilindiğinin ispat edilmesi şartıyla ileri sürülebilir (MTTK, m.373/2). Bu fıkra Eski Kanun'da olmayıp yeni ilave edilmiştir. Temsile yetkili kişilerin seçimlerine ve atanmalarına ilişkin hukuki sakatlıkların üçüncü kişilere karşı ileri sürülemeyeceği, sürülebilmesi için hukuki sakatlığın onlar tarafından bilindiğinin ispatlanması gerektiği kuralını getirmektedir.

- Yönetim Kurulunun Görev ve Yetkileri

Yönetim kurulu, kendisine bırakılan alanda yönetim, kanun ve esas sözleşme uyarınca genel kurulun yetkisinde bırakılmış bulunanlar dışında, şirketin işletme konusunun gerçekleştirilmesi için gerekli olan her çeşit iş ve işlemler hakkında karar almaya yetkilidir (MTTK m.374). Eski TTK'da olmayan bu düzenleme ile yönetim kurulunun işlevinin, yani yönetim hakkının sınırını çizmektedir. Şirketin işletme konusunun elde edilebilmesi için yapılan gerekli bütün iş ve işlemler yönetim kurulunun veya devir halinde yönetimin yetkisindedir. Ancak, bunlardan kanunla veya esas sözleşme ile genel kurula bırakılanlar hariç tutulmuştur (Dinç, 2011:380).

Buna karşılık, MTTK'nın 375. maddesinde, yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkileri maddeler halinde sıralanmıştır. Aşağıda belirtilen görev yetkiler,

yönetim kuruluna ait olup, başka bir organa yahut üçüncü kişilere devredilemez ve vazgeçilemez;

i. Şirketin üst düzeyde yönetimi ve bunlarla ilgili talimatların verilmesi. Burada üst düzeyde yönetim ile kastedilen, genel işletme politikası başta olmak üzere, yatırım, finansman, temettü gibi politikaların hedeflerinin karara bağlanması, bunlara ulaşılması için seçilen araçların gösterilmesi, hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının veya ulaşıp ulaşılamayacağını belirlenmesi, bütçe uygulamasının kontrolü ve stratejilerin tespitidir.

ii. Şirket yönetim teşkilatının belirlenmesi. Örgüt şeması, yönetimde yer alan herkesin, altlık-üstlük ilişkilerini, görev tanımlarını; bölümleri ve aralarındaki ilişkileri gösteren şemadır. Bu hükümlerle, yönetim kurulunun, yönetimin bir bütün halinde işleyişini görmesi, politikaların ve stratejilerin gerçekleşmesinde görevlilerin rolünü değerlendirmesi; insan kaynaklarını kullanılmasını izlemesi amaçlanmıştır.

iii. Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması. Bu maddede muhasebenin bölüm olarak kastedilmesinde, kanuna ve genel kabul gören muhasebe ilkelerine göre muhasebe bölümünün, konsolide hesap sisteminin, defter ve kayıtların tutulma kurallarının tespiti, hesap planlarının yapılması, yani düzenin bir anlamda muhasebe bölümünün örgütlenmesidir. Muhasebenin hangi ortamda tutulacağını da yönetim kurulu karara bağlar. Finans denetim düzenin kurulması ise, şirketin iş ve işlemlerinin denetlenmesine ilişkin bir “iç denetim” sisteminin ve bunu yapacak bölümün gösterilmesidir.

iv. Müdürlerin ve aynı işleve sahip kişiler ile imza yetkisini haiz bulunanların atanmaları ve görevden alınmaları.

v. Yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi. Bu maddede üst gözetimden kasıt, hem kuramsal açıdan hem de işletme iktisadî yönünden gerekli olan işlerin akışının gözetimidir. Yoksa, yönetim kurulu bir kontrol ve denetim organı değildir.

vi. 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.

vii. Borca batık durumunun varlığında mahkemeye bildirimde bulunması.

Mevcut TTK yukarıdaki düzenleme ile birlikte organlar arasında işlevlerin ayrılığı ilkesini kabul etmiştir. Bir başka deyişle, MTTK'nın getirdiği bu yeni düzenleme ile, Ticaret Kanunu'nda organlar arasında işlev ayrımı yapılmış, organlar arasında işlev bağlamında güç yönünden denklik kabul edilmiş, buna karşılık genel kurulun her şeye kadir olduğuna ve bütün kararları alabilme yetkisi ile donatıldığına ilişkin salt yetki teorisi reddedilmiştir. Yönetim kurulu, ifade edilen yetkileri esas sözleşmeyle veya bir kararla genel kurula veya kurulacak kurullara ve komitelere devredemez. Yönetim kurulu, bu yetkilerden feragat da edemez (Altaş, 2011:171).

- Yönetim Kurulunun Şirket Sermayesinin Kaybı ve Borca Batık Olma Halindeki Görevleri ve Yetkileri

Eski TTK'nın 324. maddesinde, şirketlerin mali durumun bozulmasına ilişkin hükümler, Mevcut TTK'nın 376. maddesinde anonim şirketler için "Sermayenin kaybı, borca batık olma durumu" (Çağrı ve bildirim yükümü) başlığı altında ele alınmıştır. Eski Kanun'un 324. maddesinde şirket mali durumunun bozulması halleriyle ilgili olarak;

i. Son yıllık bilançoda esas sermayenin yarısının karşılıksız kaldığının anlaşılması halinde yönetim kurulunun derhal toplanarak durumu umumi heyete bildirmesi gerektiği,

ii. Şirketin aciz halinde bulunduğu şüphesini uyandıran emarelerin mevcut olması halinde aktiflerin satış fiyatları esas olmak üzere bir ara bilançosu tanzim edileceği,

iii. Bu bilançoda da Esas sermayenin üçte ikisi karşılıksız kaldığı takdirde, umumi heyet bu sermayenin tamamlanmasına veya kalan üçte bir sermaye ile iktifaya karar vermediği takdirde şirketin feshedilmiş sayılacağı,

iv. Şirketin aktiflerinin şirket alacaklılarının alacaklarını, karşılamaya yetmediği takdirde yönetim kurulunun bu durumu derhal mahkemeye bildirmeye mecbur olduğu ve mahkemenin bu takdirde şirketin iflasına hükmedeceği, şu kadar ki; şirket durumunun ıslahı mümkün görülüyorsa idare meclisi veya bir alacaklının talebi üzerine mahkemenin iflas kararını tehir edebileceği belirtilmiştir.

Şirketin yükümlülüklerini yerine getiremeyecek olması, 6102 sayılı Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nda "Sermayenin kaybı, borca batık olma durumu" başlığı altında düzenlemiştir. Bu madde halleriyle ilgili olarak;

i. Son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılıyorsa, yönetim kurulu, genel kurulu hemen toplantıya çağırarak ve bu genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunacaktır.

ii. Son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhâl toplantıya çağrılan genel kurulun, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erecektir.

iii. Şirketin borca batık durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretler varsa, yönetim kurulu, aktiflerin hem işletmenin devamlılığı esasına göre hem de muhtemel satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço çıkartacaktır.

iv. Bilançodan, aktiflerin, şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetmediğinin anlaşılması hâlinde, yönetim kurulunun, bu durumu şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine bildirerek şirketin iflasını isteyecektir.

v. İflas kararının verilmesinden önce, şirketin açığını karşılayacak ve borca batık durumunu ortadan kaldıracak tutardaki şirket borçlarının alacaklıları, alacaklarının sırasının diğer tüm alacaklıların sırasından sonraki sıraya konulmasını yazılı olarak kabul etmiş ve bu beyanın veya sözleşmenin yerindeliği, gerçekliği ve geçerliliği, yönetim kurulu tarafından iflas isteminin bildirileceği mahkemece atanan bilirkişilerce doğrulanması halinde iflas isteği durmuş sayılacaktır.

g) Aksi hâlde mahkemeye bilirkişi incelemesi için yapılmış başvurunun iflas bildirimini olarak kabul edilecektir.

Görüldüğü üzere Eski TTK'nın 324. maddesinde yer almakta olan sermaye kaybı ve borca batıklık durumu Mevcut TTK'nın 376. maddesinde de belli bir ölçüde korunmuş, buna ilave olarak da bazı yeni düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeleri aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz.

i. Eski düzenlemede yönetim kurulunun, son yıllık bilançoda esas sermayenin yarısının karşılıksız kaldığının anlaşılması halinde derhal toplanma ve durumu umumi heyete bildirme yükümlülüğü varken yeni düzenlemede son yıllık bilanço üzerinden, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılıyorsa, genel kurulu hemen toplantıya çağırma ve uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunma görevi verilmiştir. Bu çerçevede Yönetim Kurulu, Genel Kurulu

toplantıya çağırarak şirketin finansal yönden içinde bulunduğu zor durumu ve çözüm önerilerini anlatmak durumundadır.

ii. Eski düzenlemede düzenlenen ara bilançoya göre Esas sermayenin üçte ikisinin karşılıksız kalması durumunda, genel kurulun bu sermayenin tamamlanmasına veya kalan üçte bir sermaye ile yetinme kararı vermediği takdirde şirketin feshedilmiş sayılacağı yer alırken bu düzenleme büyük ölçüde korunarak yeni uygulamada sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin karşılıksız kalması durumunda, toplantıya çağrılan genel kurulun, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermesi beklenmektedir. Genel Kurul bu iki karardan birini almamışsa anonim şirket fesih olmuş sayılacak ve sona erecektir.

iii. Yine eski durumda Şirketin aciz halinde bulunduğu şüphesini uyandıran emarelerin mevcut olması halinde aktiflerin satış fiyatları esas alınarak bir ara bilançosu tanzim edileceği ve bu bilançonun aciz halinde olup olunmadığına, karine teşkil edeceği kanunda yer alırken, yeni durumda borca batıklık yönetim kurulunun vardığı karar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Borca batık olma kavramı, şirket varlıklarının bilançoda mukayyet değerleriyle değil gerçek değerleriyle (hem işletmenin devamlılığı esasına göre hem de muhtemel satış fiyatlarıyla) değerlemeye tâbi tutulmaları durumunda dahi şirketten alacaklı olanların, alacaklarını alamamaları, yani şirketin kısa ve uzun vadeli borç ve taahhütlerini karşılayamaması demektir. Bu işaretlerin varlığı halinde, yönetim kurulu hem işletmenin devamı esasına göre hem de aktiflerin muhtemel satış değerleri üzerinden bir ara bilanço düzenleyecektir.

iv. Mevcut TTK'nın 378. Maddesinde sermaye kaybı ve borca batıklık konusunda ek bir tedbir olarak "*Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi*" başlığı altında muhtemel risklerin yönetilmesi için bir komite kurulmasına da yer verilmiştir.

Buna göre, pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlü tutulmuştur. Bu komite diğer şirketlerde denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi durumunda derhal kurulacak olup ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verecektir. Komite, yönetim kuruluna her 2 ayda bir vereceği raporda durumu

değerlendirecek, varsa tehlikelere işaret ederek, çareleri gösterecektir. Komitenin Raporu ayrıca denetçiye de yollanacaktır.

v. Sermaye kaybı ve borca batıklık genel olarak bir fesih sebebi olarak ortaya çıkmakla birlikte Mevcut TTK da bu konuda istisnai bir düzenlemeye de yer verilmiştir. Bu düzenleme, iflas kararının verilmesinden önce, şirketin açığını karşılayacak ve borca batık durumunu ortadan kaldıracak tutardaki şirket borçlarının alacaklıları tarafından, alacaklarının sırasının diğer tüm alacaklıların sırasından sonraki sıraya konulmasını yazılı olarak kabul etmeleri ve bu beyanın veya sözleşmenin yerindeliliğinin, gerçekliği ve geçerliliğinin, yönetim kurulu tarafından iflas isteminin bildirileceği mahkemece atanan bilirkişilerce doğrulanmış olması durumudur. Böyle bir durumun mevcudiyeti halinde mahkemeye bilirkişi incelemesi için yapılmış başvuru iflas bildirimini olarak dikkate alınmayacaktır.

Konuya ilişkin olarak, MTTK'da iflasın ertelenmesine de yer verilmiştir. Buna göre, yönetim kurulu veya herhangi bir alacaklı yeni nakit sermaye konulması dahil nesnel ve gerçek kaynakları ve önlemleri gösteren bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini isteyebilir (MTTK, m.377).

- Yönetim Kurulunun Riskin Erken Saptanması ve Yönetime İlişkin Görevleri

Eski TTK'da buna ilişkin bir düzenleme yapılmamışken Mevcut TTK'nın 378. maddesinde "riskin erken saptanması ve yönetimi" başlığı altında hükümlere yer verilmiştir. Maddenin birinci fıkrasında, "*pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir*" (MTTK, m.378/1) denilmektedir.

Birinci fıkrada, hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerde kurumsal yönetim ilkelerinin bir uygulanmasıdır. Tüm anonim şirketler için öngörülmüş bulunan finans denetimi ve denetim komitesi yanında bir diğer iç kontrol mekanizmasıdır. Bu komitenin denetim komitesinden farkı denetim komitesinin yönetimi gözetim altında tutmasına karşılık bu komitenin sadece risklere odaklanmasıdır. Ayrıca denetim geçmişe yönelik bir

inceleme olduğu halde, risk teşhisi gelecek ve geleceğin yorumuyla ilgilidir. Denetim yönetilmesi söz konusu olmadığı halde, risk yönetilebilir ve yönetilmelidir. Burada amaç, yönetimi, yönetim kurulunu ve genel kurulu devamlı uyanıklık altında tutmak, gereğinde organlarca derhal etkili önlemlerin alınmasını sağlamaktır. Bu sebeple komite sorumluluk sisteminin merkezinde yer alır. Tehlikelerin erken teşhisi komitesi, bazı yönetim kurulu üyelerinin görevlendirilmeleri suretiyle kurulabileceği gibi, tamamen üçüncü kişilerden de oluşabilir (Altaş, 2011:201). Ülkemizde, ortaklıkların karşı karşıya kaldıkları riskler göz önüne alındığında böyle bir komitenin düzenlenmesinin yerinde ve gerekli olduğu sonucuna varılabilir (Kubilay, 2011:10).

İkinci fıkrada ise, komitenin, yönetim kuruluna her iki ayda bir rapor vererek durumu değerlendireceği, değerlendirme sonucunda varsa tehlikelerin belirtilip, çözümleri gösterilir. Hazırlanan rapor denetçiye de yollanması gerektiği hükmedilmektedir.

- Anonim Şirketin Kendi Paylarını İktisabı ve Rehin Olarak Kabul Edilmesi

Eski TTK'nın 329. maddenin birinci fıkrasına göre, bir Şirket kural olarak (istisnai haller hariç) kendi paylarını iktisap edemeyeceği gibi rehin olarak da kabul edemez. Mevcut TTK ile bu değişmiştir. Kanun'un 379. maddesine göre, anonim Şirketlerin kendi hisse senetlerini belirli kurallara bağlı olarak iktisap etmesi mümkün kılınmaktadır. Buna göre Şirketler sermayelerinin yüzde onunu açmamak şartı ile kendi paylarını iktisap ve rehin olarak kabul edebilecekler. Bunun için;

- Genel kurulun bu konuda yönetim kurulunu yetkilendirilmesi gerekir. Yönetim kuruluna sermayenin iktisabı ile ilgili olarak on sekiz ay için izin verilebilir ve bu süre sürekli bir Şekilde yenilenebilir.

- Şirket, yakın ve ciddi bir kaybın varlığı durumunda yönetim kurulunun yetkilendirilmesini beklemeden sermayelerini iktisap edebilir (Dinç, 2011: 388).

İktisap Şeffaflık ve bilgi ve hesap verme uyarınca ykmllklere bağlanmıştır. Yönetim kurulunun görevi olan bilgi verme yükümü, hem kamuyu aydınlatma hem de kurumsal yönetim kurallarının gereğidir (Dinç, 2011:388). Düzenlemenin Avrupa Birliği uyum süreci çerçevesinde mevcut olan yönergelere paralel olarak çıkarıldığı söylenebilir. Buna göre hisse senetleri borsada işlem gören Şirketlerin manipülasyondan

etkilenmemesi, gelip geçici ortakların şirkete zarar vermesinin önlenmesi amacıyla bu düzenleme yapılmıştır.

Mevcut TTK'nın yaptığı önemli değişiklik olan, anonim şirketin kendi paylarını iktisap ve rehin olarak kabul etmesine ilişkin hükümleri aşağıdaki gibidir;

i. Bir şirket kendi paylarını, esas veya çıkarılmış sermayesinin onda birini aşan veya bir işlem sonunda aşacak olan miktarda, ivazlı olarak iktisap ve rehin olarak kabul edemez. Bu hüküm, bir üçüncü kişinin kendi adına, ancak şirket hesabına iktisap ya da rehin olarak kabul ettiği paylar için de geçerlidir.

ii. Payların birinci fıkra hükmüne göre iktisap veya rehin olarak kabul edilebilmesi için, genel kurulun yönetim kurulunu yetkilendirmesi şarttır. En çok beş yıl geçerli olacak bu yetkide, iktisap veya rehin olarak kabul edilecek payların itibari değer sayıları belirtilerek toplam itibari değerleriyle söz konusu edilecek paylara ödenebilecek bedelin alt ve üst sınırı gösterilir. Her izin talebinde yönetim kurulu kanuni şartların gerçekleştiğini belirtir.

iii. Birinci ve ikinci fıkralardaki şartlara ek olarak, iktisap edilecek payların bedelleri düşüldükten sonra, kalan şirket net aktif, en az esas veya çıkarılmış sermaye ile kanun ve esas sözleşme uyarınca dağıtılmasına izin verilmeyen yedek akçenin toplamı kadar olmalıdır.

iv. Yukarıdaki hükümler uyarınca, sadece, bedellerinin tümü ödenmiş bulunan paylar iktisap edilebilir.

v. Yukarıdaki fıkralarda yer alan hükümler, ana şirketin paylarının yavru şirket tarafından iktisabı halinde de uygulanır. Pay senetleri borsada işlem gören şirketler hakkında, Sermaye Piyasası Kurulu şeffaflık ilkeleri ile fiyata ilişkin kurallar yönünden gerekli düzenlemeleri yapar (MTTK, m.379).

Bir anonim şirket, yakın ve ciddi bir kayıptan kaçınmak için gerekli olduğu takdirde, kendi paylarını yukarıda sayılan maddeye göre genel kurulun yetkilendirmeye ilişkin kararı olmadan da iktisap edebilir (MTTK, m.381/1). Eğer paylar bu yolla iktisap edilir ise, yönetim kurulu 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 bilgi vermesi gerekmektedir (MTTK, m.381/2). Payların iktisap edilmesi amacıyla, şirketin başka bir kişiyle yaptığı, konusu avans, ödünç

veya teminat verilmesi olan hukuki işlemler batıldır. Bu butlan hükmü, 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 hukuki işlemlere uygulanmaz (MTTK, m.380).

- Yönetim Kurulu Toplantıları

Mevcut TTK'nın 390. maddesinin birinci fıkrasına göre, esas sözleşmede daha ağır bir toplantı yeter sayısı öngörülmemişse, toplantı yeter sayısı üye tam sayısının çoğunludur. MTTK, yönetim kurulunun elektronik ortamda da yapılabilmesini sağlamıştır. Böylece, Türkiye'de bulunmayan yönetim kurulu üyelerinin toplantılara katılmaları sağlanmış olacaktır. Yönetim kurulu toplantısı, tamamen elektronik ortamda yapılabileceği gibi bazı üyelerin fiziken bulunduğu toplantıya bir veya birkaçının elektronik ortamda katılmasıyla da yapılabilir.

Yönetim kurulu üyeleri birbirlerini temsilen oy veremeyecekler ayrıca toplantılara vekil aracılığıyla da katılamayacaklar (MTTK, m.370/2). Dolayısıyla, yönetim kurulu üyelerinin toplantılara bizzat katılması ve oy kullanması gerekmektedir. Toplanan yönetim kurulunda yapılan oylama sonucunda, oylar eşit olduğu takdirde o konu gelecek toplantıya bırakılacak. Takip eden ikinci toplantıda da eşitlik olursa söz konusu öneri reddedilmiş olarak sayılacaktır (MTTK, m.370/3). Bu üçüncü fıkra Eski TTK'nın 330. maddesinde hükmü aynen korunarak alınmıştır.

Yönetim kurulu üyelerinden hiçbiri toplantı yapılması isteminde bulunmadığı takdirde, yönetim kurulu kararları, kurul üyelerinden birinin belirli bir konuda yaptığı, karar şeklinde yazılmış önerisine, en az üye tam sayısının çoğunluğunun yazılı onayı alınmak suretiyle de verilebilir. Ancak, bu şekilde toplantısız olarak alınacak kararın geçerlilik kazanabilmesi için aynı önerinin tüm yönetim kurulu üyelerine yapılmış olması gerekir (MTTK, m.390/4). Yoksa yönetim kurulu üyelerinden bazılarına öneri götürüp diğerlerine götürülmemesi yahut üyelere farklı öneriler götürülmesi durumunda karar geçerlilik kazanmayacaktır. Yönetim kurulu kararlarının geçerli olabilmesi için yazılıp imza edilmesi gerekmektedir (MTTK, m.390/5).

Batıl Yönetim Kurulu Kararları

Eski TTK'da yönetim kurulu kararlarının batıl olmasına yahut iptal edilebilirliğine ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamıştır. Buna karşılık batıl yönetim kurulu kararları aleyhine genel hükümlere göre tespit davası açılabilir. MTTK'nın 391. maddesinde düzenlenen madde hükümlerine göre; yönetim kurulu kararlarının batıl olduğunun tespiti mahkemeden istenebilir, özellikle;

- Eşit işlem ilkesine aykırı olan,
- Anonim şirketin temel yapısına uymayan veya sermayenin korunması ilkesini gözetmeyen,
- Pay sahiplerinin, özellikle vazgeçilmez nitelikteki haklarını ihlal eden veya bunların kullanılmasını kısıtlayan ya da güçleştiren,
- Diğer organların devredilemez yetkilerine giren ve bu yetkilerin devrine ilişkin kararlar batıldır (MTTK, m.391).

Görüldüğü üzere, hali hazırda kaynağını genel hükümlerden alan tespit davası açılması hakkı Mevcut TTK'da düzenlenmiştir. Mevcut TTK, özel durumlarda tespit davası açılması hususu ile birlikte, "*yönetim kurulu kararlarının batıl olduğunun tespiti mahkemeden istenebilir*" demekle yönetim kurulu kararlarının özel durumlar dışında da iptali için mahkemeye başvurulması yolunu mümkün kılmıştır. Kanun, bu alanda eskiden beri süregelen bir eksikliği gidermiştir.

Yönetim Kurulunda Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı

Mevcut TTK'nın 392. maddesinde düzenlenen bilgi alma ve inceleme hakkı Eski TTK'nın 331. maddesinden esinlenerek düzenlenmiş fakat uygulamada karşılaşılan bazı sorunlar dikkate alınarak değişiklikler yapılmış ve yeni kurallar konulmuştur. Yönetim kurulu üyelerinin bilgi alma ve inceleme hakkı, yönetim kurulu toplantıları içinde ve dışında olmak üzere ayrı ayrı düzenlenmiştir. Madde hükümleri maddeler halinde aşağıda belirtilmiştir;

- i. Her yönetim kurulu üyesi şirketin tüm iş ve işlemleri hakkında bilgi isteyebilir, soru sorabilir, inceleme yapabilir. Bir üyenin istediği, herhangi bir defter, defter kaydı, sözleşme, yazışma veya belgenin yönetim kuruluna getirilmesi, kurulca veya üyeler

tarafından incelenmesi ve tartışılması ya da herhangi bir konu ile ilgili yöneticiden veya çalışandan bilgi alınması reddedilemez. Reddedilmişse dördüncü fıkra hükmü uygulanır.

ii. Yönetim Kurulu toplantılarında, yönetim kurulunun bütün üyeleri gibi, şirket yönetimiyle görevlendirilen kişiler ve komiteler de bilgi vermekle yükümlüdür. Bir üyenin bu konudaki istemi de reddedilemez; soruları cevapsız bırakılamaz.

iii. Her yönetim kurulu üyesi, yönetim kurulu toplantıları dışında, yönetim kurulu başkanının izniyle, şirket yönetimiyle görevlendirilen kişilerden, işlerin gidişi ve belirli münferit işler hakkında bilgi alabilir ve görevinin yerine getirilebilmesi için gerekliyse, yönetim kurulu başkanından, şirket defterlerinin ve dosyalarının incelemesine sunulmasını isteyebilir.

iv. Başkan bir üyenin, üçüncü fıkroda öngörülen bilgi alma, soru sorma ve inceleme yapma istemini reddederse, konu iki gün içinde yönetim kuruluna getirilir. Kurulun toplanmaması veya bu istemi reddetmesi hâlinde üye, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine başvurabilir. Mahkeme istemi dosya üzerinden inceleyip karara bağlayabilir, mahkemenin kararı kesindir.

v. Yönetim kurulu başkanı, kurulun izni olmaksızın, yönetim kurulu toplantıları dışında bilgi alamaz, şirket defter ve dosyalarını inceleyemez. Yönetim kurulu başkanının bu isteminin reddedilmesi hâlinde başkan, dördüncü fıkraya göre mahkemeye başvurabilir.

vi. Yönetim Kurulu üyesinin bu maddeden doğan hakları kısıtlanamaz, kaldırılamaz. Esas sözleşme ve yönetim kurulu, üyelerin bilgi alma ve inceleme haklarını genişletebilir.

vii. Her yönetim kurulu üyesi başkandan, yönetim kurulunu toplantıya çağırmasını yazılı olarak isteyebilir (MTTK, m.392).

Her yönetim kurulu üyesi, şirketin tüm iş ve işlemleri hakkında bilgi isteyebilir, soru sorulabilir, inceleme yapabilir. Bilgi alma hakkı, bilginin “gizli” ya da “şirket sırrı” olması gibi sebeplerle sınırlanamaz. Üyenin sorumluluğuna bağlı hukuki ve cezai yaptırımlar, ondan bilginin saklanmasını haklı göstermez. Üyenin istediği herhangi bir defter, sözleşme, yazışma veya belgenin yönetim kuruluna getirilmesi ya da yöneticiden veya çalışandan bilgi alınması reddedilemez.

Yönetim kurulu toplantılarında; başkan, üyeler, yöneticiler, ticari mümessiller ve vekilleri veya komiteler bilgi vermekle yükümlü olup, üyenin talebi reddedilemez. Üye,

kural olarak bilgiyi toplantıda alır, doğrudan yöneticilerden isteyemez. Ancak, toplantı dışında yöneticiden bilgi isteme ve defterleri inceleme hakkı, yönetim kurulu başkanının iznine bağlıdır. Başkanın takdir hakkının sınırı, eşitlik ve dürüstlük ilkesidir.

Yönetim kurulu başkanının toplantı dışında bilgi alma hakkı ise, kurulun iznine bağlıdır. Üyenin bu maddeden kaynaklanan bilgi alma ve inceleme hakkı kısıtlanamaz, aksine esas sözleşme ve yönetim kurulunca genişletilebilir.

Yönetim Kurulu Üyelerinin Katılması Yasak Olan Müzakereler

Yönetim kurulu üyelerinin müzakerelere katılma yasağı MTTK'nın 393. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddede, esas itibariyle Eski TTK'nın 332. maddesi hükmü korunmuştur. Sadece eski düzenlemedeki tartışmalara yol açan bazı sözcük ve ibarelere açıklık getirilmiştir. Buna göre;

i. Yönetim kurulu üyesi, kendisinin şirket dışı kişisel menfaatiyle veya alt ve üst soyundan birinin ya da eşinin yahut üçüncü derece dâhil üçüncü dereceye kadar kan ve kayın hısımlarından birinin, kişisel ve şirket dışı menfaatiyle şirketin menfaatinin çatıştığı konulara ilişkin müzakerelere katılamaz. Bu yasak, yönetim kurulu üyesinin müzakereye katılmamasının dürüstlük kuralının gereği olan durumlarda da uygulanır. Tereddüt uyandıran hâllerde, kararı yönetim kurulu verir. Bu oylamaya da ilgili üye katılamaz. Menfaat uyuşmazlığı yönetim kurulu tarafından bilinmiyor olsa bile, ilgili üye bunu açıklamak ve yasağa uymak zorundadır.

ii. Bu hükümlere aykırı hareket eden yönetim kurulu üyesi ve menfaat çatışması nesnel olarak varken ve biliniyorken ilgili üyenin toplantıya katılmasına itiraz etmeyen üyeler ve söz konusu üyenin toplantıya katılması yönünde karar alan yönetim kurulu üyeleri bu sebeple şirketin uğradığı zararı tazminle yükümlüdürler.

iii. Müzakereye, yasak nedeniyle katılmamanın sebebi ve ilgili işlemler yönetim kurulu kararına yazılır (MTTK, m.393).

- Yönetim Kurulu Üyelerinin Mali Hakları

Mevcut TTK'da 394. maddede düzenlenen yönetim kurulu üyelerinin bilgi alma hakkı, Eski TTK'nın 333. maddesindeki huzur hakkının devamı niteliğindedir. Fakat Mevcut Kanun'da çok daha kapsamlı ve açık olarak düzenlenmiştir. İlgili madde

hükümlerine göre; Yönetim kurulu üyelerinin, tutarı esas sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla belirlenmiş olmak şartıyla huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim ve yıllık kardan pay ödenebilir (MTTK, m.394).

İlgili maddeye göre yönetim kurulu üyelerine “huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim ve yıllık kardan pay” ödenebileceğini açık bir şekilde hükme bağlanmıştır. Ancak, bu ödemelerin tutarının ya şirket esas sözleşmesi ya da genel kurul kararıyla belirlenmesi gerekir. Yoksa, yönetim kurulu bu ödemelerin tutarını kendisi belirleyemez.

- Yönetim Kurulu Üyelerinin Şirketle İşlem Yapma Yasağı

Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin şirketle işlem yapma yasağı, MTTK'nın 395. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddede, Eski TTK'nın 334. maddesi hükmü, bazı değişikliklerle aynen alınmıştır. Buna göre, yönetim kurulu üyesi, genel kuruldan izin almadan, şirketle kendisi veya başkası adına herhangi bir işlem yapamaz; aksi hâlde, şirket yapılan işlemin batıl olduğunu ileri sürebilir. Diğer taraf böyle bir iddiada bulunamaz.

- Yönetim Kurulu Üyelerinin Şirketle Rekabet Yasağı

Mevcut TTK'nın 396. maddesinde düzenlenen rekabet yasağı, Eski TTK'nın 335. maddesindeki hükümleri ile aynen korunmuştur. İlgili madde aşağıdaki gibidir;

i. Yönetim kurulu üyelerinden biri, genel kurulun iznini almaksızın, şirketin işletme konusuna giren ticari iş türünden bir işlemi kendi veya başkası hesabına yapamayacağı gibi, aynı tür ticari işlemlerle uğraşan bir şirkete sorumluluğu sınırsız ortak sıfatıyla da giremez. Bu hükme aykırı harekette bulunan yönetim kurulu üyelerinden şirket tazminat istemekte veya tazminat yerine yapılan işlemi şirket adına yapılmış saymakta ve üçüncü kişiler hesabına yapılan sözleşmelerden doğan menfaatlerin şirkete ait olduğunu dava etmekte serbesttir.

ii. Bu haklardan birinin seçilmesi birinci fıkra hükmüne aykırı harekette bulunan üyenin dışındaki üyelere aittir.

iii. Bu haklar, söz konusu ticari işlemlerin yapıldığını veya yönetim kurulu üyesinin diğer bir şirkete girdiğini, diğer üyelerin öğrendikleri tarihten itibaren üç ay ve her hâlde bunların gerçekleşmesinden itibaren bir yıl geçince zamanaşımına uğrar.

iv. Yönetim kurulu üyelerinin sorumluluklarıyla ilgili hükümler saklıdır.

Buna göre, yönetim kurulu üyelerinden biri, genel kurulun izni olmaksızın, şirketin işletme konusuna giren işi kendi veya başkası hesabına yapamayacağı gibi, aynı iş ile uğraşan bir başka şirkete sınırsız sorumlu ortak olarak da giremez. Aksi halde, şirket tazminat isteyebileceği gibi, bunun yerine yapılan işlemi şirket adına yapılmış sayarak, üçüncü kişiler hesabına yapılan sözleşmelerden doğan menfaatin şirkete ait olduğunu dava edebilir.

4.1.3. Anonim Şirketlerde Genel Kurul

Genel kurul, anonim şirketlerin karar organıdır. Genel kurul, anonim şirket pay sahiplerinden oluşur. Genel kurula ilişkin düzenlemeler, MTTK'nın 407 ve 451. maddeleri arasında yer almaktadır. Söz konusu hükümler, ilke olarak Eski TTK hükümlerine paralel olmakla birlikte, pay sahipliği haklarının kullanılmasının teminat altına alınması fikrini daha açık bir şekilde ön plana çıkarmaktadır (Deloitte, 2007:6).

Mevcut TTK, genel kurulun, bir taraftan şirket işlerine ilişkin kararların alındığı bir iç organ olduğunu, diğer taraftan da, şirketin iradesini oluşturmasının aracı olan pay sahipliği haklarının kural olarak bu organda kullanıldığını hükme bağlamaktadır (Dinç, 2011:422). Genel kurula, murahhas üyelerin, en az bir yönetim kurulu üyesinin ve denetçinin katılması zorunlu kılınmıştır (MTTK, m.407/2). Bu fıkra yeni olup, genel kurul ve yönetim kurulu arasında eşgüdümün sağlanması ve pay sahiplerinin bilgilendirilmesi açısından olumlu bir hükümdür (Deloitte, 2007:8).

Gümrük ve Ticaret Bakanlığının izni ile kurulan anonim şirketlerde, toplantıda Gümrük ve Ticaret Bakanlığının temsilcisi de yer alır. İzinsiz kurulan anonim şirketlerde hangi durumlarda Bakanlığın temsilcisi yani komiserin toplantıda bulunacağı hususu çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenecektir (MTTK, m.407/3). Kanun, komiserlere ilişkin değişik bir düzenleme getirmiştir. Komiserin genel kurullara katılması yönünde şirketler ikiye ayrılmıştır. Bakanlık komiseri bir kısım anonim şirketlerde (6762 sayılı Kanun'da olduğu gibi) bulunacaktır. Bu şirketler Bakanlığın tebliğiyle belirlenecektir. Diğer şirketlerde de komiser bulunacaktır. Ancak bu komiserin kimler olacağı ve nitelikleri Adalet Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığının birlikte çıkaracakları bir tebliğde gösterilecektir.

i. Genel Kurulun Görev ve Yetkileri

Eski TTK'da her hangi bir düzenleme yapılmayan genel kurulun görev ve yetkileri MTTK'nın 408. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddenin birinci fıkrasında, "*Genel kurul, Kanun'da ve esas sözleşmede açıkça öngörölmüş bulunan hâllerde karar alır.*" hükmüne yer verilmiştir. Anılan maddenin gerekçesinde ise, genel kurul karar verme yetkisini Kanun'dan ve kanun hükümleri çerçevesinde esas sözleşmeden alır. Esas sözleşme, anonim şirketin organsal yetki sistemini kuran yapısına ve organlar arasındaki kanunî işlev dağılımına aykırı bir şekilde genel kurulu yetkilendiremez; yönetim kurulu kendisine kanunla bırakılan, devredilemez yetkileri genel kurula nakledemez, onun onayına bağlayamaz. Genel kurul da diğer organlara ait devredilemez yetkileri kendisine çekemez. Yönetim kurulu da genel kurulun yetkilerini yüklenemez. Ayrıca denetleme işlevine ilişkin hiçbir yetki genel kurula ve yönetim kuruluna bırakılamaz. Onun tarafından kullanılamaz denilmiştir. Dolayısıyla, MTTK'nın 408. maddesinin birinci fıkrası hükmünü, genel kurulun sadece kanun ve esas sözleşmede belirtilen konularda karar alabileceği şeklinde dar manada yorumlamamak gerekecektir. Kanun koyucunun bu hükümle öngördüğü amaç, genel kurulun kanun ve esas sözleşme ile sınırları çizilmiş yetki dahilinde kararlar almasıdır (Altaş, 2011:60).

Anılan maddenin ikinci fıkrasında ise, genel kurulun devredemeyeceği temel yetki ve görevlere yer verilmiştir. Bu görev ve yetkiler şunlardır:

- i. Esas sözleşmenin değiştirilmesi,
- ii. Yönetim kurulu üyelerinin seçimi, süreleri, ücretleri ile huzur hakkı, ikramiye ve prim gibi haklarının belirlenmesi, ibraları hakkında karar verilmesi ve görevden alınmaları,
- iii. Kanunda öngörölen istisnalar dışında denetçinin seçimi ile görevden alınması,
- iv. Finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık raporuna, yıllık kâr üzerinde tasarrufa, kâr payları ile kazanç paylarının belirlenmesine, yedek akçenin sermayeye veya dağıtılacak kâra katılması dâhil, kullanılmasına dair kararların alınması,
- v. Kanun'da öngörölen istisnalar dışında şirketin feshi,
- vi. Önemli miktarda şirket varlığının toptan satışı.

Ancak, anonim şirket genel kurulunun devir ve terk edemeyeceği yetkiler bu sayılanlarla sınırlı değildir. Zira Mevcut TTK'nın muhtelif maddeleri ile gelen kurula

verilen görev ve yetkiler de bulunmaktadır. Nitekim, 408. maddede bu husus dikkate alınmış ve “*çeşitli hükümler öngörülmüş bulunan devredilemez görevler ve yetkilerin*” saklı olduğu belirtilmiştir.

Mevcut TTK, tek ortaklı anonim şirket kuruluşuna, bu manada tek kişilik genel kurula da izin vermemektedir. MTTK’ya göre işte böyle tek pay sahipli olan anonim şirketlerde, bu pay sahibi genel kurulun tüm yetkilerine sahip olacaktır. Bir başka deyişle yukarıda sayılan görev ve yetkiler, genel kurul sıfatıyla, o tek pay sahibi tarafından kullanılacaktır. Ancak, tek pay sahibinin genel kurul sıfatıyla alacağı bu kararların geçerlilik kazanabilmeleri için yazılı olmaları gerekecektir (MTTK, m.408/3).

ii. Genel Kurulun Toplantı Şekli, Zamanı ve Yeri

6762 sayılı Eski TTK’ya göre, anonim şirketlerde genel kurul, kural olarak, olağan (adi) ve olağanüstü (fevkalade) olarak toplanmaktadır. Olağan genel kurul toplantısının, her hesap dönemi sonundan itibaren üç ay içinde ve en az yılda bir defa yapılması zorunludur (ETTK, m.364/1). Ancak, yılda birkaç kere kâr dağıtımını yapan anonim şirketlerde, her dağıtım için, genel kurulun toplantıya davet edilmesi gerekmektedir (ETTK, m. 364/2). Yine, Eski TTK’ya göre, genel kurulu olağan toplantıya davet etme görevi, şirket yönetim kurula aittir (ETTK, m.365). Olağanüstü genel kurul toplantısı ise, gerektiği takdirde, her zaman için yapılabilir (ETTK, m.364/3). Eski TTK’ya göre, genel kurulu olağanüstü toplantıya davet etmeye, hem yönetim kurulu hem de murakıplar (denetçiler) yetkilidir (ETTK, m365).

6102 sayılı Mevcut TTK’ya göre de, anonim şirketlerde genel kurul, “olağan” ve “olağanüstü” olmak üzere iki şekilde toplanır. Olağan genel kurul toplantısının her faaliyet dönemi sonundan itibaren üç ay içinde yapılması gerekmektedir (MTTK, m.409/1). Olağan üstü genel kurul toplantısı ise gerektiği takdirde her zaman için yapılabilir (MTTK, m.409/2). Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise, genel kurulun aksine hüküm bulunmuyorsa, şirket merkezinin bulunduğu yerde toplanacağı hükmüne yer verilmiştir. İlgili madde hükmü, Eski TTK’nın 371. maddesindeki “Aksine esas mukavelede hüküm olmadığı takdirde umumi heyet, şirket merkezinin bulunduğu yerde toplantıya davet edilir” hükmünün tekrarıdır. Dolayısıyla, genel kurul toplantısının yapılacağı yer konusunda, öncelikle şirket esas sözleşmesine bakılmalı, esas sözleşmede ayrı bir yer belirtilmiş ise genel kurul toplantısı burada yapılmalı, bu konuda esas

sözleşmede bir hüküm yok ise, genel kurul şirket merkezinin bulunduğu yerde toplanmalıdır.

Bu toplantılarda, organların seçimi, finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık raporlama, karın kullanım şekline, dağıtılacak kar ve kazanç paylarının oranlarının belirlenmesine, yönetim kurulun üyelerinin ibraları ile faaliyet dönemini ilgilendiren ve gerekli görülen diğer konulara ilişkin müzakere yapılır ve karar alınır (MTTK, m.409/1).

iii. Genel Kurulu Toplantıya Çağırma Yetkili ve Görevli Olanlar

Eski TTK'ya göre genel kurul olağan toplantıya çağrı yetkisi yönetim kuruluna; olağanüstü toplantılarda ise bu yetki, yönetim kurulu, denetçiler ve azlık pay sahiplerine aittir. Ayrıca tasfiye işlerinin icaplarından olan hususlar hakkında karar vermek üzere tasfiye memurları da genel kurul toplantıya çağırabilmektedir (Yavuz, 2011:1).

Mevcut TTK, genel kurul toplantıya çağrı yetkisini yönetim kurulu, azlık ve tasfiye memurlarına vermiş, ancak bu yetkiyi denetçilere tanımamıştır. Denetçilere çağrı yetkisinin verilmemesinin nedeni, MTTK'nın anonim şirketlerde denetim sistematüğını tamamen değiştirmiş olmasıdır. Artık denetçi yönetim kurulunun önerdiği ve yakın ilişki içerisinde olduğu kişiler değil, sadece bağımsız denetleme kuruluşları ile serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler olabilecektir. Zaten MTTK'da denetçiler, şirket organları arasında da sayılmamıştır. Dolayısıyla denetçilere genel kurul toplantıya çağırma yetkisi tanınmamıştır (Yavuz, 2011:1). MTTK'nın 410. maddenin birinci fırcasında, yönetim kurulu faaliyet dönemini takip eden üç ay geçirilmiş olsa dahi, genel kurul olağan toplantıya çağırabilir denilmiştir. Bu yönüyle, MTTK, uygulamada tartışmalı olan bir sorunu çözüme kavuşturmuş ve süresi geçtiği takdirde genel kurulun yapılıp yapılmayacağı konusundaki tartışmaları sona erdirmiştir. Ayrıca maddenin devamında, tasfiye memurlarının sadece görevleri ile ilgili konular dolayısıyla genel kurul toplantıya çağırabilecekleri ifade edilmiştir. Diğer konular için genel kurul, yönetim kurulu tarafından toplantıya çağrılacaktır.

Yönetim kurulunun devamlı olarak toplanamaması veya toplantı nisabının oluşmasına imkân bulunmaması yahut mevcut olmaması durumlarında ise, pay sahiplerinden biri mahkemeye müracaat edip izin almak suretiyle genel kurul toplantıya çağırabilir. Mahkemenin bu konudaki kararı kesindir (MTTK, m.410/2). Uygulamada, çeşitli sebeplerle, özellikle gruplar arasındaki uyuşmazlık ve çekişme dolayısıyla yönetim

kurulunun toplanamaması, üye eksikliğinden veya bazı azlık haklarının kötüye kullanılması dolayısıyla toplantı nisabının gerçekleşmemesi, toptan istifa yahut kaza gibi nedenlerle yönetim kurulunun mevcut olmaması hallerine rastlanmaktadır. Bu durumda kilitlenmeye giren şirketin çıkar yol bulabilmesi için genel kurulun toplanabilmesi gerekmektedir. MTTK'da ilk defa yer alan bu hüküm, genel kurulun bazı olağanüstü durumlarda ve özellikle organ yokluğu hallerinde tek bir pay sahibi tarafından dahi toplantıya çağrılabilmesine imkan sağlamaktadır. Pay sahipleri bu çağrıyı mahkeme kararıyla yapabilecektir. Mahkemenin kararı kesin olup bu karara itiraz edilemeyecektir (Yavuz, 2011:2).

Anonim şirketlerin, azlık tarafından toplantıya çağrılması da mümkündür. Mevcut TTK'ya göre, kapalı anonim şirketlerde sermayenin en az onda birini, halka açık şirketlerde yirmide birini oluşturan pay sahipleri, gerektirici sebepleri ve gündemi yazılı olarak belirtmek koşuluyla yönetim kurulundan,

- Genel kurulu toplantıya çağırmasını veya,

- Genel kurul zaten toplanacak ise, karara bağlanmasını istedikleri konuları gündeme koymasını isteyebilirler (MTTK, m.411/1). Maddenin devamında, esas sözleşmeyle çağrı hakkının daha az sayıda paya sahip pay sahiplerine tanınması mümkün kılınmıştır. Bu konuda MTTK'nın getirdiği yenilik, bu maddeye özgü olmak üzere, azlık kavramının halka açık olan ve olmayan şirketlerde farklı yüzdelerle tanımlanmasıdır (Yavuz, 2011:3). Örneğin, kapalı bir anonim şirketin esas sözleşmesine, sermayenin en az % 4'ünü oluşturan pay sahiplerinin genel kurulu toplantıya çağırabileceği yönünde hüküm konabilir. Bu durumda, sermayenin en az % 4'ünü oluşturan pay sahipleri, genel kurulu toplantıya çağrı hakkını kullanırlar. Buna karşılık, şirket esas sözleşmesine, kanunun öngördüğü oranları ağırlaştırıcı yönde hüküm konamaz. Bir başka deyişle, kapalı şirketler için öngörülen % 10'luk, halka açık şirketler için öngörülen % 5'lik sınırlar, esas sözleşme ile % 11 veya % 8 şeklinde artırılamaz (Altaş, 2011:63).

Gündeme madde konulması isteminin, çağrı ilanının Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlanmasına ilişkin ilan ücretinin yatırılması tarihinden önce yönetim kuruluna ulaşmış olması şarttır (MTTK, m.411/2). Uygulamada çağrı için yönetim kuruluna başvurulup başvurulmadığı ve başvuru tarihi konularında yaşanan sorunları

gidermek amacıyla MTTK azlığın genel kurulu toplantıya çağırması ve gündeme madde konulması isteminin noter aracılığıyla yapılmasını zorunlu kılmıştır (MTTK, m.411/3).

Eski TTK'da yönetim kurulunun azlığı talebini ne kadar sürede yerine getireceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Buna bağlı olarak uygulamada, çoğu kez yönetim kurulu istemi kabul etmekte, fakat toplantı aylarca sonra yapılmakta, böylece toplantıdan beklenen yarar elde edilemez hale gelmektedir. Bu olumsuzluklardan hareketle MTTK'nın 411. maddesinin dördüncü fıkrasında, yönetim kurulunun çağrısı kabul ettiği takdirde, genel kurulun en geç kırk beş gün içinde yapılacak şekilde toplantıya çağırılması zorunluluğu getirilmiştir. Aksi halde çağrının istem sahiplerince yapılacağı hükme bağlanmıştır. Bu durumda azlığın mahkemeye başvurup karar almasına gerek yoktur. Yönetim kurulunun karar tarihi, sürenin başlangıç tarihidir. Çağrının kabul edildiği makul bir süre içinde talep sahiplerine bildirilmemişse, talep sahiplerinin çağrı haklarının doğduğunun kabulü gerekecektir (Yavuz, 2011:3).

Gündem, genel kurulu toplantıya çağırılan tarafından belirlenecektir. Kanuni istisnalar saklı kalmak şartıyla, gündemde bulunmayan konular genel kurulda müzakere edilemez ve karara bağlanamaz. Yönetim kurulu üyelerinin görevden alınmaları ve yenilerinin seçimi yılsonu finansal tablolarının müzakeresi maddesiyle ilgili sayılacaktır (MTTK, m.413). Bu düzenleme, genel kurula yönetim kurulu üyelerini her olağan genel kurul toplantısında görevden alabilme olanağını vermektedir. Hükümün temelindeki mantık şudur, genel kurul yılsonu finansal tablolarının ve yıllık faaliyet raporunun ortaya koyduğu sonuçlardan memnun kalmamışsa yönetim kurulunu değiştirebilmelidir. İcraatı benimsenmeyen bir yönetim kurulu süre endişeleriyle görevde tutulmamalıdır (Altaş, 2011:67).

Pay sahiplerinin çağrı veya gündeme madde konulmasına ilişkin istemleri yönetim kurulu tarafından reddedildiği veya isteme yedi iş günü içinde olumlu cevap verilmediği takdirde, aynı pay sahiplerinin başvurusu üzerine, genel kurulun toplantıya çağırılmasına şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi karar verecektir. Mahkeme toplantıya gerek görürse, gündemi düzenlemek ve çağrıyı yapmak üzere bir kayyım atayacaktır. Mahkeme kararında, kayyımın görevleri ve toplantı için gerekli belgeleri hazırlamaya ilişkin yetkileri gösterilecektir. Zorunluluk olmadıkça

mahkeme dosya üzerinde inceleme yaparak karar verecek olup, mahkemenin kararı kesindir (MTTK, m.412).

iv. Genel Kurul Toplantısına Çağrı

Mevcut TTK'nın 339. maddesinin ikinci fıkrasının (h) bendi gereği, genel kurulların toplantıya nasıl çağrılacakları hususuna anonim şirket esas sözleşmesinde yer verilmesi zorunludur. Dolayısıyla, genel kurulun (olağan ve olağanüstü) toplantıya çağırılma yönteminin şirket esas sözleşmesinde gösterilmesi gerekmektedir (Altaş, 2011:64).

Genel kurulun toplantıya çağırılması hususunda Eski TTK'da yer alan hüküm MTTK'da da neredeyse aynen korunmuştur. Tek fark MTTK'da 1527. maddedeki yeni düzenlemeye paralel olarak şirketin internet (web) sitesinde yayınlama zorunluluğu da getirilmiştir. Buna göre, genel kurul toplantıya, esas sözleşmede gösterilen şekilde, şirketin internet sitesinde ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlanan ilanla çağrılacaktır. Bu çağrı, ilan ve toplantı günleri hariç olmak üzere, toplantı tarihinden en az iki hafta önce yapılacaktır (MTTK, m.414/1). Bunun yanında, toplantı günü ile gündemin ve ilanın çıktığı veya çıkacağı gazetelerin, pay defterinde yazılı pay sahipleriyle önceden şirkete pay senedi veya pay sahipliğini ispatlayıcı belge vererek adreslerini bildiren pay sahiplerine, iadeli taahhütlü mektupla bildirilmesi de gerekmektedir (MTTK, m.414/1). Ancak, pay sahibi sayısı 250'yi aşan, bu nedenle de hisse senetleri halka arz edilmiş sayılan anonim şirketlerin, nama yazılı olarak ihraç edilmiş olup da, borsalarda veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda devamlı işlem gören hisse senetleri sahiplerine iadeli taahhütlü mektup gönderilmesi zorunlu değildir (Altaş, 2011:64).

Eski TTK'da yer alan anonim şirketlerde çağrısız genel kurul yapılmasına ilişkin düzenleme MTTK'da da yer almaktadır. MTTK'nın "*Çağrısız Genel Kurul*" başlıklı 416. maddesinde, bütün payların sahipleri veya temsilcilerinin, 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 toplanabileceği ve bu toplantı nisabı var olduğu sürece karar alınabileceği hükme bağlanmıştır. Görüleceği üzere doktrinde kabul edilen bir husus yasal dayanağa kavuşturularak, toplantıda geçerli karar alabilme şartının yüzde yüz katılımın devamına

bağlı olduğu vurgulanmıştır. Getirilen hükümle bir pay sahibinin toplantıyı terk etmesi ile çağrısız genel kurulun karar alabilme yeteneği ortadan kaldırılmıştır (Yavuz, 2011:4). MTTK'nın söz konusu maddenin ikinci fıkrasında çağrısız toplanan genel kurulda, gündeme oy birliği ile madde eklenebileceği, aksine esas sözleşme hükmünün geçersiz olacağı belirtilmiştir (MTTK, m.416/2). Yapılan düzenlemeyle uygulamada tartışmalı bir nokta netlik kazanmıştır.

v. Genel Kurulun Toplanması

- Hazır Bulunanların Listesinin Düzenlenmesi

Genel kurul toplantısına katılanların imzaladığı listeye, “Hazır Bulunanlar Listesi” denilir (MTTK, m.417/4). İmzalanana kadar, anılan liste “*genel kurula katılacaklar listesi*” mahiyetindedir. Hazır bulunanlar listesi, anonim şirket yönetim kurulu tarafından hazırlanır.

Pay senetleri borsada, işlem gören anonim şirketlerde, yönetim kurulu, SPK'nın 10/A maddesi uyarınca genel kurula katılabilecek kayden izlenen payların sahiplerine ilişkin hazır bulunanlar listesini, Merkezi Kayıt Kuruluşundan sağlayacağı “*pay sahipleri çizelgesi*” ne göre düzenler (MTTK, m.417/1). Bu hükmün düzenlenmesinin amacı, Sermaye Piyasası Kurulu'nun ve Merkezi Kayıt Kuruluşu'nun uygulamaları ile tam uyumun sağlanmasıdır (Dinç, 2011:432).

Pay senetleri borsada işlem görmeyen halka açık anonim şirketler ile kapalı anonim şirketlerde ise, yönetim kurulu, hazır bulunanlar listesini düzenlerken, senede bağlanmamış bulunan veya nama yazılı olan paylar ile ilmühaber sahipleri için pay defteri kayıtlarını, hamiline yazılı pay senedi sahipleri bakımından da giriş kartı alanları dikkate alır (MTTK, m.417/2).

Her iki halde de, hazır bulunanlar listesi, düzenlendikten sonra yönetim kurulu başkanı tarafından imzalanır ve toplantıdan önce genel kurulun yapılacağı yerde bulundurulur (MTTK, m.417/3).

Listenin hazırlanması konusundaki sorumluluk tamamıyla şirket yönetim kuruluna aittir. Bu nedenle, yönetim kurulu hazır bulunanlar listesinin genel kurul toplantı gününden bir gün önce hazırlanabilmesi için gerekli önlemleri alır. Ayrıca, listeyi hazırlarken, toplantıya katılmaya hakkı olanları belirlemek için gerekli incelemeleri

yapar, ilgililerden bilgi alır ve şirket tarafından Merkezi Kayıt Kuruluşundan sağlanan ve genel kurul toplantı gününden bir gün önceki tarihi taşıyan “pay sahipleri listesi” ni göz önünde bulundurur.

- Genel Kurul Toplantısına Katılmaya Yetkili Olan Pay Sahipleri

Anonim şirket genel kurul toplantısına, yönetim kurulu tarafından düzenlenen “hazır bulunanlar listesi”nde adı yer alan pay sahipleri katılabilir (MTTK, m.415/1). Dolayısıyla, hazır bulunanlar listesinde adı bulunan senede bağlanmamış payların, ilmühaberlerin, nama yazılı payların sahipleri ve SPK’nın 10/A maddesi uyarınca kayden izlenen pay sahipleri veya anılanların temsilcileri genel kurula katılırlar. Toplantıya katılan gerçek kişilerin kimlik göstermeleri, tüzel kişilerin temsilcilerinin ise vekaletname ibraz etmeleri şarttır (MTTK, m.415/2).

Hamiline yazılı pay senedi sahipleri ise, genel kurulun toplantı gününden en geç bir gün önce bu senetlere zilyet olduklarını ispatlayarak giriş kartı alırlar ve bu kartları ibraz ederek genel kurul toplantısına katılırlar. Ancak, giriş kartının verilmesinden sonraki bir tarihte hamiline yazılı pay senedini veya ilmühaberi devraldığını ispatlayan pay sahipleri de genel kurula katılabilirler (MTTK, m.415/3).

Bununla birlikte, MTTK, genel kurula katılma ve oy kullanma hakkının, pay sahibinin payların sahibi olduğunu kanıtlayan belgeleri veya pay senetlerini şirkete bir kredi kuruluşuna veya başka bir yere depo edilmesi şartına bağlamasını yasaklamıştır (MTTK, m.415/4).

- Genel Kurul Başkanlığının Oluşturulması ve İç Yönerge Çıkarma Zorunluluğu

Şirket esas sözleşmesinde, genel kurulu, pay sahibi sıfatını taşıyan bir kişinin yönetmesi öngörülebilir ya da belli bir şahıs ismi belirtilebilir. Ancak, şirket esas sözleşmesinde bu yönde bir düzenleme yahut aksine herhangi bir hüküm yok ise, genel kurul toplantısını, genel kurul tarafından seçilen ve pay sahibi sıfatını taşıması şart olmayan bir başkan yönetir (MTTK, m.419/1). Başkan olarak seçilen yahut esas sözleşme ile belirlenen kişi, “tutanak yazmanı” ile gerek görürse “oy toplama memuru” nu belirleyerek başkanlığı oluşturur. Genel kurul gerekli görür ise başkan yardımcısı da seçilebilir (Altaş, 2011:70).

MTTK, anonim şirket yönetim kurulunu, genel kurulun çalışma esas ve usullerine ilişkin kuralları içeren bir iç yönerge hazırlamakla yükümlü tutmuştur. Bu yönergede, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenecek asgari unsurların bulunması mecburidir. Yönerge, genel kurulun onayından sonra yürürlüğe girer. Şirketin iç işleyişine ilişkin bir düzenleme olmakla birlikte, Kanun, söz konusu Yönetmeliğin ayrıca ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan ettirilmesini şart koşturmuştur (MTTK, m.419/2).

- Genel Kurul Toplantısının Ertenilmesi

Eski TTK'nın 377. maddesindeki müzakerenin başka bir günü ertelenmesine ilişkin hükümler, MTTK'nın 420. maddesinde toplantının ertelenmesi ile aynen korunmuştur. Buna göre; finansal tabloların müzakeresi ve buna bağlı konular, kapalı anonim şirketlerde sermayenin %10'una, halka açık anonim şirketlerde ise sermayenin % 5'ine sahip olan pay sahipleri tarafından talep edilmesi üzerine toplantı başkanının kararıyla bir ay sonrasına bırakılır. Bu konu hakkında genel kurulun her hangi bir karar almasına gerek yoktur (MTTK, m.420/1). Genel kurul gündeminde yer alan sair konulara ilişkin müzakerelerin ertelenmesi ise mümkün değildir. Ertenilmesi gereken hususlar, şirketin internet sitesinde ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanır. Ayrıca pay defterinde yazılı pay sahipleriyle, önceden şirkete pay senedi veya pay sahipliğini ispatlayıcı belge vererek adreslerini bildiren pay sahiplerine, iadeli taahhütlü mektupla bildirilir. Ertenilen hususların görüşüleceği genel kurula ilişkin çağrı ve toplantı gündemi de, aynı usulle, toplantı tarihinden en az iki hafta önce pay sahiplerine bildirilir (MTTK, m.414/1).

Azlığın talebi üzerine, bir defa ertelendikten sonra, finansal tabloların müzakeresi, kural olarak ikinci kez ertelenemez. Ancak, finansal tabloların itiraza uğrayan ve tutanağa geçmiş bulunan noktaları hakkında, ilgililer tarafından, dürüst hesap verme ölçüsü ilkeleri uyarınca cevap verilmemiş ise, finansal tabloların müzakeresinin ertelenmesi ikinci kez talep edilebilir (MTTK, 420/2).

- Genel Kurul Toplantı Tutanağı

Mevcut TTK'nın 422. maddesinde genel kurul toplantı tutanağında bulunması gereken hususlar belirtilmiştir. Buna göre, genel kurul toplantı tutanağında,

- Pay sahiplerinin veya temsilcilerinin isimleri ile sahip oldukları payların adedinin, grubunun ve itibari değerlerinin,
- Genel kurulda sorulan soruların, verilen cevapların,
- Alınan kararların, her karar için kullanılan olumlu ve olumsuz oyların sayılarının belirtilmesi gerekmektedir. Tutanak, toplantı başkanlığı ve Bakanlık temsilcisi tarafından imzalanacaktır aksi halde tutanak geçersizdir (MTTK, m.422/1).

Genel kurul toplantısını takiben, toplantı tutanağı, hemen şirketin internet sitesini konulacaktır. Ayrıca, yönetim kurulu, tutanağın noterce onaylanmış bir suretini derhal ticaret sicili müdürlüğüne verir ve tutanakta yer alan tescil ve ilana tabi hususları tescil ve ilan ettirir (MTTK, m.422/2).

vi. Genel Kurulun Toplantı ve Karar Yetersayısı

- Genel Toplantı ve Karar Yetersayısı

Eski TTK'nın 372. maddesinde hükmedilen genel kurul toplantı yeter sayısı, MTTK'nın 418. maddesinde de aynen hükmedilmiştir. Buna göre, genel kurulun toplanabilmesi için şirket sermayesinin en az dörtte birine sahip olan pay sahiplerinin veya temsilcilerinin varlığını yeterli görmüştür (MTTK, 418/1). İstisnai hallerden kasıt ise, MTTK'da veya şirket esas sözleşmesinde daha ağır bir yetersayının öngörülmüş olmasıdır. Dolayısıyla, Kanun'da veya şirket esas sözleşmesinde daha ağır bir yetersayı öngörülmemiş ise, genel kurul şirket sermayesinin en az % 25'ini karşılayan payların sahiplerinin veya temsilcilerinin katılımı ile toplanacaktır (Altaş, 2011:76). Kanun maddenin devamında, "şirket sermayesinin en az dörtte biri" olan yetersayısının sadece genel kurul toplantısının açılışı sırasında değil, toplantı süresince de korunmasını şart koşmuştur (MTTK, m.418/1). Bu manada, söz konusu yeter sayısının genel kurul toplantısı süresince muhafaza edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, genel kurul toplantı yeter sayısının sağlanmamış olduğunun ileri sürülmesi mümkün olabilecektir. Kararlar ise toplantıda hazır bulunan oyların çoğunluğu ile verilecektir (MTTK, m.418/2).

- Özel Toplantı ve Karar Yetersayısı

Eski TTK'nın 388. maddesinde olduğu gibi, MTTK'da şirket esas sözleşme değişikliklerine uygulanacak toplantı ve karar nisaplarını, olağan gündem maddelerinden ayrı olarak düzenlemiş, bunlar için ağırlaştırılmış yeter sayılar öngörmüştür (Altaş, 2011:77).

Mevcut TTK'nın 421. maddesinde ele alınan “*esas sözleşme değişikliklerinde toplantı ve karar nisapları*”nın birinci fıkrasında, “*kanunda veya esas sözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde, esas sözleşmeyi değiştiren kararlar, şirket sermayesinin en az yarısının temsil edildiği genel kurulda, toplantıda mevcut bulunan oyların çoğunlu ile atanır*” denilmektedir. Bu maddeye göre, genel nitelik arz eden esas sözleşme hükümlerinin değiştirilmesi için, şirket sermayesinin en az % 50'sini temsil eden pay sahiplerinin veya temsilcilerinin genel kurul toplantısına katılması gerekecektir. Aynı fıkranın devamında, “*ilk toplantıda öngörülen toplantı nisabı elde edilemediği takdirde, en geç bir ay içinde ikinci toplantı yapılabilir. İkinci toplantı için toplantı nisabı, şirket sermayesinin en az üçte birinin toplantıda temsil edilmesidir. Bu fıkra da öngörülen nisapları düşüren veya nispi çoğunluğu öngören esas sözleşme hükümleri geçersizdir*” denilmektedir. Buna göre, ilk toplantıda % 50'lik oran toplanmadığı takdirde, en geç bir ay içinde ikinci toplantının yapılacağı ve burada ki aranan çoğunluğun üçte bir olacağı hükmedilmiştir. Toplantı için bir aylık süreç geçirilirse, ilk toplantıya ilişkin yeter sayı aranacak, yani sermayenin en az yarısının temsili gerekecektir.

Pay sahiplerinin veya temsilcilerinin oybirliğini gerektiren esas sözleşme değişiklikleri, şirket esas sözleşmesinde;

- Bilanço zararlarının kapatılması için yükümlülük ve ikincil yükümlülük konulması,

- Şirket merkezinin yurtdışına taşınması (MTTK, m.421/2),

yönünde değişiklik yapılabilmesi için, sermayenin tümünü oluşturan payların sahiplerinin veya temsilcilerinin genel kurul toplantısına katılması ve bu yöndeki kararları oy birliği ile almaları gerekmektedir.

Şirket sermayesinin en az % 75'ini oluşturan payların sahiplerinin veya temsilcilerinin olumlu oylarını gerektiren esas sözleşme değişiklikleri, esas sözleşmede;

- Şirketin işletme konusunu tamamen değiştirilmesi,

- İmtiyazlı pay oluşturulması,

- Nama yazılı payların devrinin sınırlandırılması (MTTK, m.421/3), yönünde değişiklik yapılabilmesi için, şirket sermayesinin en az % 75'ini oluşturan payların sahiplerinin veya temsilcilerinin olumlu oyu gerekmektedir. Toplantı ve karar yeter sayısına ilk toplantıda ulaşamadığı takdirde, izleyen toplantılarda da aynı yetersayı aranır (MTTK, m.421/3). Bu yeter sayılar belirlenirken, azlık özellikle korunmuştur. Bu

sebeple her iki yeter sayı da hafifletilemez, aksine ağırlaştırılabilir “en az” ibaresinin hükümde yer almasının sebebi budur (Altaş, 2011:79).

Esas sözleşme değişikliklerinde, hafifletilmiş yeter sayının uygulanabileceği şirketlerde vardır. Pay senetleri menkul kıymet borsalarında işlem gören anonim şirketlerde, sermayenin artırılması ve kayıtlı sermaye tavanının yükseltilmesine ilişkin esas sözleşme değişiklikleri ayrıca birleşmeye, bölünmeye ve tür değişikliğine ilişkin kararlar (MTTK, m.421/5) için, esas sözleşmelerinde ağırlaştırılmış bir nisap öngörülmediği takdirde, genel kurul sermayenin en az % 25’ini karşılayan payların sahiplerinin veya temsilcilerinin varlığıyla toplanır ve toplantıda hazır bulunan oyların çoğunluğu ile karar verilir (MTTK, m.418). Hüküm, sadece hisse senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde uygulanır, bu nitelikte olmayan halka açık anonim şirketler ile kapalı anonim şirketler hükmün kapsamında değildir. Hüküm mezkur anonim şirketler yönünden önem taşıyan, ancak ağırlaştırılmış nisaplara alınması çok güç olan kararların alınmasını mümkün kılmak için öngörülmüştür. İstisnai nitelik taşıyan hükmün kıyas yolu ile genişletilemeyeceği şüphesizdir (Altaş, 2011:80).

Mevcut TTK, nama yazılı pay sahiplerinin işletme konusunun tamamen değiştirilmesi veya imtiyazlı pay oluşturulmasına ilişkin genel kurul kararına olumsuz oy vermiş olmaları halinde, bu kararın Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayınlanmasından itibaren altı ay boyunca payların devredilebilirliği hakkındaki kısıtlamalarla bağlı olmayacaklarını hükme bağlamıştır (MTTK, m.421/6). Yani, bu kapsamdaki pay sahipleri, kararın Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi’nde yayımlandığı tarihten itibaren altı ay içerisinde paylarını devredip şirketten çıkabilirler.

vii. Pay Sahiplerinin Genel Kurulda Temsil Edilmesi

Mevcut TTK’nın 407. maddesine göre, kanuni istisnalar saklı olmak üzere, pay sahipleri şirket işlerine ilişkin haklarını genel kurulda kullanırlar. Pay sahipleri genel kurula bizzat katılmaları gerekmektedir. Eğer pay sahibi genel kurula katılamıyorsa 425. madde hükümlerine göre, genel kurula temsilci olarak pay sahibi olan ya da olmayan bir kişiyi de yollayabilir.

Mevcut TTK’nın 427. maddesinin birinci fıkrasında, *“katılma haklarını temsilci olarak kullanan kişi, temsil edilenin talimatına uyar. Talimata aykırılık, oyu geçersiz kılmaz. Temsil edilenin temsilciye karşı hakları saklıdır”* denilmektedir. Temsilcinin

talimata uyma yükümü öngören bu hüküm yenidir. Hüküm münferit ile kural olarak kitlesel temsile de uygulanır. Ancak ikinci tür temsil ile ilgili bazı istisnalar 429. maddenin birinci fıkrasında öngörülmüştür. Ayrıca fıkranın devamında, talimatın, vekalet sözleşmesinin iç ilişkisine ait kurum olduğuna ve oyu ve dolayısıyla genel kurul kararlarını geçersiz kılamayacağı da belirtilmiştir (Dinç, 2011:427).

Aynı maddenin ikinci fıkrası, sahibinin zilyetliğinde bulunmayan hamiline yazılı hisse senetlerine ilişkin temsil yetkisinin yazılı bir belge ile verilebileceğini hükme bağlamıştır. Buna göre, “*hamiline yazılı senedini, rehin, hapis hakkı, saklama sözleşmesi veya kullanım ödücü sözleşmesi ve benzeri sözleşmeler sebebiyle elde bulunduran kimse, pay sahipliği haklarını, ancak pay sahibi tarafından özel bir yazılı belge ile yetkilendirilmişse kullanılabilir*” (MTTK, m.427/2) denilmiştir.

Mevcut TTK'nın 428. maddenin birinci fıkrasına göre, genel kurul toplantısında, yönetim kurulu veya başka bir organ, bir üyesini ya da bir kurulun veya komitenin üyesini veya kendisine bağlı herhangi bir kişiyi pay sahiplerine kendisine vekalet verilebilecek kişi olarak tavsiye etmişse, aynı anda kendisinden tamamen bağımsız bir diğer kişiyi daha kendisine vekalet verilebilecek kişi olarak önermek zorundadır. Bu madde Yeni Kanun'un getirdiği önemli bir yenilik olarak göze batmaktadır. Tavsiye edilen birinci kişi yönetim kuruluna bağlılığı nedeniyle organ temsilcisi, ikincisi ise bağımsız temsilci diye adlandırılmaktadır. Buradaki amaç, özellikle halka açık anonim şirketlerde pay sahiplerinin tek seçenikle ve bir oldu bitti ile karşı karşıya kalmalarına engel olmak ve pay sahipleri demokrasisinin kurulmasını sağlamaktır (Dinç, 2011:441).

Yönetim kurulu, genel kurul toplantısına çağrı ilanının Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlanacağı ve şirket internet sitesinde yer alacağı tarihten en az kırk beş gün önce, yapacağı bir ilan ve internet sitesine koyacağı yönlendirilmiş bir mesajla, pay sahiplerini, önerdikleri kurumsal temsilcilerin kimliklerini ve bunlara ulaşılabilecek adres ve elektronik posta adresi ile telefon ve telefaks numaralarını en çok yedi gün içinde şirkete bildirmeye çağırır. Aynı çağrıda kurumsal temsilciliğe istekli olanların da şirkete başvurmaları istenir. Yönetim kurulu, bildirilen kişileri, organ ve bağımsız temsilcilerle birlikte, genel kurul toplantısına ilişkin çağrısında, adreslerini ve onlara ulaşma numaralarını da belirterek, ilan eder ve internet sitesinde yayımlar. Bunlar yerine getirilmeden, kurumsal temsilci olarak vekalet toplanamaz (MTTK, m.428/2). Bu hüküm

ile büyük sayılara varabilecek temsil belgesi toplama örgütlenmesini yapabilecek kişilerin önerilmesi, özellikle bu göreve talip olabilecek kişilerin cesaretlendirilmeleri, bunların şirket yönetiminden tamamen bağımsız hareket edebilmeleri ve özellikle güç boşluğunun doldurulması amaçlanmıştır. Kurumsal temsilcileri, çağrı yolu ile vekalet toplayanlardan ayırmak gerekir. Kurumsal temsilci bir bildirge ile yapacaklarını, seçilmesi için oy kullanacağı yönetim kurulu ile denetçiyi açıklayan, dağıtılacak kar payı başta olmak üzere pay sahiplerinin bu bildirge bağlamında kendisine vekalet vermelerini isteyen kişidir. Vekaletin çağrı ile toplanmasında ise çağrıda bulunan kişi vekaleti bir bildirge bağlamında talep etmemektedir. Kurumsal temsilci sadece ikinci fıkrada düzenlenmiş temsilcidir. Kurumsal temsilcinin pay sahibi olması gerekmez (Dinç, 2011:422).

Genel kurul tarafından verilen kararlar toplantıda hazır bulunmayan veya olumsuz oy veren pay sahipleri hakkında da geçerlidir (MTTK, m.423).

Organ temsilcisi, bağımsız temsilci ve kurumsal temsilcisi, temsil belgelerinin içeriğini ve oylarını hangi yönde kullanacaklarını, radyo, televizyon, gazete veya diğer araçlarla ve gerekçeleriyle birlikte açıklayacaklardır (MTTK, m.430).

Bildirge, pay sahipleri tarafından kurumsal temsilciye verilmiş talimat yerine geçer (MTTK, m.428/4). Bildirge uzun vadeli bir proje veya bir program değildir. Bildirge yapılacak genel kurul gündeminde yer alan maddelerde nasıl oy kullanılacağını açıklayan ilgili temsilci tarafından yapılmış bir açık taahhüttür. Taahhüt olduğu için bildirgenin dışına çıkılmaz.

Kurumsal temsilcinin bildirgeye aykırı oy kullanması oyu geçersiz kılmaz, ancak genel kurul sistemi anılan temsilciler üzerine kurulduğu, bu sistemle pay sahipleri demokrasininin gerçekleştirilmesi ve çalıştırılması amaçlandığı için, bildirgeye aykırı oy kullanılarak alınmış genel kurul kararının sakat olup olmadığının sorgulanması gereği ortaya çıkabilir. Sorunu Yargıtay kararları çözecektir (Dinç, 2011:422).

Tevdi eden temsilcisi, kendisine tevdi edilmiş bulunan pay ve yap senetlerinden doğan katılma ve oy haklarını tevdi eden adına kullanma yetkisini haizse, nasıl hareket etmesi gerektiği konusunda talimat almak için her genel kurul toplantısından önce, tevdi edene başvurmak zorundadır (MTTK, m.429/1). Hisse senetleri, saklanmak için açık kasa

işlemleriyle bankalara, yönetilmek üzere portföy danışmanlarına, yatırım yöneticilerine, saklama kuruluşlarına, rehin alacaklılarına hatta aracı kurumlara ve avukatlara tevdi olunabilir. İlgili kurumların işlevleri kanunlar ile belirtilmiş olup, bunlar hiçbir şekilde zilyetliklerinde bulunan pay senetleri için oy kullanamazlar. Tevdi eden ile tevdi edilen arasındaki ilişkinin niteliği ve amacı gereği veya alınan özel veya genel bir yetkiye dayanılarak, hisse senetlerinden doğan katılma ve oy hakları tevdi olunan kişi tarafından kullanılabilir (Dinç, 2011:444).

viii. Oy Hakkı

Eski TTK'nın 373. maddesindeki rey hakkı bölümü, değiştirilerek MTTK'da 434. maddede ele alınmıştır. Buna göre, pay sahipleri, oy haklarını genel kurulda, paylarının toplam itibari değeriyle orantılı olarak kullanacaklardır. Fakat 1527. maddenin beşinci fıkrasındaki hüküm saklıdır (MTTK, m.434/1) denilmektedir. Bu fıkra iki ilke içerir. Birincisi, pay sahiplerinin oy haklarını sadece genel kurulda kullanabilecekleri, ikincisi ise pay sahibinin payların toplam itibari değerine göre oy hakkını haiz olabileceğidir, yani oyun pay sahibi temelinde "toplam itibari değer"e bağlanmasıdır. Kanun 1527. madde ile yumuşatılmıştır. Oy hakkının 1527. maddede öngörülen şartlarla ve bir tüzük bağlamında elektronik ortamda, yani online kullanılmasına da olanak sağlamıştır (Dinç, 2011:448).

Her pay sahibi sadece bir paya sahip olsa da en az bir oy hakkını haizdir. Birden fazla paya sahip olanlara tanınacak oy sayısı esas sözleşmeyle sınırlandırılabilir (MTTK, m.434/2). Buna göre oysuz pay sahibi olmaz ilkesi getirilmiştir.

Şirketin finansal durumunun düzeltilmesi sırasında payların itibari değerleri indirilmişse payların indiriminden önceki itibari değeri üzerinden tanınan oy hakkı korunabilir (MTTK, m.434/3). Sanayi ve Ticaret Bakanlığı halka açık olmayan anonim şirketlerde birikimli oyu bir tebliğle düzenleyebilir (MTTK, m.434/4).

Bu madde 6103 sayılı Kanun'un 28. maddesi gereği yasanın yürürlüğe girdiği tarihten on iki sonra yürürlüğe girecektir.

- Oy Hakkının Doğumu

Mevcut TTK, oy hakkının doğumunu da, Eski TTK'dan farklı bir usule bağlamıştır. Kanun'un 435. maddesinde "*oy hakkı, payın, kanunen veya esas sözleşmeyle*

belirlenmiş bulunan en az miktarının ödenmesiyle doğar” denilmiştir. Burada oy hakkı, payın taahhüt edilmesi ile değil, kanunda ve esas sözleşmede öngörülen asgari tutarın ödenmesi ile doğar. Mevcut TTK'nın 344. maddesinin birinci fıkrası gereği “nakden taahhüt edilen payların itibari değerlerinin en az % 25'i tescilden önce, gerisi de şirketin tescilini izleyen yirmi dört ay içinde ödenmesi” gerekir. Dolayısıyla, oy hakkı, taahhüt edilen payların itibari değerlerinin en az % 25'i veya esas sözleşmede daha yüksek bir oran öngörülmüş ise bu meblağın ödenmesi ile birlikte doğar. Ödeme yükümlülüğü yerine getirilmedikçe, bu payları temsilen oy kullanılmaz (Altaş, 2011:83).

Bu madde de 434. madde gibi 6103 sayılı Kanun'un 28. maddesi gereği yasanın yürürlüğe girdiği tarihten on iki sonra yürürlüğe girecektir.

- Pay Sahibinin Oy Hakkını Kullanamayacağı Haller

Mevcut TTK, Eski TTK'nın 374. maddesinde yer alan “oy hakkının mahrumiyeti” ilkesini, bazı değişiklikler ile birlikte aynen almıştır. Anonim şirket pay sahibi;

- Kendisi,
- Eşi, alt ve üst soyu,
- Kendisinin, eşinin, alt ve üst soyunun ortağı olduğu şahıs şirketleri,
- Ya da kendisinin, eşinin, alt ve üst soyunun hakimiyeti altındaki şirketleri

ile şirket arasındaki kişisel nitelikte bir işe veya işleme veya herhangi bir yargı kurumu yada hakemdeki davaya ilişkin olan müzakerelerde oy kullanamaz (MTTK, m.436/1).

Şirket yönetim kurulu üyeleriyle yönetimde görevli imza yetkisine haiz kişiler, yönetim kurulu üyelerinin ibra edilmelerine ilişkin kararlarda kendilerine ait paylardan doğan oy haklarını kullanamazlar (MTTK, m.436/2).

ix. Pay Sahibinin Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı

Eski TTK'nın 362 ve 363. maddelerinde hükmedilen malumat alma hakkı, Mevcut TTK'nın 437. maddesinde bilgi alma ve inceleme hakkının daha etkin bir şekilde kullanımı amaçlanarak değiştirilmiştir. Eski TTK'da, pay sahibinin genel kurulda bilgi almasına ilişkin hakkı gerçek anlamı ile düzenlenmemiş, pay sahibinin genel kurul dışında bilgi almasına, başka bir deyişle inceleme hakkına teknik anlamı ile yer verilmemiştir. MTTK'da bu eksikliklerin giderilmesi amaçlanmıştır (Kılınç, 2011:2). Genel olarak MTTK'da bu maddede şirket sırlarının açıklanması ve şirket menfaatlerinin

korunması ölçütleri, ortaklığın bilgi vermeyi reddetmesini haklı kılan nedenler belirtilmiştir (Deloitte, 2007:6).

Buna göre, pay sahipleri, şirketin ticari defterleri ile ilgili bilgileri, finansal ve konsolide tablolarını, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, denetleme raporunu, yönetim kurulunun kar dağıtım önerisi konusunda genel kurulun yapılmasından on beş gün önce görmek isteyebilir. Bunlardan finansal tablolar ve konsolide tablolar bir yıl süre ile pay sahiplerinin bilgi edinmesi için merkezde ve şubelerde açık tutulacaktır. Ayrıca her pay sahibi giderleri şirkete ait olmak üzere gelir tablosuyla bilançonun bir suretini isteyebilir (MTTK, m.437/1).

Pay sahibi, genel kurulda, yönetim kurulundan, şirketin işleri; denetçilerden denetimin yapılma şekli ve sonuçları hakkında bilgi isteyebilir. Verilecek olan bilgiler, hesap verme ve dürüstlük ilkeleri bakımından özenli ve gerçeğe uygun olmalıdır (MTTK, m.437/2). Pay sahibinin, genel kurulda bilgi alabileceği iki görevli ve sorumlu vardır. Birincisi yönetim kurul, ikincisi ise denetçilerdir. Denetçinin bağımsızlığı, yani şirketin dışında bulunması, bir görüş uyarınca şirketin organı olmaması onun bilgi verme yükümlülüğünün bulunmadığı anlamına gelmez. Denetçinin bilgi verme yükümü yüklendiği görevden doğar (Dinç, 2011:450). Şirketin ticari defterleriyle yazışmalarının, pay sahibinin sorusunu ilgilendiren kısımlarının incelenebilmesi için genel kurulun açık izni veya yönetim kurulunun bu hususta kararı gerekir. İzin alındığı takdirde inceleme bir uzman aracılığıyla da yapılabilir (MTTK, m.437/4). Bu sebeplerle MTTK ile pay sahibine kapsamlı bir bilgi alma ve inceleme hakkı tanınmıştır.

Bilgi verilmesi, sadece, istenilen bilgi verildiği takdirde şirket sırlarının açıklanacağı veya korunması gereken diğer şirket menfaatlerinin tehlikeye girebileceği gerekçesi ile reddedilebilir (MTTK, m.437/3). Şirket sırlarının ve korunması gereken şirket menfaatlerinin bilgi vermenin sınırını oluşturduğu bu fıkra açıkça belirtilmiştir. Bu sınır hem bilgi almayı hem de inceleme hakkını kapsar. Çünkü, genel kurula sadece sağduyulu ve iyi niyetli pay sahipleri katılmamakta, bu kurullar rakiplerce de izlenebilmektedir. İncelemeyi yapan pay sahiplerinin gerçek amacı çok çeşitli olabilir. Bu amaçların bir kısmı bilgi alma hakkının amacı ile bağdaşmayabilir, hatta ona ters düşebilir. Eşit işlem ilkesi uyarınca her pay sahibine bu hak tanındığı için söz konusu hakka sınır konulması menfaatler dengesi gereğidir. Modern akım bilgi alma hakkının

genişletilmesi yönünde olmasına rağmen kanunlar sınırlar belirlemektedir. Genel kabul gören sınır, şirket sırrı bağlamında şirket menfaatidir (Dinç, 2011:452).

Bilgi alma veya inceleme istemleri cevapsız bırakılan, haksız olarak reddedilen, ertelenen ve bilgi alamayan pay sahibi, reddi izleyen on gün içinde, diğer hallerde de makul bir süre sonra şirketin merkezinin bulunduğu asliye ticaret mahkemesine başvurabilir. Mahkemenin kararı kesindir (MTTK, m.437/5). Bilgi alma ve inceleme hakkı, esas sözleşmeyle ve şirket organlarının birinin kararıyla kaldırılamaz ve sınırlandırılmaz (MTTK, m.437/6).

x. Genel Kurul Kararlarının İptali

Eski TTK'nın genel kurul kararlarının iptal edilebilirliğine ilişkin 381. maddesi hükmü, Mevcut TTK'da aynen korunmuştur. Buna göre, kanun ve 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 (MTTK, m.445).

İptal davası açabilecek kişilere ise, MTTK'nın 446. maddesinde yer verilmiştir. İlgili maddeye göre, pay sahipleri, yönetim kurulu ve yönetim kurulu üyeleri, genel kurul kararları aleyhine iptal davası açabilirler (MTTK, m.446).

xi. Genel Kurul Kararlarının Butlanı

Eski TTK'da genel kurul kararlarının geçersizliği 381. maddede ele alınmaktaydı. Uygulamada geçersizliğin niteliğinin (yokluk, kesin hükümsüzlük, iptal edilebilirlik) belirlenmesinde karmaşa yaşanmaktaydı. MTTK'da bu konu dikkate alınarak, İsviçre Hukuku'nu örnek alarak genel kurul kararlarının kesin geçersiz olarak nitelendirileceği halleri 447. maddede hükme bağlamıştır (Deloitte, 2007:6). Bu madde hükümlerine göre, "genel kurulun, özellikle;

- 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” (MTTK, m.447) denilmiştir.

Hükümdeki, “özellikle” sözcüğü geçersiz genel kurul kararlarının sadece maddede belirtilen kararlardan ibaret olmadığını, yani maddenin sınırlı sayı niteliği taşımadığını ifade etmektedir (Altaş, 2011:87).

4.1.4. Anonim Şirketlerde Esas Sözleşmenin Değiştirilmesi

i. Esas Sözleşmenin Değiştirilmesinde Geçerli Olan Genel İlke

Mevcut TTK'nın 452. maddesinde yapılan hükme göre, “*genel kurul, aksine esas sözleşmede hüküm bulunmadığı takdirde, kanunda öngörülen şartlara uyarak, esas sözleşmenin bütün hükümlerini değiştirebilir; mütesep ve vazgeçilmez haklar saklıdır*” (MTTK, m.452) denilmektedir.

Bu madde Eski TTK'nın mütesep haklar başlığında 385. maddesinin birinci fıkrasını bazı değişikliklerle tekrar etmektedir. Mütesep haklar kavramı olarak korunmuştur. Bu suretle mütesep haklar MTTK'da da tanınmıştır. MTTK, 6762 sayılı Kanun'un “*münferit pay sahiplerinin bu sıfatla haiz oldukları mütesep haklarda rızaları olmaksızın değişiklik yapılamaz*” hükmüne yer vermemiş, ayrıca, mütesep hakları yetersiz bir şekilde tanımlayan ve mütesep hakları sayan ikinci fıkra yanlış anlamalara yol açtığı için çıkarılmıştır. 6762 sayılı Kanun'daki liste mütesep hakların tümünü içermediği gibi, mütesep hakların tümünü kapsamıyordu. Ayrıca 6762 sayılı Kanun çeşitli maddeleri ile de çelişki içindedir. Bazı mütesep haklar mutlak nitelik taşıırken bazıları niteliklerinden şüphe edilebilecek ölçüde sınırlandırılıbiliyordu. Kavramın muhafaza edilmesinin sebebi Kanun'un bu tür haklara çeşitli hükümlerinde yer vermesi ve esas sözleşme ile de bu nitelikte hak oluşturabilmesidir (Dinç, 2011:463).

Eski TTK'nın 385. maddesinin ikinci fıkrasında mütesep haklar şu şekilde tanımlanmıştır, “*Kanun veya esas mukavele hükümlerine göre umumi heyet ve idare meclisi kararlarına tabi olmayan yahut umumi heyetin toplantılarına iştirak hakkından doğan, hususiyle azalık, rey kullanmak, iptal davası açmak, kar payı almak ve tasfiye neticesine iştirak etmek gibi haklardır*” denilmektedir.

ii. Gümrük ve Ticaret Bakanlığında İzin Alınması ve Genel Kurul Kararı

MTTK, “*anonim şirketlerin esas sözleşme değişikliklerinin herhangi bir makamın iznine bağlanamayacağı*” nı genel kural olarak benimsemiş, ancak faaliyet alanları

itibariyle önem arz eden bazı anonim şirketlerin esas sözleşme değişikliklerinde Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'ndan izin alınmasını şart kılmıştır (Altaş, 2011:356). Bu bağlamda, MTTK'nın 333. maddesinde *“Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca yayımlanacak tebliğle, faaliyet alanları belirlenip, ilan edilecek anonim şirketler Gümrük ve Ticaret Bakanlığının izni ile kurulur. Bu şirketlerin esas sözleşme değişiklikleri de aynı Bakanlığın iznine bağlıdır. Bakanlık incelemesi sadece Kanun'un emredici hükümlerine aykırılık bulunup bulunmadığı yönünden yapılabilir. Bunun dışında hukuki konumu, niteliği ve işletme konusu ne olursa olsun anonim şirketin kuruluşu ve esas sözleşme değişiklikleri herhangi bir makamın iznine bağlanmaz”* denilmiştir.

MTTK'nın 453. maddesine göre; genel kurul, esas sözleşmenin değiştirilmesi için toplantıya çağırıldığı takdirde;

- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın iznine tabi şirketlerde, Bakanlıktan izni alınmış,

-Bakanlık iznine tabi olmayan şirketlerde ise yönetim kurulunca karara bağlanmış olan değişiklik taslağının, değiştirilecek mevcut hükümlerle birlikte, şirket esas sözleşmesinde gösterilen şekilde, örneğin; yerel gazetede, şirketin internet sitesinde ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edilmesi gerekir (MTTK, m.453).

iii. İmtiyazlı Pay Sahipleri Özel Kurulu

Mevcut TTK'nın 454. maddesine göre, *“genel kurulun esas sözleşmenin değiştirilmesine, yönetim kuruluna sermayenin arttırılması konusunda yetki verilmesine dair kararıyla yönetim kurulunun sermayenin arttırılmasına ilişkin kararı imtiyazlı pay sahiplerinin haklarını ihlal edecek nitelikte ise bu karar anılan pay sahiplerinin yapacakları özel bir toplantıda, alacakları bir kararla onanmadıkça uygulanmaz”* (MTTK, m.454/1) denilmektedir. Bu hüküm Eski TTK'nın 389. maddesindeki hükümle aynıdır. Tek fark, “infaz edilemez” yerine “uygulanmaz” sözcüğünün kullanılmasıdır. Bu değişiklik genel kurul kararına daha uygun olup herhangi bir farklı hükme ve sonuca sebep olmaz, dayanak oluşturur (Dinç, 2011:465).

Eski TTK, imtiyazlı pay sahiplerini toplantıya çağırma görevini, yönetim kurulu ile şirket denetçilerine yüklemiş, buna karşılık imtiyazlı pay sahiplerinden her birini de toplantıya çağırma yetkisi tanınmıştı. Mevcut TTK'da ise yönetim kuruluna belli sürelerle ayarak özel kurulu toplantıya çağırma zorunluluğu getirilmiş, yönetim kurulunun ihmali

halinde ise her imtiyaz sahibine çağrı için mahkemeye başvurma hakkı tanıyarak özel kurulun toplantıya çağrılmaması tehlikesini ortadan kaldırmıştır (Altaş, 2011:365).

Buna göre, “yönetim kurulu, en geç genel kurul kararının ilan edildiği tarihten itibaren bir ay içinde özel kurulu toplantıya çağırır. Aksi halde, her imtiyazlı pay sahibi yönetim kurulunun çağrı süresinin son gününden başlamak üzere, on beş gün içinde, bu kurulun toplantıya çağrılmasını şirketin merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinden isteyebilir” (MTTK, m.454/2).

“Çağrıya rağmen, süresi içinde özel kurul toplanamazsa, genel kurul kararı onaylanmış sayılır” (MTTK, m.454/5). Bu yeni hüküm şirketi korumak amacıyla öngörülmüştür. Çağrıya rağmen toplantının yeter sayısına ulaşamadığı için yapılmaması, genel kurul kararının sürüncemede kalması sonucunu doğurmakta ve uygulamanın gecikmesi, şirkete zarar vermektedir.

“Özel kurul imtiyazlı payları temsil eden sermayenin yüzde altmışının çoğunluğuyla toplanır ve toplantıda temsil edilen payların çoğunluğuyla karar alır. İmtiyazlı pay sahiplerinin haklarının ihlal edildiği sonucuna varılırsa karar gerekçeli bir tutanakla belirtilir. Tutanağın on gün içinde şirket yönetim kuruluna teslimi zorunludur. Tutanakla birlikte, genel kurul kararının onaylanmasına olumsuz oy verenlerin, en az nisabı oluşturan sayıda imzalarını içeren liste ile iptal davası için geçerli olmak üzere ortak bir tebligat adresi de yönetim kuruluna verilir. Tutanak, birlikte verilen bilgilerle beraber tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edilir. Bu hükümdeki şartlara uyulmadığı takdirde özel kurul kararı alınmamış sayılır” (MTTK, m.454/3). Bu fıkra, genel kuruldan farklı bir şekilde, özel kurul için özel toplantı ve karar nisabı gösterilmiştir. İzleyen toplantılarda düşmeyen bu ağır nisaplarla şirketin korunması ve küçük bir çoğunlukla olumsuz karar alınmasının önlenmesi amaçlanmıştır. Ayrıca imtiyazlı pay haklarının ihlal edilmesi halinde gerekçenin belirtilmesi zorunluluğu öngörülerek mahkemelerin denetlemelerini kolaylaştırmak amacı güdülmüştür (Dinç, 2011:465).

Genel kurulda, imtiyazlı payların sahip veya temsilcileri, esas sözleşmenin değiştirilmesine, yukarıda üçüncü fıkra da öngörülen toplantı ve karar nisabına uygun olarak olumlu oy vermişlerse ayrıca özel toplantı yapılmasına gerek yoktur (MTTK, m.454/4). “Yönetim kurulu, özel kurulun onaylamama kararı aleyhine, karar tarihinden

itibaren bir ay içinde, genel kurulun söz konusu kararının pay sahiplerinin haklarını ihlal etmediği gerekçesi ile, bu kararın iptali ile genel kurul kararının tescili davasını, şirketin merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine açabilir” (MTTK, m.454/7). “İptal davası, genel kurul kararının onaylanmasına olumsuz oy kullananlara karşı yöneltilir” (MTTK, m.454/8).

iv. Esas Sözleşmenin Değiştirilmesine İlişkin Genel Kurul Kararlarının Tescil ve İlanı

Mevcut TTK'nın 455. maddesi, Eski TTK'nın 390. maddesinin devamı niteliğindedir. Sadece internet sitesine ilişkin, bir ilave ile hükmedilmiştir. İlgili madde hükmüne göre; *“Esas sözleşmenin değiştirilmesine ilişkin genel kurul kararı, yönetim kurulu tarafından, şirket merkezinin ve şubelerinin bulunduğu yerin ticaret siciline tescil edilir; ayrıca ilana bağlı hususlar ilan ettirilir; tescil ve ilan edilen karar şirketin internet sitesine konulur. Değiştirme kararı üçüncü kişilere karşı tescilden önce hüküm ifade etmez” (MTTK, m.455).*

v. Anonim Şirketlerde Sermayenin Artırılması

Anonim şirketin mevcut sermayesi artan iş hacmini karşılayamamakta ise şirket piyasadaki durumunu korumak veya piyasadaki payını büyütmek için sermayesini artırmak zorunda kalabilir. Benzer şekilde, şirket gelecek yıllara ilişkin olarak piyasa koşullarındaki beklentiler doğrultusunda, piyasadaki gelişmeleri karşılayacak kurulu kapasiteye zamanında sahip olabilmek amacıyla genişleme yatırımları yapmak için de sermaye artırımı yapabilir (Şengür, 2011:105).

Anonim şirketlerin sermaye artırımı yapabilmesi için bazı koşulları yerine getirmesi gerekmektedir. İç kaynaklardan yapılan sermaye artırımı hariç olmak üzere, payların nakdi bedelleri tamamen ödenmediği sürece sermaye artırılamaz. Sermayeye oranla önemli sayılmayan tutarların ödenmemiş olması sermaye artırımını engellemez (MTTK, m.456/1). Eski TTK 391. maddesi esas sermayeye karşılık olan hisse senetlerinin bedelleri tamamen ödenmedikçe, umumi heyetin yeni hisse senetleri çıkarmak suretiyle sermaye artıramayacağı kesin hüküm içermekte iken, MTTK yukarıdaki madde hükmü ile bu konuda esneklik sağlamıştır. Ancak, Kanun hangi koşulların önemli sayılabileceği konusunda bir düzenleme yapmamıştır.

Sermaye artırımına esas sermaye sisteminde genel kurul, kayıtlı sermaye sisteminde ise yönetim kurulu karar verir (MTTK, m.456/2). Esas sermaye sisteminde sermaye artırımı, kayıtlı sermaye sisteminde ise kayıtlı sermaye tavanı artırımını ile ilgili olarak esas sözleşmede değişiklik yapılması gerekmektedir (Şengür, 2011:105).

Sermaye artırımını, genel kurul veya yönetim kurulu kararı tarihinden itibaren üç ay içinde tescil edilemediği takdirde, genel kurul veya yönetim kurulu kararı ve alınmışsa izin gerekçesiz hale gelir (MTTK, m.456/3).

- Yönetim Kurulunca Hazırlanacak Sermaye Artırım Beyanı

Sermaye artırımını ile ilgili Mevcut TTK tarafından getirilen yeniliklerden bir tanesi, yönetim kurulunun sermaye artırımını ile ilgili bir beyan hazırlayıp imzalama yükümlülüğüdür. Buna göre, sermaye artırımında, anonim şirket yönetim kurulu tarafından sermaye artırımının türüne (sermaye taahhüdü yoluyla sermaye artırımını, iç kaynaklardan sermaye artırımını, şartlı sermaye artırımını) göre bir beyanın düzenlenmesi ve yönetim kurulu üyeleri tarafından imzalanması zorunludur. Beyan, bilgiyi açık, eksiksiz, doğru ve dürüst bir şekilde verme ilkesine göre hazırlanacaktır (MTTK, m.457/1). Yönetim kurulu tarafından hazırlanacak bu sermaye artırım beyanında sermaye artırımının türüne göre,

- Nakdi sermaye konuluyorsa, artırılan kısmın tamamen taahhüt edildiği, kanun veya esas sözleşme gereğince ödenmesi gerekli tutarın ödendiği,

- Ayni sermaye konuluyor veya bir ayın devralınıyorsa bunlara verilecek karşılığın uygun olduğu ve 349. maddede yer alan kurucular beyanın somut olayda mevcut bulunması halinde bunlara ilişkin açıklamalar (yani, bu tür sermayenin ve devralmanın gerekliliğine, bunların şirkete olan yararlarına ilişkin belgeli, gerekçeli ve kesin ifadeli açıklamalar),

- Devralınan ayni sermaye, aynının türü, değerlendirmenin yöntemi, isabeti ve haklılığı,

- Bir borcun takası söz konusu ise, bu borcun varlığı, geçerliliği ve takas edilebilirliği,

- Sermayeye dönüştürülen fonun veya yedek akçenin serbestçe tasarruf olunabileceği,

- Gerekli organların ve kurumların onaylarının alındığı,

- Kanuni ve idari gerekliliklerin yerine getirildiği,
- Rüşhan hakları sınırlandırılmış veya kaldırılmışsa bunun sebepleri, miktarı ve oranı,
- Kullanılmayan rüşhan haklarının kimlere, niçin ne fiyatla verildiği, hakkında, belgeli ve gerekçeli açıklamalar yer alır (MTTK, m.457/2-a).

Anılan beyanda, sermaye artırımını inceleyen işlem denetçisi ile hizmet sunanlara ve diğer kimselere ödenen ücretler ve sağlanan menfaatler hakkında da, emsalleriyle karşılaştırma yapılarak, bilgi verilir (MTTK, m.457/2-d). Yine, beyanda, iç kaynaklardan yapılan sermaye artırımının hangi kaynaklardan karşılandığı, bu kaynakların gerçekliği ve şirket malvarlığı içinde var oldukları konusunda garanti verilir (MTTK, m.457/2-b).

Şartlı sermaye artırımına gidilmesi durumunda ise, anılan beyanda şartlı sermaye artırımının ve uygulanmasının Kanun'a uygunluğu da ayrıca belirtilir (MTTK, m.457/2-c).

Sermaye artırım beyanının amacı, kamuyu aydınlatarak sermayenin korunmasını sağlamak, genel olarak yolsuzlukları önlemek, sorumluluk davalarına akışkanlık kazandırmaktır (Altaş, 2011:376).

Sermaye artırım beyanının, bütün yönetim kurulu üyeleri tarafından hazırlanıp verilmesi ve üyelerinin tamamı tarafından imzalanması gerekir. Niteliği itibari ile beyanın imzalanmasında vekalet mümkün değildir. Sermaye artırım beyanının yazılmasında yönetim kurulu üyeleri yardım alabilirler, ancak yardımcının varlığı kurucuların sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Yardımcının sorumlu olup olmadığı somut olayın özelliklerine göre belirlenir. Beyan, sicil müdürünün incelemesine sunulur ve sicil dosyasında saklanır.

- Sermaye Artırım Türleri

1- Sermaye Taahhüdü Yoluyla Sermaye Artırımı

Sermaye taahhüdü yoluyla sermaye artırımına gidildiğinde, işletmeye girecek para veya para dışındaki ekonomik değerler karşılığında yeni hisse senetleri ihraç edilir. Mevcut TTK'da sermaye taahhüdü yoluyla sermaye artırımını; esas sermaye sisteminde sermaye artırımını ve kayıtlı sermaye sisteminde sermaye artırımını olmak üzere iki başlık altında düzenlenmiştir.

Esas Sermaye Sisteminde Sermaye Artırımı

Esas sermaye sisteminde, sermaye artırımına genel kurul karar verir (MTTK, m.456/2). Eski TTK'nın 391. maddesi esas sermayenin artırılabilmesi için genel kurul kararından ayrı olarak, imtiyazlı hisse senedi sahiplerinin de ayrı bir toplantı yaparak karar vermelerini şart koştur. Mevcut TTK'da ise böyle bir koşul bulunmamaktadır. Sermaye artışını temsil eden payların tamamı ya değiştirilmiş esas sözleşmede ya da iştirak taahhütnamelerinde taahhüt edilir (MTTK, m.459/1). Yazılı olarak hazırlanan iştirak taahhütnamesi; taahhüt edilen payların sayılarını, itibari değerlerini, cinslerini, gruplarını, peşin ödenen tutarı, taahhütle bağlı bulunan süreyi ve varsa çıkarma primi ile taahhüt sahibinin imzasını içermelidir (MTTK, m.459/2).

Nakdi sermaye taahhüdünde, artırılan sermayeyi temsil eden payların tamamının, pay sahipleri tarafından değişik esas sözleşmede taahhüt olunması ve bu taahhüdün esas sözleşmenin altında yer alan bir noter şerhi ile onaylanması gerekmektedir (MTTK, m.459/3, m.341). Sermaye artırımında şirkete nakdi sermaye konuluyorsa, artırılan sermayeyi temsil eden payların itibari değerlerinin en az yüzde yirmi beşi sermaye artırımının tescilinden önce, gerisi de tescili izleyen yirmi dört ay içinde ödenmek zorundadır. Artırılan sermayeyi temsil eden payların ihraç primlerinin ise tamamı tescilden önce ödenir. Ancak, SPK'nın pay bedellerinin ödenmelerine ilişkin hükümleri saklıdır (MTTK, m.459/3, m.344).

Aynı sermaye taahhüdünde, üzerlerinde sınırlı aynı bir hak, haciz ve tedbir bulunmayan, nakden değerlendirilebilen ve devrolunabilen, fikri mülkiyet hakları ile sanal ortamlar da dahil, malvarlığı unsurları sermaye artırımında aynı sermaye olarak konulabilir (MTTK, m.459/3, m.342). Buna karşılık, hizmet edimleri, kişisel emek, ticari itibar ve vadesi gelmemiş alacaklar sermaye artırımında kullanılamaz (MTTK, m.459/3, m.342).

Bu itibarla, eğer sermaye artırımında şirkete aynı sermaye konuluyor veya bir ayın ya da işletme devralınıyor ise, bu ayınlara ve işletmelere şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesi tarafından atanan bilir kişilerce değer biçilmesi gerekir (MTTK, m.459/3, m.343).

Nakdi ödemeler, 19/05/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na bağlı bir bankada, şirket adına açılacak özel bir hesaba, sadece şirketin kullanabileceği şekilde

yatırılır. İştirak taahhüt edilen payların, Kanun'da veya esas sözleşmede öngörölmüş bulunan ve Kanun'da yazılı olandan daha yüksek olan tutarlarının ödendiği, ticaret siciline yöneltilecek bir banka mektubu ile ispatlanır. Banka, bu tutarı, sermaye artırımının tescil edildiğini bildiren bir ticaret sicil müdürlüğü yazısının sunulması üzerine, sadece şirkete öder (MTTK, m.459/3, m.345).

Sermaye artırımında taahhüt edilmiş olup da, taahhüt sahiplerince, artırımın tescilinden itibaren en geç iki ay içinde halka arz edileceği esas sözleşmede belirtilmiş ve ayrıca garanti edilmiş bulunan nakdi payların karşılıkları satıştan elde edilen gelirden ödenir. Pay senetlerinin halka arz edilmesi sermaye piyasası mevzuatına göre yapılır (MTTK, m.459/3, 346/1). Bu itibarla, halka arz edilip de süresinde satılmayan payların bedellerinin tamamı, süresinde halka arz edilmeyen payların bedellerinin ise, yüzde yirmi beş iki aylık süreyi izleyen üç gün içinde şirkete ödenir (MTTK, m.459/3, m.346/2).

Artırılan sermayeyi temsil eden payların, itibari değerlerinden aşağı bir bedelle çıkarılması yasaktır. Payların itibari değerden yüksek bir bedelle, yani primli olarak çıkarılabilmeleri için ise, ya esas sözleşmede hüküm bulunmalı veya genel kurul bu doğrultuda bir karar almalıdır (MTTK, m.459/3, m.347).

Kayıtlı Sermaye Sisteminde Sermaye Artırımı

Kayıtlı sermaye sisteminde, sermaye artırımına yönetim kurulu karar verir (MTTK, m.456/2). Eski TTK'da buna ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Halka açık olmayan anonim şirketlerde, yönetim kuruluna esas sözleşmede belirtilmiş olan kayıtlı sermaye tavanına kadar sermayeyi artırma yetkisi verilebilir. Bu durumda yönetim kurulu kararı ile sermaye artırımını Kanun'daki hükümler çerçevesinde ve esas sözleşmede öngörölen yetki sınırları içinde gerçekleştirebilir. Yönetim kuruluna bu yetki en çok beş yıl için tanımlanabilir (MTTK, m.460/1).

Sermayenin artırılabilmesi için, yönetim kurulu, esas sözleşmenin sermayeye ilişkin hükümlerini, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'ndan izin alınmış şekillerini, sermayenin artırılmasına ilişkin kararını, imtiyazlı paylara ve rüçhan haklarına ilişkin sınırları, prime dair kayıtları ve bunun uygulanması hakkındaki kuralları, esas sözleşmede öngöröldüğü şekilde ilan eder ve internet sitesinde yayınlar. Yönetim kurulu, bu kararında; artırılan sermayenin tutarını, çıkarılacak yeni payların itibari değerlerini, sayılarını, cinslerini, primli ve imtiyazlı olup olmadıklarını, rüçhan hakkının

sınırlandırılıp sınırlandırılmadığını, kullanılma şartları ile süresini belirtir ve bu hususlarla kamuyu aydınlatma ilkesi uyarınca gerekli olan diğer konularda bilgi verir (MTTK, m.460/2).

Çıkarılacak yeni payların taahhüdü, ödenmesi gereken en az nakdi tutar, aynı sermaye konulması hakkında esas sermaye sistemi, dolayısıyla kuruluş işlemleri ile ilgili hükümlerin kıyas yolu ile uygulanacağı belirtilmiştir (MTTK, m.460/3). Ancak, esas sözleşmenin aynı sermaye konulmasını yasaklamasına, ihraç edilecek payların bedellerinin tümünün ödenmesi zorunluluğu getirmesine bir engel yoktur. Zira SPK'da kayıtlı sermaye sisteminde nakit dışı varlıkların sermaye olarak koyulması yasaktır (Şengür, 2011:108).

Yönetim kurulunun, imtiyazlı veya itibari değerinin üzerinde pay çıkarabilmesi ve pay sahiplerinin yeni pay alma haklarını sınırlandırabilmesi için esas sözleşmeyle yetkilendirilmiş olması şarttır (MTTK, m.460/4). Yönetim kurulu esas sözleşmede öngörülen yetki sınırları içinde artırımı karara bağlar. Bu fıkra yönetim kurulunun haklarında karar alabilmesi için özel olarak yetkilendirilmiş olması gereken konuları göstermektedir (Dinç, 2011:471). Pay sahipleri ve yönetim kurulu üyeleri, Kanun veya esas sözleşme hükümlerine ve özellikle dürüstlük kuralına aykırı olan yönetim kurulu kararları aleyhine, kararın ilan tarihinden itibaren bir ay içinde iptal davası açabilirler (YTTK, m.460/5).

Rüçhan Hakkı

MTTK'nın 461. maddesi ile birlikte pay sahibinin yeni pay alma hakkı, pay sahibini koruyucu kurallar konularak yenileştirilmiştir. Ayrıca, kapalı şirketlerin de kayıtlı sermaye sistemini kabul edebilecekleri göz önüne alınarak yönetim kuruluna yönelik hükümlere yer verilmiş, rüçhan hakkını kullanma süresini belirlemeye yetkili organ gösterilmiş ve payın devrini kısıtlandığı hallerde, bunun yeni pay alma hakkının sınırlandırılması için bir bahane olarak kullanılmasına olanak verilmemiştir. (Dinç, 2011:472).

Eski TTK'nın 394. maddesinde yeni pay alma hakkı olarak kullanılan ifade yerine, Mevcut TTK'nın 461. maddesinde rüçhan hakkı terimi kullanılmıştır. Her pay sahibi, yeni çıkarılan payları mevcut payların sermayeye oranına göre alma hakkını haizdir (MTTK, m.461/1). Buna rüçhan hakkı denilmektedir. Halka açık olmayan

şirketlerde sermaye artırımını için temel ilke, eski ortakların rüçhan (öncelik) haklarını kullanma yoluyla sermaye artırımına gitmeleridir. Eski ortakların karşılayamadıkları sermaye artırım tutarı, halka arz yoluna gitmeden, şirkete ortak olmak isteyen üçüncü kişiler tarafından karşılanabilir (Şengür, 2011:107).

Pay sahibinin rüçhan hakkı genel kurul kararı ile sınırlandırılabilir veya kaldırılabilir. Ancak bunun için haklı sebepler bulunmalı ve en az sermayenin yüzde altmışının olumlu oy vermesi gerekmektedir. Özellikle, halka arz, işletmelerin, işletme kısımlarının, iştiraklerin devralınması ve işçilerin şirkete katılmaları haklı sebep olarak kabul edilecektir. Rüçhan hakkının sınırlandırılması ve kaldırılmasıyla, hiç kimse haklı görülmeyecek şekilde, yararlandırılmaz veya kayba uğratılmaz. Yönetim kurulu, rüçhan hakkının sınırlandırılmasının veya kaldırılmasının gerekçelerini; yeni payların primli ve primsiz çıkarılmasının sebeplerini; primin nasıl hesaplandığını bir rapor ile açıklar. Açıklanan bu rapor da tescil ve ilan edilmesi gerekmektedir (MTTK, m.461/2). Bu fıkra yeni pay alma hakkını güçlendiren, dolayısıyla pay sahibini koruyan dört ilkeye yer vermektedir;

i. Eski TTK'nın aksine Mevcut TTK'ya göre rüçhan hakkı esas sözleşme ile sınırlandırılmaz ve kaldırılmaz. Yeni sisteme hakim olan düşünce bu hakkın kaldırılmamasının, hatta sınırlandırılmamasının gerekli olduğu bu yola ancak istinaden gidilebilmesidir. İstisnanın uygulanması söz konusu ise, genel kurul somut olayın özelliklerine göre kararını vermelidir. Esas sözleşmede yer alacak ve hakkı kaldırmaya ya da sınırlandırmaya olanak veren genel bir hüküm bu temel düşünce ile çelişir.

ii. Bu hak ancak haklı sebeplerin varlığında kaldırılabilir veya sınırlandırılabilir. Haklı sebepler sınırlı sayı değildir. Şirketin finansal menfaatleri, ödeme dar boğazından kurtulma, teknoloji alınması gibi sebeplerde haklı niteliktedir.

iii. Yeni pay almanın kaldırılması veya sınırlandırılması, pay sahibi olsun olmasın (haklılık temeli olmadan) bazı kişilerin yararlandırılmasının ve bazı pay sahiplerinin kayba uğratılması amacı ile kullanılamaz. Söz konusu kuralla bazı pay sahiplerinin aleyhine yapılan grup içi yapısal değişikliklerin ve pay oranlarının sulandırılmasının önlenmesi amaçlanmıştır.

iv. Ağırlaştırılmış nisap ise önleyici niteliği ile bir azlık hakkı oluşturmaktadır (Dinç, 2011:472).

Yönetim kurulu yeni pay alma hakkının kullanılabilmesinin esaslarını bir karar ile belirler ve bu kararda pay sahiplerine en az on beş gün süre verir. Karar, bir gazetede ilan edilir. Ayrıca karar şirketin internet sitesine de konulacaktır (MTTK, m.461/3). Rüçhan hakkı devredilebilir (MTTK, m.461/4).

Şirket, rüçhan hakkı tanıdığı pay sahiplerinin, bu haklarını kullanmalarını, nama yazılı payların devredilmelerinin esas sözleşmeyle sınırlandırılmış olduğunu ileri sürerek engelleyemez (MTTK, m.461/5). Bu fıkra bir anonim şirketin hisse senetlerinin devrine kısıtlamalar getirirken gözettiği menfaat ile pay sahibinin yeni pay alma hakkından doğan menfaati karşılaştığında, rüçhan hakkı tercih edilir. Hüküm bu ilkeyi bir taraftan koymakta bir taraftan da ilkenin uygulama alanını sınırlandırmaktadır. Bu tercih ilkesi sadece pay sahibi olarak rüçhan haklarını korur, tercih ilkesinden pay sahibi olmayıp devraldığı rüçhan haklarını kullanan kişiler yararlanamaz (Dinç, 2011:472).

2- İç Kaynaklardan Sermaye Artırımı

Eski TTK'da yer almayan bu madde Mevcut TTK'da 462. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, esas sözleşme veya genel kurul kararıyla ayrılmış ve belirli bir amacı özgülmemiş yedek akçeler ile kanuni yedek akçelerin serbestçe kullanılabilen kısımları ve mevzuatın bilançoya konulmasına ve sermayeye eklenmesine izin verdiği fonlar sermayeye dönüştürülecek sermaye iç kaynaklardan artırılabilir (MTTK, m.462/1). İç kaynaklar sınırlı sayı karakter taşımaz, fonlar ise belirlenmeden mevzuatta sermayeye eklenmesine cevaz verilen fonlar olarak tanımlanmıştır. MTTK'da yer alan iç kaynaklar esas sözleşme veya genel kurul kararıyla ayrılmış yedek akçeler ile, kanuni yedek akçelerin serbest kısımlarıdır. Diğer mevzuatta ise fonlar söz konusudur. Örnek olarak yeniden değerlendirme, iştirak ve taşınmaz satış hasılatı ve enflasyon fonu gösterilebilir (Dinç, 2011:473).

Sermaye artırımında kullanılan iç kaynakların şirket bünyesinde gerçekten var olduğu, onaylanmış yıllık bilanço ve yönetim kurulunun vereceği açık ve yazılı bir beyanla doğrulanmaktadır. Ancak, Kanun, bu konuda bilançoya dayalı bir süre sınırı da getirmiştir. Eğer bilanço tarihinin üzerinden altı aydan fazla zaman geçmiş olur ise, yeni bir bilanço çıkarılması ve bunun yönetim kurulu tarafından onaylanması gerekmektedir (MTTK, m.462/2). Dolayısıyla, hesap döneminin bitimini takip eden yılın ilk altı ay içerisinde iç kaynaklardan sermaye artırımına gidilmesi halinde, önceki yıla ait

onaylanmış bilanço ile yönetim kurulunun yazılı beyanı yeterli olacaktır. İç kaynaklardan sermaye artırımına yılın ikinci altı aylık döneminde gidilmesi halinde ise, artık önceki yıla ait 31 Aralık tarihli bilanço kullanılamaz, bu durumda yeni bir bilanço çıkarılmalı ve bu da yönetim kurulu tarafından onaylanmalıdır (Altaş, 2011:401).

Bilançoda sermayeye eklenmesine mevzuatın izin verdiği fonların bulunması halinde, bu fonlar sermayeye dönüştürülmeden, sermaye taahhüt edilmesi yoluyla sermaye artırılamaz. Hem bu fonların sermayeye dönüştürülmesi hem de aynı zamanda ve aynı oranda sermayenin taahhüt edilmesi yoluyla sermaye artırılabilir. Artırım genel kurul veya yönetim kurulu kararının ve esas sözleşmenin ilgili maddelerinin değişik şeklinin tescili ile kesinleşir. Tescil ile o anda mevcut pay sahipleri mevcut paylarının sermayeye oranına göre bedelsiz payları kendiliğinden iktisap ederler. Bedelsiz paylar üzerindeki hak kaldırılamaz ve sınırlandırılmaz; bu haktan vazgeçilemez (MTTK, m.462/3).

3- Şarta Bağlı Sermaye Artırımı

Mevcut TTK'da yer verilen ve anonim şirketin benimsenen klasik ilkeleri ile pek bağdaşmayan düzenlemelerden birisi “Şarta Bağlı Sermaye Artırımı”dır. Şarta bağlı sermaye artırımını, yeni çıkarılacak tahvillerin ve benzeri borçlanma araçlarının alacaklılarının şirketin pay sahiplerine dönüşmelerini amaçlayan bu yolla şirkete sermaye sağlayan, yani finansmana yardımcı olan çalışanlar için pay senedi çıkarılmasına olanak veren bir sermaye artırım yöntemidir (Altaş, 2011:403).

Şarta Bağlı Sermaye Artırımının Koşulları ve Sınırları

Anonim şirketlerde şarta bağlı sermaye artırımına gidebilmek için, şirket esas sözleşmesinde bir hüküm bulunmalı, artırımın şartları ve kuralları ve hükümde yer almalıdır. Bu bütün şarta bağlı sermaye artırımlarına uygulanacak genel bir hüküm değildir. Sistem gereği her şarta bağlı sermaye artırımını için, ona özgü, yani ayrı bir esas sözleşme hükmüne gerek vardır. Bir şarta bağlı sermaye artırımını tamamlanınca, ona ilişkin sözleşme maddesi hükmünü tamamladığı için sözleşmeden çıkarılır. Yeni bir şarta bağlı sermaye artırımını için yeni bir esas sözleşme hükmünün kabulü gereklidir. Bu sisteme uygun olarak MTTK'nın 463. maddesinin birinci fıkrasında, “*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” hükmüne yer verilerek yapılacak şarta bağlı sermaye artırımının esas sözleşme dayanağını oluşturan genel kurul kararının içeriği gösterilmiştir. Genel kurulca alınacak karar, bir sermaye artırma kararı değil, şarta bağlı sermaye artırımına dayanak sağlayan bir esas sözleşme maddesidir. Genel kurul bu yetkisini başka bir organa devredemez. Sermaye, değiştirme veya alım hakkı kullanıldığı ve sermaye borcu takas veya ödeme yoluyla yerine getirildiği anda ve ölçüde kendiliğinden artar (MTTK, m.463).

Şartlı olarak artırılan sermayenin toplam itibari değeri sermayenin yarısını aşamaz (MTTK, m.464/1). Zira sermayenin bir organ kararı ile artırılacağı temel kuralının istisnası bir sınıra bağlanmak zorundadır. Şirketin sermayesi, üçüncü kişiler tarafından sınırsız olarak artırılamaz (Dinç, 2011:476). Yapılan ödeme, en az, nominal değere eşit olmalıdır (MTTK, m.464/2). Bu hüküm sermayenin korunması ilkesinin gereği olarak öngörülmüştür.

Şarta Bağlı Sermaye Artırımına İlişkin Esas Sözleşmenin Zorunlu İçeriği

Mevcut TTK'nın 465. maddesinde, şarta bağlı sermaye artırımına ilişkin esas sözleşmenin zorunlu içeriği maddeler halinde belirtilmiştir. Buna göre aşağıda belirtilen kayıtların şirket esas sözleşmesinde bulunması gerekecektir (MTTK, m.465/1).

- Şarta bağlı sermaye artırımının itibari değeri,
- Payların sayılarını, itibari değerlerini, türlerini,
- Değiştirme veya alım hakkından yararlanabilecek gruplar,
- Mevcut pay sahiplerinin rüçhan haklarının kaldırılmış bulunduğu ve bunun miktarı,
- Belli pay gruplarına tanınacak imtiyazları,
- Yeni nama yazılı payların devrine ilişkin sınırlamaları

Aynı maddenin ikinci fıkrasında, tahviller ve benzeri borçlanma araçlarına bağlı değiştirme ve alım hakları içeren tahviller veya benzeri borçlanma araçları, öncelikle pay sahiplerine önerilmiyorsa, ayrıca esas sözleşmede yukarıdaki sayılan maddelerin dışında aşağıda belirtilen kayıtların da belirtilmesi gerekmektedir (MTTK, m.465/2).

- Değiştirme veya alım haklarının kullanılma şartları,
- İhraç bedelinin hesaplanmasına ilişkin esasları.

Yukarıda belirtilen kayıtları taşıyan esas sözleşme hükmü tescil edilir, ancak ilan edilmesi zorunlu değildir. Çünkü, ilan üçüncü kişileri ve özellikle kredi verenlerden bazılarını, şirketin sermayesini artırdığı yanılgısına düşürebilir. Bu nedenle, şarta bağlı sermaye artırımına ilişkin esas sözleşme hükmünün tescilinden önce tanınmış bulunan değiştirme ve alım hakları batıldır (MTTK, m.465/3).

Şarta Bağlı Sermaye Artırımında Pay Sahiplerinin Korunması

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 (MTTK, m.466/1). Şarta bağlı sermaye artırımını yöntemi ile sermaye artırımında pay sahipleri zarara uğrarlar. Çünkü, pay sahiplerinin rüçhan hakları kaldırılır. Pay sahipleri yeni payları alamadıkları için şirketteki katılma oranları düşer. Kanun bu kaybı önerilme hakkı ile dengelemektedir. Önerilme hakkı, şarta bağlı sermaye artırımında değiştirme veya satım hakkı içeren tahvillerin veya benzeri borçlanma senetlerinin önce pay sahiplerine önerilmesi zorunluluğuna ilişkin yeni bir pay sahipliği hakkıdır. Bu pay sahipliği hakkı, şirketin önerme, yani öneride bulunma zorunluluğundan doğar. Önerilme hakkı aracılığı ile, pay sahibi yeni pay alma hakkını dolaylı bir şekilde korumuş olur. Bu hak sadece tahvil ve benzeri borçlanma senetlerinin değiştirme ve alım hakları içermesi halinde tanınır; yoksa çalışanlara tanınan alım haklarında pay sahipleri önerilme hakkına sahip değillerdir (Dinç, 2011:478). Bu önerilmeye muhatap olma hakkı, haklı sebeplerin varlığında kaldırılabilir veya sınırlandırılabilir (MTTK, m.466/2).

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında pay sahipleri bir kez daha korunmuşlardır. Buna göre, şarta bağlı sermaye artırımını için gerekli olan rüçhan ve önerilmeye muhatap olma haklarının kaldırılması veya sınırlandırılmasından dolayı, hiç kimse haklı görülmeyecek bir şekilde yararlandırılmaz veya kayba uğratılamaz (MTTK, m.466/3).

Şarta Bağlı Sermaye Artırımında; Değiştirme ve Alma Hakkını Haiz Bulunan Kişilerin Korunması

Eski TTK'da bulunmayan şarta bağlı sermaye artırımında değiştirme ve alma hakkını haiz bulunan kişilerin korunması, Mevcut TTK'nın 467. maddesinde iki fıkra ile hükme bağlanmıştır.

MTTK'nın 467. maddenin birinci fıkrasında, “Kendilerine nama yazılı payları iktisap etme hakkı tanınmış bulunan değiştirme veya alım hakkını haiz alacaklılar veya çalışanlar, bu tür payların devirlerinin sınırlandırılmış olduğu gerekçesiyle, söz konusu hakları kullanmaktan engellenemezler, meğerki, bu husus, esas sözleşmede ve izahnamede saklı tutulmuş olsun” (MTTK, m.467/1) denilmektedir. Bu fıkrada, şarta bağlı sermaye artırımını kurumunun güven verebilmesi ve işlerlik kazanabilmesi için, değiştirme ve alım hakkı sahiplerinin, payların (pay senetlerinin) devirlerini sınırlayan esas sözleşme hükümlerine karşı korunmaları gerekir. Söz konusu hükümler, anılan hakların kullanılmasını engellerse, değiştirme ve alım hakları, (belirsizlik sebebiyle) cazibelerini yitirir ve sermaye piyasası aktörleri başta olmak üzere, kimse bu hakları edinmeye talip olmaz. Bu fıkra tehlikeyi önlemektedir. Ancak, şirket bu hakkın açıkça, yani şarta bağlı sermaye artırımını yapılması halinde de nama yazılı paylara ilişkin, esas sözleşmede yer alan sınırlayıcı hükümlerin aynen uygulanacağını gene esas sözleşmede belirtmişse sınırlamalar uygulanır. Buna karşılık genel ifadeli esas sözleşme hükümleri istenen sonucu doğurmaz (Dinç, 2011:478).

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, değiştirme veya alım haklarının, sermaye artırımını yapılması, yeni değiştirme veya alım hakları tanınması veya başka bir yolla uğratılması söz konusu olamayacaktır (MTTK, m.467/2). İlgili düzenleme bu hakların sermaye artırımlarıyla sulandırılmasına engel olmak amacıyla öngörülmüştür (Altaş, 2011:408). Fıkranın devamında, değiştirme fiyatın indirilmiş olması veya hak sahiplerine uygun bir denkleştirme sağlanması ya da aynı şekilde pay sahiplerinin haklarının da kayba uğratılmış olması durumunda, değiştirme veya alım haklarının, yeni değiştirme veya alım hakları tanınması veya başka bir yolla kayba uğratılması mümkün olabilecektir (MTTK, m.467/2).

Şarta Bağlı Sermaye Artırımında; Hakların Kullanılması, Sermaye Taahhüdü

Mevcut TTK'nın 468. maddesinde şarta bağlı sermaye artırımında, sermaye artırımının gerçekleştirilmesinin şekli ve maddi şartları düzenlenmiştir. Değiştirme veya alım hakkının kullanılması, yenilik doğurucu nitelikte bir haktır. Bu nedenle, değiştirme ve alım hakları, esas sözleşmenin şarta bağlı sermaye artırımına ilişkin hükmüne gönderme yapan yazılı bir beyan ile kullanılır. Mevzuatın, ihraç izahnamesinin

yayınlanmasını gerekli görmesi durumunda, beyanda bu hususa da göndermede bulunulması gerekmektedir (MTTK, m.468/1).

Birinci fıkrada, değiştirme veya alım haklarının kullanılmasının şekli şartlarını göstermektedir. Yenilik doğurucu nitelikteki bu haklar, sahibinin şirkete yönelteceği yazılı bir beyanla kullanılır. Bu beyanda şarta bağlı sermaye artırımının dayanağı olan esas sözleşme hükmüne göndermede bulunur. Gönderme ile kastedilen sadece esas sözleşme hükmüne ilişkin madde numarasının belirtilmesi değildir; somut olaya uygun olarak kullanılan hak, değiştirilecek veya anılacak payın cinsi, sayısı, itibari değeri, çıkarma bedeli gibi beyanda bulunulmasıdır (Dinç, 2011:479).

“Taahhüdün ifası, para yatırılması veya takas yoluyla bir mevduat veya katılım bankası aracılığıyla gerçekleştirilir” (MTTK, m.468/2). Taahhüdün ifası ya payın bedeli olan paranın yatırılması ya da takas ile gerçekleşir. Kanun burada şartlara uygunluğun incelenmesi görevini bankaya bırakmıştır. Banka bir alımı veya değiştirmeyi gerçekleştiren temsilci konumundadır.

“Pay sahipliği hakları sermaye taahhüdünün ifası ile doğar” (MTTK, m.468/3). Bankanın taahhüdün ifasını kabul etmesiyle ilgili paylar sahibinin tasarrufuna bırakılırken pay sahipliği hakları da kullanılabilir hale gelir.

Şarta Bağlı Sermaye Artırımında Esas Sözleşmenin Uygun Duruma Getirilmesi

Yönetim kurulu, sermaye artırımını beyannamesini düzenler. Bu beyannamede, yeni çıkarılan payların sayısı, itibari değeri, türleri, belirli gruplara tanınan imtiyazları veya hesap döneminin sonundaki sermayenin durumu belirlenir. Yönetim kuruluna tevdi edilen şirket ikinci bir görev ise, esas sözleşme mevcut duruma uyarlanır (MTTK, m.470/1).

Şarta Bağlı Sermaye Artırımında Değişikliklerin Tescil Ettirilmesi

Yönetim kurulu, hesap döneminin kapanmasından itibaren en geç üç ay içinde, esas sözleşme değişikliğini ticaret siciline tescil ettirmek zorundadır (MTTK, m.471). Yönetim kurulu, sermaye artırımını beyannamesi ve ayrı ise uyarlama kararı ile birlikte ticaret siciline başvurarak esas sözleşme değişikliğini tescil ettirir. Tescil açıklayıcıdır. İlan şart değildir (Altaş, 2011:412).

Ayrıca, eğer şarta bağlı sermaye konusuz kalmış, yani değiştirme ve alım haklarının kullanılmasıyla genel kurul kararında öngörülen tutara ulaşılmış ise yönetim kurulu, bu artırımın dayanağı olan hükmü esas sözleşmeden çıkarır. Çıkarma tescil ve ilan olunur. Dolayısıyla, çıkarma ticaret siciline tescil ettirilerek sicilde de silinmesi sağlanır. Şarta bağlı sermaye artırımına ilişkin hükmün çıkarılması esas sözleşmenin değiştirilmesi değildir (MTTK, m.472).

vi. Anonim Şirketlerde Esas Sermayenin Azaltılması

Şirket sermayesinin şirket faaliyet hacminin çok üzerinde olması, şirkette büyük zararların olması ve bu zararların yedeklerle karşılanamaması gibi nedenlerle anonim şirketlerde sermaye azaltımı yapılabilir. Anonim şirketlerde sermaye azaltımında üç usul vardır; hisse senetlerinin nominal değerlerini indirmek, eski hisse senetlerini yeni ve daha düşük nominal bedelli hisse senetleri ile değiştirmek ve belli sayıda hisse senedini satın alarak iptal etmek (Şengür, 2011:117).

Anonim şirketlerde esas sermayenin azaltılması konusu, Mevcut TTK'nın 473, 474 ve 475. maddelerinde düzenlenmiştir. Daha önceden de belirtildiği gibi MTTK'nın, 332. maddesi uyarınca esas sermaye 50.000 TL'den, sermayenin artırılmasında yönetim kuruluna tanınmış yetki tavanını gösteren kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş bulunan halka açık olamayan anonim şirketlerde başlangıç sermayesi ise 100.000 TL'den aşağı olamaz. Sermaye azaltımıyla, sermaye hiçbir suretle bu tutardan aşağı indirilemez. MTTK'nın 473. maddesine göre, bir anonim şirket sermayesini azaltarak, azaltılan kısmın yerine geçmek üzere bedelleri tamamen ödenecek yeni paylar çıkarmıyorsa, genel kurul, esas sözleşmenin gerektiği şekilde değiştirilmesini karara bağlar. Genel kurul toplantısına ilişkin çağrı ilanlarında, mektuplarda ve internet sitesi bildiriminde, sermaye azaltılmasına gidilmesinin sebepleri ile azaltmanın amacı ve azaltmanın ne şekilde yapılacağı ayrıntılı bir şekilde ve hesap verme ilkelerine uygun olarak açıklanacaktır. Ayrıca yönetim kurulu bu hususları içeren bir raporu genel kurula sunar, genel kurul tarafından onaylanmış rapor tescil ve ilan edilir (MTTK, m.473/1).

Sermayenin azaltılmasına karşın şirket alacaklılarının haklarını tamamen karşılayacak tutarda aktifin şirkette varlığı belirlenmiş olmadıkça sermayenin azaltılmasına karar verilmez (MTTK, m.473/2). Genel kurul kararı, sermayenin en az %75'ini oluşturan payların sahiplerinin veya temsilcilerinin olumlu oylarıyla alınır,

öngörülen nisaplara ilk toplantıda ulaşamadığı takdirde izleyen toplantılarda da aynı nisap aranır. Genel kurul kararında sermayenin azaltılmasının ne tarzda yapılacağı, yani hangi yöntemin uygulanacağı gösterilir (MTTK, m.473/3). Esas sermayenin azaltılması sebebiyle kayıtlara göre doğacak defter karı sadece payların yok edilmesinde kullanılabilir (MTTK, m.473/4).

Diğer yandan, MTTK'ya göre, külli halefiyet kuralının gereği edilen paylar ile bedellerinin tümü ödenmiş olmak koşuluyla ve cebri icradan, bir şirket alacağının tahsili amacına yönelik olarak iktisap edilen (MTTK, m.382) ancak şirket için herhangi bir kayba yol açmadan devirleri mümkün olur olmaz ve her halde iktisaplarından itibaren 3 yıl içinde elden çıkarılmayan payların da (MTTK, m.384) sermayenin azaltılması yoluyla hemen yok edilmesi gerekmektedir (MTTK, m.386).

Genel kurul esas sözleşmenin azaltılmasına karar verdiği takdirde, yönetim kurulu, bu kararı şirketin internet sitesine koyduktan başka, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ve aynı zamanda esas sözleşmede öngördüğü şekilde, yedişer gün arayla, 3 kez ilan eder. İlanda alacaklılara, Sicil Gazetesi'ndeki üçüncü ilandan itibaren 2 ay içinde, alacaklarını bildirerek bunların ödenmesini veya teminat altına alınmasını isteyebilecekleri belirtilir. Şirketçe bilinen alacaklılara ayrıca çağrı mektupları gönderilir (MTTK, m.474/1). Ancak, sermaye, zararlar sonucunda bilançoda oluşan bir açığı kapatmak amacıyla ve bu açıklar oranında azaltılacak olursa, yönetim kurulu tarafından alacaklıları çağırmaktan ve bunların haklarının ödenmesinden veya teminat altına alınmasından vazgeçilebilir (MTTK, m.474/2).

Sermaye, ancak alacaklılara verilen sürenin sona ermesinden ve beyan edilen alacaklıların ödenmesinden veya teminat altına alınmasından sonra azaltılabilir. Aksi halde alacaklılar şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinde sermayenin azaltılması işleminin tescilinin ilan edilmesinden itibaren 2 yıl içinde sermayenin azaltılmasının iptali davası açabilirler. Teminatın yetersizliği durumunda da yargı yolu açıktır (MTTK, m.475/1).

Azaltma kararının uygulanabilmesi için, pay senetleri tutarının, değiştirme veya damgalama yoluyla ya da diğer bir şekilde azaltılmasının gerekli olduğu hallerde bu husus için yapılan ihtara rağmen geri verilmeyen pay senetleri şirketçe iptal edilebilir.

Yapılacak ihtarda şirkete geri verilmeyen senetlerin iptal edileceklerinin yazılması gerekir (MTTK, m.475/2).

Pay sahiplerinin, değiştirilmek üzere şirkete geri verdikleri pay senetlerinin tutarı, karar gereğince değiştirmeye yetmezse, bu senetler iptal olunarak bunların karşılığında verilmesi gereken yeni senetler satılıp paylarına düşen tutar şirkette saklanır (MTTK, m.475/3), yazılı koşullara uyulmuş olduğunu gösteren belgeler ibraz edilmedikçe esas sermayenin azaltılmasına dair karar ve sermayenin gerçekten azaltılmış olması olgusu ticaret siciline tescil olunamaz (MTTK, m.475/4).

Ülkemizde uzun yıllar süren enflasyonist ortam nedeniyle uygulamasına pek tanık olmadığımız sermaye azatlımı işlemlerinin, enflasyon oranlarında yaşanmakta olan ciddi düşüşler ile dezenflasyonist bir ortamın oluşmasıyla ve giderek kalıcılık sağlamasıyla birlikte artış göstermesi beklenebilir (Akbulak, 2011).

4.1.5. Anonim Şirketlerde Pay ve Sermaye Koyma Borcu

i. Anonim Şirketlerde Pay

Pay, Türk hukuk sisteminde sermaye payı, miras payı gibi kullanıldığı alana göre farklı anlamlar taşıyan; bu nedenle içerisinde farklı ifadeler bulunduran, tek anlamlı olmayan bir kavramdır. Anonim şirkette “pay” bir yönüyle kendisine bağlanan hakların ve borçların kaynağını ifade eder. Pay sahibi, payın veya hisse senedinin maliki olması sebebi ile paya bağlı hakları kullanmaya yetkili kişidir (Eroğlu, 2007:3).

- Payın Asgari İtibari Değeri

Mevcut TTK'nın 476. maddesinde ele alınan payın asgari itibari değeri, Eski TTK'nın 399. maddesi hükümlerini aynen almış fakat “hisse senetleri” yerine sadece “pay” ibaresini kullanmıştır. Buna göre, “*payların itibari değeri en az bir kuruştur. Bu değer ancak birer kuruluş ve katları olarak yükseltilebilir. Anılan itibari değer Bakanlar Kurulu'nca yüz katına kadar artırılabilir*” (MTTK, m.476/1). Bu fıkraya göre çıkarılan paylar geçersizdir (MTTK, m.476/2). Ancak, çıkarılan pay için ödeme bulunmuş ise, bu ödemelerden doğan haklar saklı tutulur. Buna karşılık, söz konusu geçersiz payları ihraç edenler, zarar verdikleri kişilere karşı sınırsız sorumlu olurlar (MTTK, m.476/2). Fıkranın devamında zaman aşımına karşı 560. maddenin uygulanacağı hükmedilmiştir. Yani, sorumlu olanlara karşı tazminat isteme hakkı, davacının zararı ve sorumluyu

öğrendiği tarihten itibaren iki ve her halde zararı doğuran fiilin meydana geldiği günden itibaren beş yıl geçmekle zaman aşımına uğrar (MTTK, m.560).

Mevcut TTK, Eski TTK'da olduğu gibi, finansal durumu bozulan şirketlere paylarının itibari değerini indirme imkanı da sağlamaktadır. Bu bağlamda, zora giren anonim şirketin finansal durumunun iyileştirilmesi amacıyla payın itibari değeri bir kuruştan fazla olduğu takdirde bir kuruşa kadar indirilebilir (MTTK, m.476/3).

- Payların Bölünememesi

Mevcut TTK'nın 477. maddesindeki hükümler, Eski TTK'nın 400. maddesindeki hükümleri, hukuki sonuçları değiştirmeyen bazı değişiklikler yapılarak tekrar edilmiştir. Buna göre, *“pay şirkete karşı bölünemez. Bir payın birden fazla sahibi bulunduğu takdirde, bunlar şirkete karşı haklarını ancak ortak bir temsilci aracılığıyla kullanabilirler. Böylece bir temsilci atamadıkları takdirde, şirketçe söz konusu payın maliklerinden birine yapılacak tebligat tümü hakkında geçerli olur”* (MTTK, m.477/1).

Anonim şirket genel kurulu, sermaye tutarı aynı kalmak şartıyla ve de esas sözleşmeyi değiştirmek suretiyle, payları, asgari itibari değer hükmüne uyararak, itibari değerleri daha küçük olan paylara bölmek veya payları itibari değerleri daha yüksek olan paylar halinde birleştirmek yetkisini haizdir. Ancak payların birleştirilmesi için her pay sahibinin bu işleme onay vermesi gerekir (MTTK, m.477/2).

- İmtiyazlı Paylar

Mevcut TTK'da imtiyazlı paylar, Eski TTK'nın yarım yüzyılı aşan uygulamasının somutlaştırıldığı bazı katkılar göz önüne alınıp, sistemden tamamen çıkarılmalarının doğurabileceği boşluğun yol açabileceği sakıncalar, hatta tehlike irdelenerek, çeşitli ülkelerin bu konudaki düzenlemeleri, özellikle söz konusu paylara getirilen sınırlamalar da değerlendirilerek yeniden düzenlenmiştir. Ayrıca, MTTK'ya imtiyazlı payların kötüye kullanılmalarını engelleyici bazı mekanizmalar konulmuştur (Dinç, 2011:486).

MTTK'da *“ilk esas sözleşme ile veya esas sözleşme değiştirilerek bazı paylara imtiyaz tanınabilir”* (MTTK, m.478/1) denilmiştir. Bu fıkra dört temel ilkeyi içerir;

- i. Anonim şirketler imtiyazlı paylar ihraç edebilir.
- ii. Anılan paylar ilk esas sözleşmede öngörülebileceği gibi, esas sözleşme değiştirilerek de çıkarılabilir veya mevcut paylara imtiyaz tanınabilir.

iii. İmtiyaz sadece esas sözleşmeyle tanınabilir.

iv. İmtiyaz kişiye değil, paya tanınabilir (Altaş, 2011:225).

İlgili maddenin ikinci fıkrasında, “*imtiyaz; kar payı, tasfiye payı, rüçhan ve oy hakkı gibi haklarda, paya tanınan üstün bir hak veya kanunda öngörülmemiş yeni bir pay sahipliği hakkıdır*” denilmektedir. İmtiyazlı pay sahipleri genel kurulun toplantıya çağırılması, çalışması, karar alması açık kurallara bağlanmış ve yetkileri daraltılmıştır. Böylece, imtiyazlı paylar düzeni bloke edici olmaktan çıkarılmış adil ve savunabilir bir sisteme bağlanmıştır.

Sermayesinin yarısından fazlası tek başına veya birlikte, devlet, il özel idaresi, belediye ve diğer kamu tüzel kişileri, sendikalar, dernekler, vakıflar, kooperatifler ve bunların üst kuruluşlarına ait anonim şirketlerde ve bu şirketlerin aynı oranda sermaye payına sahip oldukları iştiraklerinde, bunların sahip oldukları paylara tesis edilebilecek imtiyazlar hariç olmak üzere, diğer paylara, belirli bir grup oluşturan pay sahiplerine, belirli pay gruplarına ve azlığa bu Kanun’da düzenlenen herhangi bir imtiyaz tesis edilemez. Bu hüküm, payları borsada işlem gören anonim şirketlere, 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun üçüncü maddesinde tanımlanan kredi kuruluşlarına ve finansal kuruluşlara uygulanmayacaktır (MTTK, m.478/4).

- Oyda İmtiyazlı Paylar

Mevcut TTK’nın 479. maddesinde hükmedilen oyda imtiyazlı paylar, Eski TTK’da bulunmamaktadır. Buna göre, “*oyda imtiyaz, eşit itibari değerdeki paylara farklı sayıda oy hakkı verilerek tanınabilir*” (MTTK, m.479/1) denilmiştir. Bu fıkrada, oyda imtiyaz tanınması yöntemini emredici bir hükümle sınırlamaktadır. Oysa imtiyaz eşit itibari değerdeki paylara farklı sayıda oy hakkı verilmek suretiyle tanınır, yoksa itibari değerdeki paylara eşit oy hakkı tanınarak imtiyazlı pay oluşturulamaz (Dinç, 2011:487).

6103 sayılı Kanun’un 28. maddesinin üçüncü fıkrasına göre, yukarıdaki hükme aykırı esas sözleşmeler, anılan Kanun’un yayımı tarihinden itibaren üç yıl içinde, anılan fıkra hükmüne uygun hale getirilecektir.

“Bir paya en çok on beş oy hakkı tanınabilir. Bu sınırlama, kurumsallaşmanın gerektirdiği veya haklı bir sebebin ispatlandığı durumlarda uygulanmaz. Bu iki halde, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinin, kurumsallaşma projesini veya haklı sebebi inceleyip, bunlara bağlı olarak, sınırlamadan istisna edilme

kararını vermesi gerekir. Projede yapılacak her değişiklik mahkeme kararına bağlıdır. Kurumsallaşmanın gerçekleşmeyeceğinin anlaşıldığı veya haklı sebebin ortadan kalktığı hallerde istisna etme kararı mahkeme tarafından geri alınabilir” (MTTK, m.479/2). Mevcut TTK, ikinci fıkra ile oyda imtiyazı sınırlamıştır. Bir paya en çok on beş oy hakkı tanınmıştır. Bu halde oyun itibari değere göre hesaplanması kuralı uygulanmaz. Bu sınırlama çok yönlüdür,

i. On beş oy sınırı adi paylar dikkate alınarak belirlenir.

ii. Adi pay ile birlikte 434. maddede öngörülen itibari değer ilkesi uygulanmaz (Dinç, 2011:488).

Bununla birlikte, MTTK, bu sınırlamanın iki halde kalkacağını öngörmüştür. Buna göre, “bir paya en çok on beş oy hakkı tanınabileceği” yönündeki sınırlama, kurumsallaşmanın gerektirdiği veya haklı bir sebebin ispatlandığı durumlarda uygulanmaz (Altaş, 2011:229).

6103 sayılı Kanun’un 28. maddesinin dördüncü fırcasına göre, yukarıdaki hükümde belirtilen sınırı aşan sayıda oyda imtiyaz öngören esas sözleşme hükümleri, Türk Ticaret Kanunu’nun yayım tarihinden itibaren üç yıl içinde, anılan fıkraya uyarlanacak veya mahkemeden anılan fıkrada öngörülen karar alınacaktır.

Oyda imtiyaz aşağıdaki kararlarda uygulanmaz;

- Esas sözleşme değişikliği,

- İbra ve sorumluluk davası açılması (MTTK, m.479/3).

6103 sayılı Kanun’un 28. maddesinin beşinci fırcasına göre, yukarıdaki hükümde belirtilen maddeler, 1 Temmuz 2013 tarihinden sonra uygulamaya başlanacaktır.

ii. Anonim Şirketlerde Pay Bedelini İfa Borcu ve İfa Etmemenin Sonuçları

- Pay Bedelini İfa Borcuna İlişkin Genel İlke

Mevcut TTK’nın 480. maddesinde hükmedilen maddeler bazı değişiklikler yapılarak, Eski TTK’nın 405. maddesinden alınmıştır. Buna göre, “*Kanun’da öngörülen istisnalar dışında, esas sözleşmeyle pay sahibine, pay bedelini veya payın itibari değerini aşan primi ifa dışında borç yükletilemez” (MTTK, m.480/1) denilmiştir. Tek borç ilkesine yer veren bu hüküm, anonim şirketlerde, Kanun ile ona dayalı esas sözleşme düzenini egemen kılmayı, Borçlar Hukuku sözleşmeleriyle oluşturulabilecek yan düzenin*

esas sözleşme düzenini ortadan kaldırmasına sınırsız bir şekilde izin vermeyi amaçlamaktadır (Altaş, 2011:231).

“Kayıtlı sermaye sistemini kabul eden anonim şirketlerde esas sözleşme ile yönetim kuruluna primli pay çıkarma yetkisi tanınabilir” (MTTK, m.480/2). Hüküm, kayıtlı sermaye sistemini seçmiş halka açık anonim şirketler için Sermaye Piyasası Kurulu madde 12 ile uyum sağlamak amacıyla öngörülmüştür (Dinç, 2011:490).

“Pay sahipleri sermaye olarak şirkete verdiklerini geri isteyemezler, tasfiye payına ilişkin hakları saklıdır” (MTTK, m.480/3). Eski TTK'nın 405. maddesinin ikinci fıkrasının tekrarıdır. *“Pay devirlerinin şirketin onayına bağlı olduğu hallerde, esas sözleşmeyle pay sahiplerine sermaye taahhüdünden doğan borçtan başka, belli zamanlarda tekrarlanan ve konusu para olmayan edimleri yerine getirmek yükümlülüğü de yüklenebilir. Bu ikincil yükümlülüklerin nitelik ve kapsamı pay senetlerinin veya ilmihaberlerin arkasına yazılabilir”* (MTTK, m.480/4). Yine bu madde de Eski TTK'nın 405. maddesinin tekrarıdır.

- Pay Bedelini Ödemeye Çağrı

Pay bedellerinin pay sahiplerinden nasıl isteneceği MTTK'nın 481. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, pay bedellerinin ödenmesi, anonim şirket yönetim kurulu tarafından istenir. Yönetim kurulu, eğer şirket esas sözleşmesinde ödemeye çağrıya ilişkin özel bir düzenleme var ise buna uygun olarak pay bedellerinin ödenmesini ister. Esas sözleşmede hüküm yok ise, payların bedelleri pay sahiplerinden ilan yoluyla istenir. İlanda, ödenmesi istenen sermaye borcunun oranı veya tutarı ile ödeme tarihi ve ödemenin nereye yapılacağı açıkça belirtilir (MTTK, m.481/1). İkincil yükümlülükler hakkında, esas sözleşmede, sözleşme cezası da öngörülebilir (MTTK, m.481/2).

- Pay Bedelini Ödemede Temerrüde Düşülmesinin Sonuçları

Mevcut TTK'nın 482. maddesinde, sermaye koyma borcunu süresi içinde yerine getirmeyen pay sahibi, ihtarla gerek olmaksızın, temerrüt faizi ödemekle yükümlüdür denilmektedir (MTTK, m.482/1). İkinci fıkrada ise, temerrüt faiz ödeme yükümü yanında, yönetim kurulu, mütemerrit pay sahibini, iştirak taahhüdünden ve yaptığı kısmi ödemelerden doğan haklarından yoksun bırakmaya ve söz konusu payı satın yerine başkasını almaya ve kendisine verilmiş pay senedi varsa, bunları iptal etmeye yetkilidir. İptal edilen pay senetleri ele geçirilemiyorsa iptal kararı Türkiye Ticaret Sicili

Gazetesi'nde ve ayrıca esas sözleşmenin öngördüğü şekilde ilan olunur (MTTK, m.482/2).

MTTK, temerrüt durumunda temerrüt faizi ve ceza yanında,şirketin tazminat haklarını da saklı tutmuştur (MTTK, m.482/3-4).

- İskat Usulü

Mevcut TTK'nın 482. maddelerinde belirtilen ıskat hükümlerini ve cezayı, yani, yönetim kurulunun, mütemerrit pay sahibini, iştirak taahhüdünden ve yaptığı kısmi ödemelerden doğan haklarından yoksun bırakabilmesi ve söz konusu payı satıp yerine başkasını alması ve kendisine verilmiş pay senedi varsa bunları iptal etmesi ya da şirket esas sözleşmesinde yazılı cezayı uygulayabilmesi için MTTK'nın 483. maddede yazılı ıskat usulüne uyulması gerekir. Bu bağlamda, bedelinin ödenmesinde temerrüde düşülen pay hamiline yazılı ise;

- Anonim şirket yönetim kurulu tarafından, mütemerrit pay sahibine, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile esas sözleşmenin öngördüğü şekilde ilan yoluyla ve de şirketin internet sitesinde yayımlanacak bir mesajla ihtarda bulunulması,

- Anılan ihtarda, mütemerrit pay sahibinin temerrüde konu olan tutarı bir ay içinde ödemesi gerektiğinin, aksi halde, ilgili paylara ilişkin haklarından yoksun bırakılacağı ve sözleşme cezasının isteyeceğinin belirtilmesi gerekir (MTTK, m.483/1).

Nama yazılı pay senetlerinin sahiplerine ise bu davet ve ihtar, ilan yerine, iadeli taahhütlü mektupla ve internet sitesi mesajı ile yapılır. Mektupta ve internet sitesine konulacak ihtarda, mütemerrit pay sahibinin temerrüde konu olan tutarı bir ay içinde ödemesi, aksi halde, ilgili paylara ilişkin haklarından yoksun bırakılacağı ve sözleşme cezasının isteneceği belirtilir. Bir aylık süre, mektubun alındığı tarihten başlar (MTTK, m.483/2).

Mütemerrit pay sahibinin bu ihtarlarda belirtilen süre ve şekilde de pay bedellerini ödemesi halinde, ıskat hükümleri uygulanır. Buna karşılık, mütemerrit pay sahibinin, yeni pay sahibinin ödemelerinden açık kalan tutar için şirkete karşı olan sorumluluğu devam eder (MTTK, m.483/3). Aynı maddenin dördüncü fıkrasında ise ıskat usulü 501. madde hükmü ile saklı tutulmuştur. Yani, bedeli tamamen ödenmemiş bulunan nama yazılı bir payı iktisap eden kimse, pay defterine kaydedilmekle şirkete karşı geri kalan pay bedelini ödemekle yükümlü olur (MTTK, 501).

4.1.6. Anonim Şirketlerde Kar, Kazanç ve Tasfiye Payı

i. Anonim Şirketlerde Kar ve Tasfiye Payı Hakkı

Mevcut TTK'nın 507. maddesinde hükmedilen kar ve tasfiye payı hakkı, Eski TTK'nın 455. maddesinde bazı değişiklikler yapılarak aynen alınmıştır. Değişikliklerde, SPK ve ilgili mevzuat hükümlerinin saklı olduğu açıkça belirtilmiş ayrıca "safî kazanç" ibaresi yerine "net dönem karı" terimi konulmuştur. "Kazanç" sözcüğü bilanço ve şirketler hukukunda kullanılmaz, vergi hukukunda kullanılır. Net dönem karı Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan bir kavramdır.

İlgili madde hükümlerine göre, anonim şirkette her pay sahibi,

- Kanun ve esas sözleşme hükümlerine göre pay sahiplerine dağıtılması kararlaştırılmış net dönem karına,
- Şirketin sona ermesi halinde ise esas sözleşmede sona eren şirketin mal varlığının kullanılmasına ilişkin başka bir hüküm bulunmuyor ise tasfiye sonucunda kalan tutara payı oranında katılma hakkına sahiptir (MTTK, m.507/1).

Eğer şirket esas sözleşmesinde payların bazı türlerine imtiyaz hakkı tanınmış veya özel menfaat sağlanmış ise bu kişilerin hakları saklı tutulur (MTTK, m.507/2). Ancak, Kanun, Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili mevzuat hükümlerinin saklı olduğunu belirtmiştir (MTTK, m.507/3).

Mevcut TTK'ya göre kar ve tasfiye payı, esas sözleşmede aksine hüküm yoksa, pay sahibinin sermaye payı için şirkete yaptığı ödemelerle orantılı olarak hesap edilir (MTTK, m.508/1). Eski TTK'nın 456. maddesi aynen kabul edilmiştir. Bu fıkraya göre, pay sahibi, sermaye payını ödediği oranda, kara iştirak eder ve tasfiye payını alır. Kar payının ödeneceği yıllık kar ise, yıllık bilançoya göre belirlenir (MTTK, m.508/2).

ii. Anonim Şirketlerde Kar Payı

Anonim şirketlerde sermaye için faiz ödenemez (MTTK, m.509/1). Kar payı ancak net dönem karından ve serbest yedek akçelerden dağıtılabilir (MTTK, m.509/2). Bu fıkrada "net dönem karı" ibaresiyle her şeyden önce bilanço zararı düşüldükten sonra kalan kar kastedilmiştir. Anonim şirkette, bilançoda geçmiş yıl zararları varken, yıllık kar dağıtılamaz. Bu yasak sermayenin korunması ilkesi gereğidir ve anonim şirketlere ilişkin evrensel bir kuraldır. Şirketin iradesi gereği yedek akçe hesabına alınan karlarda "dağıtılma amacı" hiçbir zaman belirtilmemektedir. Böyle bir uygulama yoktur. Bu

sebeple yorum güçlüklerine ve bazı yanlış anlamalara yol açmamak için MTTK'da "serbest yedek akçelerden" ibaresi tercih edilmiştir (Dinç, 2011:513).

Kar payı avansı, Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olmayan şirketlerde Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın bir tebliği ile düzenlenecektir (MTTK, m.509/3). Kar payı avansını halka açık anonim şirketlere özgülemenin haklı bir sebebi yoktur. Bu sebeple avans MTTK'da genişletilmiş, uygulama kurallarının kapalı şirketlerde Bakanlığa bir tebliğ ile düzenlenmesi uygun görülmüştür.

iii. Anonim Şirketlerde Hazırlık Dönemi Faizi

Anonim şirket pay sahiplerine, işletmenin tam bir şekilde faaliyete başlamasına kadar geçecek hazırlık dönemi için belirli bir faiz ödeyebilir. Ancak, bunu temin için;

- Her şeyden önce şirket sözleşmesinde, pay sahiplerine, işletmenin tam bir şekilde faaliyete başlamasına kadar geçecek hazırlık dönemi için faiz ödenebileceğine dair açık bir hüküm bulunmalı,

- Faiz ödemesi Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olmalıdır.

Şirket esas sözleşmesinde ayrıca, hazırlık dönemi ile sınırlı olmak üzere faiz ödemelerinin en geç ne zamana kadar süreceği belirtilir. Pay sahiplerine ödenecek bu hazırlık dönemi faizi, özellikli varlık niteliğindeki yatırımların maliyetine yüklenecektir (MTTK, m.510/1).

İşletmenin yeni yatırımlarda bulunması halinde, yeni pay sahiplerine, belirli bir süreyle en geç yeni yatırımın işletmeye alındığı güne kadar faiz ödenmesi kabul olunabilir. Ancak, bunu temin için sermayenin artırılmasına dair olan kararda yeni pay sahiplerine belirli bir süreyle en geç yeni yatırımın işletmeye alındığı güne kadar faiz ödenmesi belirtilmiş olmalıdır. Yeni pay sahiplerine ödenecek faiz, özellikli varlık niteliğindeki yatırımların maliyetine yüklenir (MTTK, m.510/2).

iv. Anonim Şirketlerde Kazanç Payları

Mevcut TTK'da da Eski TTK'da olduğu gibi yönetim kurul üyelerine net dönem karından kazanç payı verilebilir. Ancak, ilgili kazanç payları, kanuni yedek akçe için belirli ayırım yapıldıktan ve pay sahiplerine ödenmiş sermayenin yüzde beşi oranında veya esas sözleşmede öngörülen daha yüksek bir oranda kar payı dağıtıldıktan sonra verilebilir (MTTK, m.511). Net dönem karı oluşmamış ise, kazanç payı verilmez.

Eski TTK'da pay sahiplerine ayrılması gereken kar payı oranı yüzde dördttür. Bunun MTTK'nın 519. maddenin ikinci fıkrasının c bendindeki kanuni yedek akçe bölümüne uyumlu olabilmesi için oran yüzde beşe çıkarılmıştır.

v. Kötü Niyet Halinde Kar ve Kazanç Payları ile Hazırlık Dönemi Faizlerinin Şirkete İadesi

MTTK'nın 512. maddesinin birinci fıkrasında, *“haksız yere ve kötü niyetle kar payı veya hazırlık dönemi faizi alan pay sahipleri, bunları geri vermekle yükümlüdür. Yönetim kurulu üyelerinin kazanç payları hakkında da aynı hüküm uygulanır”* denilmiştir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, *“geri alma hakkı, paranın alındığı tarihten itibaren beş yıl geçmekle zaman aşımına uğrar”* denilmektedir.

Bu maddeye göre, haksız yere ve kötü niyetle şirketten kar payı veya hazırlık dönemi faizi alan pay sahipleri ile haksız yere ve kötü niyetle şirketten kazanç payı alan yönetim kurulu üyeleri bunları şirkete iade etmek zorundadırlar. Şirketin geri alma hakkı beş yıllık zaman aşımına tabidir. Eğer beş yıl içerisinde şirket tarafından geri alınmaz ise zaman aşımına uğrar (Altaş, 2011:482).

vi. Şirketin İflası Halinde Kar ve Kazanç Payları ile Hazırlık Dönemi Faizlerinin Şirkete İadesi

Mevcut TTK'nın 513. maddesinde yer alan bu düzenleme, Eski TTK'nın 474. maddesinden aynen alınmıştır. Buna göre, *“şirketin iflası halinde, yönetim kurulu üyeleri şirket alacaklılarına karşı, iflasın açılmasından önceki son üç yıl içinde kazanç payı veya başka bir ad altında hizmetlerine karşılık olarak aldıkları ve fakat uygun ücreti aşan ve bilanço uygun bir ücret miktarına göre tedbirli bir tarzda düzenlenmiş olsaydı ödenmemesi gereken paraları geri vermekle yükümlüdürler. Sebepsiz zenginleştirmeye ilişkin hükümler gereğince alınması mümkün olmayan paraların geri verilmesi yükümlülüğü yoktur. Mahkeme, halin bütün gereklerini göz önünde bulundurarak takdir hakkını kullanır”* denilmektedir.

Bu madde hükümlerine göre, yönetim kurulu üyeleri, şirket hakkında iflasın açılmasından önceki son üç yıl içinde; uygun ücreti aşan ve bilanço uygun bir ücret miktarına göre tedbirli bir tarzda düzenlenmiş olsaydı ödenmemesi gereken kazanç payları ile başka bir ad altında hizmetlerine karşılık olarak aldıkları paraları şirket alacaklılarına geri vermekle yükümlüdür. Yani, iflas halinde, geri alma hakkı, şirkete

değil de şirket alacaklılarına tanınmıştır. Bunun temin için ise, alacaklıların dava açması gerekecektir. Bu konuda takdir hakkı kullanacak olan mahkemedir. Ancak yönetim kurulu üyeleri, sebepsiz zenginleştirmeye ilişkin hükümler gereğince alınması mümkün olmayan paraları geri vermekle yükümlü değildirler. Yine, Kanun bu konuda üç yıllık bir süre öngördüğünden, geri ödeme yükümlülüğü iflasın açılmasından önceki son üç yılla sınırlıdır. Yönetim kurulu üyelerine bu tarihten önce yapılan kazanç payı ödemeleri haksız dahi olsa, bu paralar geri istenemeyecektir (Altaş, 2011:483).

4.1.7. Anonim Şirketlerin Finansal Tabloları ve Yedek Akçeleri

i. Finansal Tabloları Hazırlama Yükümü

Eski TTK'da buna ilişkin herhangi bir düzenleme yokken, Mevcut TTK, anonim şirketlerde finansal tabloları hazırlama görevini kurul olarak yönetim kuruluna vermiştir. Buna göre, anonim şirket yönetim kurulu geçmiş hesap dönemine ait, Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülmüş bulunan finansal tablolarını ve eklerini bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlamak ve genel kurula sunmak zorundadır (MTTK, m.514).

Anılan madde, anonim şirket yönetim kurulunun yılsonu finansal tablolarını, eklerini belirli süre içinde genel kurula sunma görevini hükme bağlamaktadır. Görev yönetim kurulunun tüm üyelerine yönelik bir kurul görevidir. Yönetim hakkının devri bu görevin de devri sonucunu doğuramaz. Hüküm aynı zamanda yılsonu finansal tablolarının; bilanço ile gelir, nakit akım ve öz sermaye tabloları ile ekleri olduğunu açıklığa kavuşturmuştur (Dinç, 2011:516).

ii. Finansal Tabloların Dürüst Resim İlkesi

Mevcut TTK'nın 515. maddesi hükmünce, anonim şirketlerin finansal tabloları, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'na göre

- Şirketlerin mal varlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılır, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde,

- Şeffaf ve güvenilir olarak,

- Gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılmak zorundadır (MTTK, m.515).

İlgili madde dört emredici ilkeyi içermektedir,

- Yıl sonu finansal tabloları TMS'ye göre çıkarılır.
- Finansal tablolardan şirketin mal varlığı, borçları, yükümlülükleri, öz kaynakları ve faaliyet sonuçları anlaşılmalıdır.
- Finansal tablolar tam, anlaşılabilir, geçmiş yıllarla karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun, şeffaf, güvenilir olmalıdır.
- Şirketin durumunun resmini vermelidir, bu resim gerçeği dürüst ve aslına uygun olarak yansıtmalıdır (Dinç, 2011:516)

iii. Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyet Raporu

Yukarıda 514. maddede de hükmedildiği üzere, yönetim kurulu, geçmiş hesap dönemine ait yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlamak ve genel kurula sunmak zorundadır. Yönetim kurulunca düzenlenecek bu yıllık faaliyet raporunda;

- Şirketin, o yıla ait faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunu, doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtılmalı,
- Şirketin finansal durumu, finansal tablolara göre değerlendirilmeli,
- Şirketin gelişmesine ve karşılaşması muhtemel risklere de açıkça işaret edildikten sonra, bu konulara ilişkin yönetim kurulunun değerlendirmesi de raporda yer almalıdır (MTTK, m.516/1).

Yine, MTTK gereği, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda,

- Faaliyet yılının sona ermesinden sonra şirkette meydana gelen ve özel önem taşıyan olaylara,
- Şirketin araştırma ve geliştirme çalışmalarına,
- Yönetim kurulu üyeleri ile üst düzey yöneticilere ödenen ücret, prim, ikramiye gibi mali menfaatlere, ödeneklere, yolculuk, konaklama ve temsil giderlerine, ayni ve nakdi imkanlara, sigortalara ve benzeri teminatlara da açıkça yer verilmesi gerekmektedir (MTTK, m.516/2).

Yukarıdaki maddelere ilave olarak aynı maddenin üçüncü fıkrasında, anonim şirketler hem de şirketler topluluğu bakımından, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun zorunlu asgari içeriğinin, ayrıntılı olarak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından bir yönetmelikle düzenlenmesini öngörmüştür (MTTK, m.516/3).

Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenleme yetki ilgili bakanlık olan Gümrük ve Ticaret Bakanlığına verilmiştir. Avrupa Birliği'nin yönetim kurulunun yıllık raporunun içeriğine ilişkin düzenlemeleri çok ayrıntılı olduğundan ve bunlar oldukça sık değiştirildiklerinden Kanun'a temel ilkelerin konulması ve ayrıntılı düzenlemenin idari tasarrufa bırakılması uygun görülmüştür. Gümrük ve Ticaret Bakanlığının AB'nin düzenlemelerini dikkate alması gereklidir. Hükümde tebliğin ayrıntılı olmasına bilinçli şekilde vurgu yapılmıştır. Çünkü faaliyet raporu çok yönlü şeffaflığı sağlayan en önemli araçlardan biridir ve finansal tablolarla ilgili kısımları denetime tabidir (Dinç, 2011:517).

iv. Şirketler Topluluğunun Finansal Tabloları ve Yıllık Faaliyet Raporu

- Uygulanacak Muhasebe Standartları

Mevcut TTK'nın 517. maddesinin birinci fıkrasına göre, "konsolide finansal tabloları hazırlamakla yükümlü işletmeler ile konsolidasyon kapsamına giren işletmelerin belirlenmesinde ve ilgili diğer konularda Türkiye Muhasebe Standartları geçerlidir" denilmektedir. Şirketler topluluğunda konsolidasyon çevresi TMS tarafından belirlenecektir. Konsolidasyona tabi işletmelerin belirlenmesi yanında, "ilgili diğer" konular ibaresiyle genel yanında, konsolidasyon muafiyetleri, işletmenin ölçeğine tabi muafiyetler, bilgi ve yükümlülükleri ve tam konsolidasyon, sermaye konsolidasyonu başta olmak üzere konsolidasyon türleri kastedilmiştir (Altaş, 2011:487).

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, konsolide finansal tablolar bir önceki sayfada belirtilen 515. madde hükümlerine göre esas ve ilkelerine göre çıkartılması gerektiğine yer verilmiştir.

- Şirketler Topluluğunda Yıllık Faaliyet Raporu

Bu madde hükmüne göre, topluluğa ilişkin yıllık faaliyet raporu ana şirketin yönetim kurulu tarafından 516. maddedeki esaslara göre düzenleyeceği belirtilmiştir. Bu madde yönünden açıklığa kavuşturulması gereken önemli nokta, yıllık faaliyet raporunun hangi şirketin yönetim kurul tarafından hazırlanacağıdır. Topluluk söz konusu olduğu için yükümlülük ana şirkete ve topluluğun en tepesindeki ana şirkete aittir. Bu ana şirket "çatı şirket" diye de adlandırılabilir. Ara şirketlerin böyle genel bir rapor hazırlayabilme olanağı yoktur. Ana şirketin yurt dışında olması bu sorumluluğu ortadan kaldırmaz. Tepedeki şirketin bir şirket olmaması da sonucu etkilemez.

v. Anonim Şirketlerde Yedek Akçe Ayrımı

Yedek akçeler MTTK'nın 519 ile 523. maddelerinde düzenlenmiştir. Anonim şirketlerce ayrılması zorunlu olan ve de ayrılmasına izin verilen yedek akçeler, aşağıdadır.

- Kanuni Yedek Akçe Ayrımı

Eski TTK'nın 466. maddesinden aynen alınan madde, MTTK'nın 519. maddesinde düzenlenmiştir. İçerik yönünden aynı olan madde de kelimelerin ve söz diziminin rahat anlaşılabilmesi için değiştirildiği görülmektedir. Bu madde hükmüne göre, yıllık karın yüzde beşi, ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşıncaya kadar genel kanuni yedek akçe ayrılacağı ifade edilmiştir (MTTK, m.519/1). Bu sınıra ulaşıldıktan sonra da;

- Yeni payların çıkarılması dolayısıyla sağlanan primin, çıkarılma giderleri, itfa karşılıkları ve hayır amaçlı ödemeler için kullanılmamış bulunan kısmı,

- Iskat sebebiyle iptal edilen pay senetlerinin bedeli için ödenmiş olan tutardan, bunların yerine verilecek yeni senetlerin çıkarılma giderlerinin düşülmesinden sonra kalan kısmı,

- Pay sahiplerine yüzde beş oranında kar payı ödendikten sonra, kardan pay alacak kişilere dağıtılacak toplam tutarın yüzde onu, genel kanuni yedek akçeye eklenir (MTTK, m.519/2).

Genel kanuni yedek akçe sermayenin veya çıkarılmış sermayenin yarısını aşmadığı takdirde, sadece zararların kapatılmasına, işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi devam ettirmeye veya işsizliğin önüne geçmeye ve sonuçlarını hafifletmeye elverişli önlemler alınması için kullanılabilir (MTTK, m.519/3).

İkinci fıkranın c bendi ve üçüncü fıkra hükümleri, başlıca amacı başka işletmelere katılmaktan ibaret olan holding şirketler hakkında uygulanmaz. Özel kanunlara tabi olan anonim şirketlerin yedek akçelerine ilişkin hükümler saklıdır (MTTK, m.519/4-5).

MTTK'nın 520. maddesinde “Şirketin İktisap Ettiği Kendi Pay Senetleri İçin Ayrılan Yedek Akçe Ayrımı ve Yeniden Değerleme Fonları” maddesi ile yeni bir düzenleme getirilmiştir. Eski TTK'da buna ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Buna göre, anonim şirket, iktisap ettiği kendi payları için iktisap değerlerini karşılayan tutarda yedek akçe ayırmak zorundadır. Bu yedek akçeler, anılan

paylar devredildikleri veya yok edildikleri takdirde iktisap değerlerini karşılayan tutarda çözülebilirler (MTTK, m.520/1). Dolayısıyla, bu şekilde ayrılan yedek akçeler, paylar devredilene veya yok edilene kadar çözümlenip kullanılamazlar.

Yeniden değerlendirme fonu ile ilgili mevzuat uyarınca pasifte yer alan diğer fonlar, sermayeye dönüştürüldükleri ve yeniden değerlendirilen aktifler amorti edildikleri veya devredildikleri takdirde çözülebilirler (MTTK, m.520/2).

- Şirketin İsteği ile Ayırdığı Yedek Akçe

Eski TTK'nın 467. maddesinin içeriğine temel olan düşünce hükümler MTTK'nın 521. maddesinde aynen muhafaza edilmiştir. Buna göre, *“yedek akçeye yıllık karın yüzde beşinden fazla bir tutarın ayrılacağı ve yedek akçenin ödenmiş sermayenin yüzde yirmisini aşabileceği hakkında esas sözleşmeye hüküm konabilir. Esas sözleşme ile başka yedek akçe ayrılması da öngörülebilir ve bunların özgülenme amacıyla harcanma yolları ve şartları belirlenebilir”* (MTTK, m.521).

Mevcut TTK'nın 522. maddesinde de çalışanlar ve işçiler lehine yardım akçesi, Eski TTK'nın 468. maddesinden alınarak değiştirilmiştir. Buna göre;

“Esas sözleşmede şirketin yöneticileri, çalışanları ve işçileri için yardım kuruluşları kurulması veya bunların sürdürülebilmesi amacıyla veya bu amacı taşıyan kamu tüzel kişilerine verilmek üzere yedek akçe ayrılabilir” (MTTK, m.522/1). *“Yardım amacına özgülenen yedek akçelerin ve diğer malların şirketten ayrılması suretiyle bir vakıf veya kooperatif kurulması zorunludur. Vakıf senedinde, vakıf malvarlığının şirkete karşı bir alacaktan ibaret olacağı da öngörülebilir”* (MTTK, m.522/2).

Buradaki en önemli yenilik ise, çalışanların, işçiler ve yöneticilere yardım amaçlı ayrılacak yedek akçelerin bu amacı taşıyan kamu tüzel kişilerine verilebilmesine olanak sağlamasıdır. Yani, anonim şirketler, şirket çalışanları ve işçileri için ayıracakları yedek akçeleri, değerlendirilmek üzere bu amacı taşıyan mevcut kamu tüzel kişilerinden birisine yatırılabilecekleri gibi, ileride bu amaçla kurulacak kamu tüzel kişiliğine de devredebileceklerdir (Altaş, 2011: 497).

- Kar Payı Dağıtımı İle Yedek Akçe Ayrımı Arasındaki İlişki

Mevcut TTK'nın 523. maddesinde düzenlenen madde hükümlerine göre, “*Kanuni ve esas sözleşmede öngörülen isteğe bağlı yedek akçeler ayrılmadıkça pay sahiplerine dağıtılacak kar payı belirlenemez. Genel kurul,*

- Aktiflerin yeniden sağlanabilmesi için gerekliyse,

- Bütün pay sahiplerinin menfaatleri dikkate alındığında, şirketin sürekli gelişimi ve olabildiğince kararlı kar payı dağıtımı yönünden haklı görülüyorsa,

Kanunda ve esas sözleşmede öngörülenlerden başka yedek akçe ayrılmasına da karar verebilir.

Esas sözleşmede hüküm bulunmasa bile, genel kurul, şirketin işçileri için yardım sandıkları ve diğer yardım örgütleri kurulması veya bunların sürdürülebilmesi amacıyla veya diğer yardım ve hayır amaçlarına hizmet etmek üzere, bilanço karından yedek akçe ayırabilir” (MTTK, m.523).

Yıllık kardan, öncelikle kanuni yedek akçeler ile şirket esas sözleşmesinde öngörülmüş olan isteğe bağlı yedek akçeler ile şirket esas sözleşmesinde öngörülmüş olan isteğe bağlı yedek akçeler ayrılmalı, kar dağıtımında bu ayrımlardan sonra gidilmelidir.

vi. Özel Mevzuata Tabi Anonim Şirketlerin Finansal Tabloları

Mevcut TTK'da, bankalar ile diğer kredi kurumlarının, finansal kiralama ve faktöring gibi finansal şirketlerin, sigorta ve reasürans şirketlerinin, Sermaye Piyasası Kanunu kapsamındaki tüm kurumların finansal tabloları ile konsolide finansal tablolarına ilişkin olarak Türkiye Muhasebe Standartlarında ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca belirlenmiş idari düzenlemelerde hüküm bulunmayan hallerde, söz konusu alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulan kurum ve kurulların özel kanunlarında yer alan hükümleri uygulanır (MTTK, m.528/1). Bu çerçevede, anılan şirketler finansal tablolar konusunda, öncelikle tabi oldukları mevzuata göre hareket ederler.

Türkiye Muhasebe Standartlarında, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca belirlenmiş finansal tablolara ilişkin idari düzenlemelerde ve özel kanunlarda hüküm bulunmayan hallerde bu Kanun hükümleri uygulanır (MTTK,

m.528/2). Kooperatiflerin finansal tabloları ile konsolide finansal tablolarına ilişkin özel hükümler saklıdır (MTTK, m.528/3).

4.1.8. Anonim Şirketlerin Sona Ermesi ve Tasfiye

Mevcut TTK'da anonim şirketlerin sona ermesi ve tasfiyesi ile ilgili hükümler 529 ile 548. maddeler arasında düzenlenmiştir.

i. Anonim Şirketlerin Sona Erme Sebepleri

Mevcut TTK'da “sona erme” Eski TTK'da infisah olarak kullanılmıştır. Sona erme sebepleri Eski TTK'da olduğu gibi iki ayrı başlık altında incelenmiştir. Genel sona erme sebepleri ve özel sona erme sebepleri şeklinde.

- Anonim Şirketlerin Genel Sona Erme Sebepleri;

Mevcut TTK'da, anonim şirketin genel olarak sona erme sebeplerine 529. madde de yer verilmiştir. Buna göre, anonim şirket,

i. Sürenin sona ermesine rağmen işlere fiilen devam etmek suretiyle belirsiz süreli hale gelmemişse, esas sözleşmede öngörülen sürenin sona ermesiyle (MTTK, m.529/1/a) sona erer. Bu bent ile süresi sona eren anonim şirketlerin, işlere fiilen devam etmeleri halinde süresiz hale geleceklerine ilişkin bir kural getirilerek, Eski TTK dönemindeki tartışmalar sona erdirilmiştir (Dinç, 2011:524).

ii. İşletme konusunun gerçekleşmesiyle veya gerçekleşmesinin imkansız hale gelmesiyle (MTTK, m.529/1/b) sona erer. Bu bent ile şirketin işletme konusunun gerçekleşmesi veya gerçekleşmesinin imkansız hale gelmesinin sona erme sebebi oluşturacağı kabul edilerek, şirket “maksadı”nın elde edilmesi veya elde edilmesinin imkansız hale gelmesini öngören Eski TTK'daki hükmünden ayrılmıştır. Getirilen yenilik, terim farklılığının ötesindedir. Bu değişiklik “maksat”, “gaye” ve “konu” terimlerine öğreti ile yüksek mahkeme kararlarında yüklenen anlam dikkate alınarak yapılmıştır (Dinç, 2011:525).

iii. Esas sözleşmede öngörülmüş herhangi bir sona erme sebebinin gerçekleşmesiyle (MTTK, m.529/1/c) sona erer.

iv. İflas kararının verilmesiyle (YTTK, m.529/1/e) ve Kanun'larda öngörülen diğer hallerde (MTTK, m.529/1/f) sona erer.

- Anonim Şirketlerin Özel Sona Erme Sebepleri

Mevcut TTK'da anonim şirketleri sona erdiren özel haller, 530. maddedeki "organların eksikliği" ve 531. maddedeki "haklı sebeplerle fesih" olmak üzere iki başlık altında hükmedilmiştir. Buna göre,

Mevcut TTK'nın 530. maddesinde "uzun süreden beri şirketin kanunen gerekli olan organlarından biri mevcut değilse veya genel kurul toplanamıyorsa, pay sahipleri, şirket alacaklıları veya Gümrük ve Ticaret Bakanlığının istemi üzerine, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi, yönetim kurulunu da dinleyerek şirketin durumunu kanuna uygun hale getirmesi için bir süre belirler. Bu süre içinde durum düzeltilmezse, mahkeme şirketin feshine karar verir" (MTTK, m.530/1). Ayrıca, dava açıldığında mahkeme, taraflardan birinin istemi üzerine gerekli önlemleri alabilir (MTTK, m.530/2) denilmiştir. Bu kanun Eski TTK'nın 435. maddesinde bir takım değişiklikler yapılarak aynen alınmıştır.

Mevcut TTK "haklı sebeplerle fesih" başlıklı 531. maddesinde ise, "haklı sebeplerin varlığında, sermayenin en az onda birini ve halka açık şirketlerde yirmide birini temsil eden payların sahipleri, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden şirketin feshine karar verilmesini isteyebilir. Mahkeme, fesih yerine, davacı pay sahiplerine, payların karar tarihine en yakın tarihteki gerçek değerlerinin ödenip davacı pay sahiplerinin şirketten çıkarılmalarına veya duruma uygun düşen ve kabul edilebilir diğer bir çözüme karar verebilir" (MTTK, m.531) denilmiştir. Eski TTK haklı sebeplerle feshi düzenlememiştir. Getirilen bu madde ile bu boşluk doldurulmuştur. MTTK'da düzenlenen bu maddenin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir,

i. Bu hakkın kullanılabilmesi için esas sermayenin onda birine sahip olmak gerekli ve yeterlidir. Bu oranda paya bir pay sahibinin sahip olması şart değildir. Birden fazla pay sahibi de bir araya gelerek söz konusu hakkı kullanabilir. Esas sözleşme ile daha düşük bir organ öngörülebilir.

ii. Feshin talep edileceği mahkeme, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret mahkemesidir.

iii. Haklı sebep MTTK'da tanımlanmamış, haklı sebepler örnek olarak da gösterilmemiş, bu kavramların niteliklerinin gösterilmesi ve tanımlanması yargı kararlarıyla öğretiyeye bırakılmıştır (Dinç, 2011:527).

ii. Anonim Şirketlerde Sona Ermenin Tescil ve İlan Edilmesi

Anonim şirketlerde sona erme, şirketin iflasından ve mahkeme kararından başka bir sebepten ileri gelmişse, yönetim kurulu ticaret siciline tescil ve ilan ettirmesi gerekmektedir (MTTK, m.532). Eski TTK'nın 438. maddenin devamı niteliğindedir. Sona erme, kural olarak yönetim kurulunca ticaret siciline tescil ve ilan ettirilir. Bunun iki istisnası vardır. Bunlar şirketin iflas nedeniyle ve mahkeme kararıyla sona ermesidir. Eski TTK sadece iflas halini istisna olarak düzenlemiştir.

iii. Anonim Şirketlerde Tasfiye

Mevcut TTK'ya göre, Kanun'daki istisnalar saklı kalmak şartıyla, sona eren şirketin tasfiye haline gireceği hükmedilmiştir (MTTK, m.533/1). Tasfiye haline giren şirket, pay sahipleriyle olan ilişkileri de dahil, tasfiye sonuna kadar tüzel kişiliğini korur ve ticaret unvanını "tasfiye halinde" ibaresini eklenmiş olarak kullanacaktır. Bu halde organlarının yetkileri tasfiye amacıyla sınırlıdır (MTTK, m.533/2).

- Tasfiye Halinde Şirket Organlarının Durumu

Anonim şirket tasfiye haline girince, organların görev ve yetkileri, tasfiyenin yapılabilmesi için zorunlu olan, ancak nitelikleri gereği tasfiye memurlarınca yapılamayan işlemlere özgülenir (MTTK, m.535/1). Genel kurul ise, tasfiye işlerinin gereklerinden olan hususlar hakkında karar vermek üzere, tasfiye memurları tarafından toplantıya çağrılır (MTTK, m.535/2). Bu düzenleme Eski TTK'nın 440. maddesinin devamı niteliğindedir. Fakat göze çarpan yenilik Mevcut Kanun'un daha sade ve anlaşılabilir olduğudur.

- Tasfiye Memurları

Tasfiye memurlarına ilişkin düzenlemeler MTTK'nın 536 ile 539. maddeler arasında düzenlenmiştir.

Tasfiye Memurlarının Atanması,

MTTK'nın 536. maddesinde tasfiye memurlarının atanmasına ilişkin hükümleri maddeler halinde sıralanmıştır. Buna göre,

- Esas sözleşme veya genel kurul kararıyla ayrıca tasfiye memuru atanmadığı takdirde, tasfiye, yönetim kurulu tarafından yapılır. Tasfiye memurları pay sahiplerinden veya üçüncü kişilerden olabilir. Tasfiye ile görevlendirilenler esas sözleşmede veya

atama kararında aksi öngörülmemişse olağan ücrete hak kazanırlar (MTTK, m.536/1). Eski TTK'nın devamı niteliğindedir.

- Yönetim kurulu, tasfiye memurlarını ticaret siciline tescil ve ilan ettirir. Tasfiye işlerinin yönetim kurulunca yapılması halinde de bu hüküm uygulanır (MTTK, m.536/2).

- Şirketin feshine mahkemenin karar verdiği hallerde tasfiye memuru mahkemece atanır (MTTK, m.536/3). Bu hüküm yeni olup Eski TTK'da buna ilişkin bir düzenleme yoktur.

- Temsile yetkili tasfiye memurlarından en az birinin Türk vatandaşı olması ve yerleşim yerinin Türkiye'de bulunması şarttır (MTTK, m.536/4). Bu fıkra göre, tasfiye memuru için aranan kanuni şartların tümünün aynı kişide gerçekleşmesi gerekmektedir. Yani, Türk vatandaşı olan tasfiye memurunun Türkiye'de yerleşim yeri bulunmalı ve ona şirketi temsil yetkisi verilmelidir. Yoksa burada sayılan şartların ayrı ayrı kişilerde mevcut bulunması fıkra hükmünün gereği açısından yeterli değildir.

Yukarıdaki dördüncü fıkra ilave olarak, şirketi temsile yetkili tasfiye memurlarından hiçbirinin Türk vatandaşı olmaması durumunda ve hiçbirinin Türkiye'de yerleşim yeri bulunmuyorsa, mahkeme pay sahiplerinden veya alacaklılardan birinin veya Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın istemiyle, söz konusu şarta uygun birini tasfiye memuru olarak atayabilir (MTTK, m.537/3).

Tasfiye Memurlarının Görevden Alınması,

Anonim şirket genel kurulu, esas sözleşme veya genel kurul kararıyla atanmış tasfiye memurlarını ve bu görevi yerine getiren yönetim kurulu üyelerini, her zaman görevden alabilir ve yerlerine yenilerini atayabilir (MTTK, m.537/1). Eski TTK'nın 442. maddenin birinci fıkrasının aynısıdır. Herhangi bir yeni düzenlemeye ihtiyaç duyulmamıştır. Birinci fıkra karşılık, ikinci fıkra ise, pay sahiplerinden birinin isteğiyle ve haklı sebeplerin varlığından, mahkeme de, tasfiyeye memur kişileri görevden alabilir ve yerlerine yenilerini atayabilir. Bu yolla atanan tasfiye memurları, mahkeme kararına dayanılarak tescil ve ilan olunurlar (MTTK, m.537/2). Bu fıkra Eski TTK'daki düzenlemeden yapılan değişiklik ile, mahkemece atanan tasfiye memurlarının tescil ve ilanını yaptırabilecek kişilerin sayısı artırılmıştır. Eski TTK'da sadece atanan tasfiye memurları, kendilerini tescil ve ilan ettirme yetkisi ile donatılmış iken, Mevcut TTK mahkeme ilamının ibrazı suretiyle başka kişilerin de (örneğin, yönetim kurulu) tasfiye memurlarının tescil ve ilanını sağlayabileceğini hükme bağlamıştır.

Tasfiye Memurunun Şirket Aktiflerini Satma Yetkisi,

Şirketin genel kurulu aksini kararlaştırmamış ise, tasfiye memurları şirketin aktiflerini pazarlık yolu ile satabilirler (MTTK, m.538/1). Buna karşılık, genel kurul şirket aktiflerinin satışı hususunda farklı bir yöntem de belirleyebilir (Altaş, 2011:512).

Önemli miktarda aktiflerin toptan satılabilmesi için genel kurulun kararı gereklidir. Bu kararın alınabilmesi için, bu kararda şirket sermayesinin en az yüzde yetmiş beşini oluşturan payların sahiplerinin veya temsilcilerinin olumlu oyları gerekmektedir (MTTK, m.538/2, m.421/3). İlk toplantıda bu nisap sağlanamadığı takdirde izleyen toplantılarda da aynı nisap aranır (MTTK, m.421/4).

Tasfiye Memurlarının Yetkilerinin Sınırlandırılması ve Genişletilmesi,

Eski TTK'da düzenlenmeyen tasfiye memurlarının yetkilerinin sınırlandırılması ve genişletilmesine ilişkin hükümler Mevcut TTK'nın 539. maddesinde dört fıkrada hükmedilmiştir. Buna göre,

i- Tasfiye memurlarına Kanun'la tanınmış yetkiler devredilemez; ancak, belirli uygulama işlemlerinin yapılabilmesi için, tasfiye memurlarından biri diğerine veya üçüncü bir kişiye temsil yetkisi verebilir.

ii- Tasfiye memurlarının üçüncü kişilerle tasfiye amacı dışında yaptığı işlemler şirketi bağlar; meğerki, üçüncü kişilerin işlemin tasfiye amacının dışında olduğunu bildiği veya halin gereğinden bilmemesinin mümkün olamayacağı ispat edilsin. Tasfiyenin sadece tescil ve ilan edilmesi, bu hususun ispatı için yeterli delil değildir.

iii- Tasfiye memurları birden fazla ise, aksi genel kurul kararında veya esas sözleşmede öngörülmemiş ise, şirketin bağlanabilmesi için imzaya yetkili iki tasfiye memurunun şirket unvanı altında imza atması gereklidir. Tasfiye halindeki şirketi tasfiye ile ilgili konularda mahkemelerde ve dış ilişkide tasfiye memurları temsil eder.

iv- Tasfiye memurunun görevini yerine getirdiği sırada işlediği haksız fiilden şirket sorumludur.

- Tasfiye İşleri

İlk Envanter ve Bilançonun Çıkarılması ve Genel Kurul Onayına Sunulması,

Anonim şirketin tasfiyesinde, tasfiye memurları görevlerine başlar başlamaz, şirketin tasfiyenin başlangıcındaki durumunu incelerler, gerekirse şirket mallarına değer biçmek için uzmanlara başvurarak, şirketin malvarlığına ilişkin durumu ile finansal

durumunu gösteren bir envanter ile bilanço düzenler ve genel kurulun onayına sunarlar (MTTK, m.540/1). Bu fıkra tasfiyeye ilişkin açılış bilançosunun düzenleniş usulüne ilişkindir. Eski TTK'nın 444. maddesinde, tasfiye memurlarının, görev başlar başlamaz, şirketin tasfiyenin başlangıcındaki durumunu inceleyerek buna göre bir envanter ve bilanço çıkarmaları hükme bağlanmıştır. Mevcut TTK'da, envanter ve bilançonun düzenlenmesinde şirket mallarına değer biçmek için tasfiye memurlarının gerekirse uzmanlara başvurabileceği hükmüne yer verilmiştir (Dinç, 2011:534).

Envanter ve bilançonun onaylanmasından sonra, tasfiye memurları şirketin envanterde yazılı bütün malları ile belgelerine ve defterlerine el koyarlar (MTTK, m.540/2). Bu fıkra Eski TTK'nın 226. maddesinin ikinci fıkrasının devamıdır.

Alacaklıların Alacaklarını Bildirmeye Çağırılması ve Alacaklıların Korunması,

Eski TTK'nın 445. maddesinin bir takım değişiklikleriyle alacaklıların alacaklarını bildirmeye çağırılması MTTK'nın 541. maddesinin birinci fıkrasında aynen hükmedilmiştir. Buna göre,

- Alacaklı oldukları şirket defterlerinden veya diğer belgelerden anlaşılan ve yerleşim yerleri bilinen kişiler taahhütlü mektupla,

- Diğer alacaklılar ise Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ve şirketin internet sitesinde ve aynı zamanda esas sözleşmede öngörüldüğü şekilde, birer hafta arayla yapılacak üç ilanla şirketin sona ermiş bulunduğu konusunda bilgilendirilirler ve alacaklarını tasfiye memurlarına bildirmeye çağırılırlar (MTTK, m.541/1). Burada yapılan değişiklik ilanın yapılış şekline yöneliktir. Hükme göre alacaklıları haberdar etmeye yönelik ilan 35. maddede anılan gazete ile ve esas sözleşmede öngörülen şekilde birer hafta arayla üç kez yapılmasıdır.

Alacaklı oldukları bilinenler, bildirimde bulunmazlarsa alacaklarının tutarı Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca belirlenecek bir bankaya depo edilecektir (MTTK, m.541/2). Eski TTK'da alacaklarının bir notere tevdi olacağı hükmedilirken, Mevcut TTK'da bu Bakanlığın belirleyeceği bir bankaya depo edilmesi gerektiği şeklinde değiştirilmiştir. Buna göre, alacaklı oldukları şirket defterlerinden veya diğer belgelerden anlaşılan ve yerleşim yerleri bilinen kişiler ile diğer alacaklılar kendilerine taahhütlü mektupla bildirilmesine ve ilan edilmesine rağmen, alacaklarını süresinde tasfiye

memurlarına bildirmezler ise, alacaklarının tutarı Bakanlığın belirleyeceği bir bankaya depo edilir (Altaş, 2011:518).

“Şirketin, henüz muaccel olmayan veya hakkında uyumsuzluk bulunan borçlarını karşılayacak tutarda para notere depo edilir, meğerki, bu gibi borçlar yeterli bir şekilde teminat altına alınmış veya şirket varlığının pay sahipleri arasında paylaşımı bu borçların ödenmesi şartına bağlanmış olsun” (MTTK, m.541/3). Bu madde Eski TTK’daki maddenin aynısıdır.

Mevcut TTK’nın 541. maddesinin dördüncü fıkrasına göre, yukarıdaki fıkralarda yazılı hükümlere aykırı hareket eden tasfiye memurları haksız olarak ödedikleri paralardan dolayı MTTK’nın 553. madde uyarınca sorumlu tutulmuşlardır. Bu fıkra, Eski TTK’dan yapılan tek değişiklik, tasfiye memurlarının sorumluluğa ilişkin olarak kollektif şirketlerle ilgili hükme yapılan atfin kaldırılarak, yerine anonim şirketlerle ilgili bir iç atıf yapılarak 553. madde hükmüne yollamada bulunmasıdır.

Tasfiye Memurlarına Yüklenilen Diğer Tasfiye İşleri,

MTTK’da tasfiye memurlarına yüklenilen diğer tasfiye işleri 542. maddede hükmedilmiştir. Eski TTK’da bu düzenleme 446, 225, 227, 231, 235 ve 236. maddelerde yer almıştır. MTTK’da bu maddelere göre bir çok değişiklik yapılmıştır. Buna göre tasfiye memurları;

- Şirketin süregelen işlemlerini tamamlamak, gereğinde pay bedellerinin henüz ödenmemiş olan kısımlarını tahsil etmek, aktifleri paraya çevirmek ve şirket borçlarını, ilk tasfiye bilançosundan ve alacaklılara yapılan çağrı sonucunda anlaşılan duruma göre, şirket varlığından fazla olmadığı saptanmışsa, bu borçları ödemekle yükümlüdürler (MTTK, m.542/a).

- Tasfiye memurları, tasfiyenin gerektirmediği yeni bir işlem yapamazlar (MTTK, m.542/b).

- Tasfiye memurları, şirket borçları şirket varlığından fazla olduğu takdirde durumu derhal şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine bildirmek zorundadırlar, mahkeme bu durumda iflasın açılmasına karar verir (MTTK, m.542/c).

- Tasfiye memurları, tasfiyenin uzun sürmesi halinde, her yıl sonu için tasfiyeye ilişkin finansal tabloları ve tasfiye sonunda da kesin bilançoğu düzenleyerek genel kurula sunarlar (MTTK, m.542/d).

- Tasfiye memurları, şirketin bütün mal ve haklarının korunması için düzenli ve görevinin bilincinde bir yönetici gibi gereken önlemleri alır ve tasfiyeyi mümkün olan en kısa sürede bitirirler (MTTK, m.542/e).

- Tasfiye memurları, tasfiye işlemlerinin düzenli yürütülmesi ve güvenliği için gereken defterleri tutarlar (MTTK, m.542/f).

- Tasfiye memurları, tasfiye sırasında elde edilen paralardan şirketin süregelen harcamaları için gerekli olan para dışında kalan paraları, bir bankaya şirket adına yatırırılar (MTTK, m.542/g).

- Tasfiye memurları, vadesi gelmemiş borçları, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca kısa vadeli kredilere uygulanan oran üzerinden iskonto ederek derhal öderler. Alacaklılar bu ödemeyi kabul etmek zorundadır. Kanun gereği iskonto edilmesi mümkün olmayan alacaklar bu hükümden müstesnadır (MTTK, m.542/h).

- Tasfiye memurları, pay sahiplerine tasfiye işlerinin durumu hakkında bilgi ve istedikleri takdirde bu konuda imzalı belge verirler (MTTK, m.542/i).

Tasfiye Sonucunda Kalan Mevcudun Dağıtımı,

Mevcut TTK'nın 543. maddesine göre, tasfiye halinde bulunan şirketin borçları ödendikten ve pay bedelleri geri verildikten sonra kalan varlığı, esas sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa pay sahipleri arasında, ödedikleri sermayeler ve imtiyaz hakları oranında dağıtılır. Tasfiye payında imtiyazın varlığı halinde esas sözleşmedeki düzenleme uygulanacaktır (MTTK, m.543/1). Eski TTK'nın 447. maddesine göre, şirket borçları ödendikten sonra kalan varlığın, esas sözleşmede aksine bir hüküm bulunmadıkça, pay sahipleri arasında ödedikleri sermayeler ve paylara bağlı olan imtiyaz hakları nispetinde dağıtılacağı düzenlenirken, MTTK borçlar ödendikten sonra, önce ödenen pay bedellerinin iadesini, daha sonra kalan mevcudun, esas sözleşmede aksi öngörülmemişse pay sahipleri arasında ödedikleri sermayeler ve imtiyaz hakları nispetinde dağıtılacağını hükme bağlamıştır. Eski TTK'daki hüküm, doktrinde çok tartışılan ve pay bedelleri iade edilmeden yapılacak bir dağıtımın kanuna aykırı imtiyazlar oluşturacağı eleştirisiyle karşılanan bir düzenlemedir.

Alacaklılara üçüncü kez yapılan çağrı tarihinden itibaren bir yıl geçmedikçe kalan varlık dağıtılamaz. Şu kadar ki, hal ve duruma göre alacaklılar için bir tehlike mevcut olmadığı takdirde mahkeme bir yıl geçmeden de dağıtmaya izin verebilir (MTTK, m.543/2). Bu fıkraya göre, borçlar ödendikten sonra kalan varlığın ödenen pay bedellerinin iadesinde ve de pay sahiplerine ödedikleri sermayeler ve imtiyaz hakları nispetinde dağıtılması, ancak alacaklılara üçüncü kez yapılan çağrının tarihi üzerinden bir yıl geçtikten sonra mümkün olabilecektir.

Esas sözleşme ve genel kurul kararında aksine hüküm bulunmadıkça, dağıtma para olarak yapılır (MTTK, m.543/3).

- Tasfiye Sonunda Şirket Unvanının Sicilden Silinmesi

Tasfiyenin sona ermesi üzerine, tasfiye memurları, şirkete ait ticaret unvanının sicilden silinmesini ticaret sicili müdürlüğünden talep ederler. Talep üzerine silinme tescil ve ilan olunur (MTTK, m.545). Bu madde Eski TTK'nın 449. maddesi hükmünün tekrarıdır.

- Tasfiyede Uygulanacak Diğer Hükümler

Pay sahipleri ile tasfiye memuru veya memurları arasındaki uyuşmazlıkların çözümü basit yargılama usulüne tabidir. Mahkeme, gerekli görürse tasfiye memurlarıyla ilgili pay sahiplerini dinleyerek, kararını otuz gün içinde verir (MTTK, 546/1). Basit yargılama usulü, kanunlarda sayılan bazı avdalar ve işler hakkında uygulanan ve yazılı yargılama usulünden daha basit ve çabuk işleyen bir yargılama usulüdür. Bu usul yalnızca kanunlarda sayılan davalar ve işler hakkında uygulanır. Bu madde ile tasfiye memurları ile pay sahipleri arasında çıkabilecek ihtilaflarda da basit muhakeme usulünü uygulanması imkanı sağlanmıştır. Tasfiye prosedürünün sağlıklı işleyebilmesi ve tasfiye memurları ile pay sahipleri arasındaki ihtilafların ivedilikle halledilebilmesi için mahkemenin kararını otuz gün içinde vermesi ve kararını verirken tarafları da dinlemesi gerekli görülmüştür (Dinç, 2011:539).

Tasfiyeye ilişkin genel kurul kararları 418. madde uyarınca alınacaktır (MTTK, m.546/3). Bu fıkra Eski TTK'nın 450. maddesinin üçüncü fıkrası hükmünün sadeleştirilmiş bir tekrarıdır. Buna göre, tasfiyeye ilişkin genel kurul kararları ağırlaştırılmış nisaplara tabi değildir.

- Ek Tasfiye

Ek tasfiye, MTTK'nın 547. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili madde, Eski TTK'da bulunmayan, fakat uygulamanın ihtiyaçları nedeniyle öğreti ile yargı tarafından benimsenen ve uygulanan bir hukuki kurumu düzenlemektedir. Ek tasfiye, tasfiye işlemleri tamamlanıp tasfiyenin bitiriliş olmasına rağmen, daha sonra başkaca tasfiye önlemleri alınmasının zorunlu olduğunun anlaşılması halinde başvurulmuş geçici bir tedbirdir. Ek tasfiye ile yeni bir hukuki durum meydana getirilmemekte, alınması ihmal edilmiş tedbirler alınmaya çalışılmaktadır. Yapılması ihmal edilmiş tasfiye işlemlerinin yapılmasını takiben, şirket yine sona erdirilecektir (Altaş, 2011:527). Ek tasfiyeye ilişkin hükümler aşağıdaki gibidir,

Tasfiyenin kapanmasından sonra ek tasfiye işlemlerinin yapılmasının zorunlu olduğu anlaşılırsa, son tasfiye memurları, yönetim kurulu üyeleri, pay sahipleri veya alacaklılar, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden, bu ek işlemler sonuçlandırılıncaya kadar şirketin yeniden tescilini isteyebilirler (MTTK, m.547/1). Ek tasfiye kararı geçici bir tedbir kararıdır. Ek tasfiye ile yeni bir hukuki durum meydana getirilmemekte, alınması ihmal edilmiş tedbirler alınmaya çalışılmaktadır. Yapılması ihmal edilmiş tasfiye işlemlerinin yapılmasını takiben, şirket yine sona erdirilecektir.

Ek tasfiye sadece tasfiyenin kapanmış olmasına rağmen halen alınması zorunlu ek tedbirlere gereksinim duyulması halinde söz konusu olabilir. Zorunluluk yoksa ek tasfiyeye gidilemez. Bu hüküm bağlamında şirketin yeniden sicile kaydedilmesini ve ek tasfiye yapılmasını zorunlu kılacak durumlar özellikle şunlar olabilir,

- Şirkete ait bazı aktifler, dağıtım sırasında dikkate alınmamaları nedeniyle, dağıtım dışında kalmışlarsa,
- Anlaşmazlık konusu olan ve bu nedenle tasfiyeye ilişkin özel hüküm gereği tevdi edilmiş veya güvenceye bağlanmış bir borç, şirket lehine çözülmüşse ve söz konusu borçların karşılıkları boşta kalmışsa,
- Mal varlığının dağıtımını esnasında ilgili kanuni hükümlere uyulmamışsa,
- Pay sahiplerince haksız olarak alınmış olan tasfiye payları için geri verme davasının açılması gerekiyorsa,
- Organlara karşı sorumluluk davası açılacaksa,

- Şirket tarafından yapılması ve web sitesine konulması gerekli olan açıklamalar ve şirket tarafından kabul edilmesi zorunluluğu bulunan işlemler varsa,

- Şirketin yararına sonuç doğuracak bir davanın açılması, şirketin bir davada davalı olarak bulunması veya aleyhine icra takibi yapılması söz konusu ise anonim şirketin yeniden sicile kaydedilmesi ve ek tasfiye yapılması zorunlu hale gelir (Dinç, 2011:540).

Ancak, yukarıda sayılan haller sınırlı sayı değildir. Başkaca sebepler de ek tasfiye talebinde bulunulması gerektirebilir. Bununla birlikte, anılan hallerin varlığı, tek başına, ek tasfiye talebinde bulunulması için yeterli değildir. Yeniden tescil isteğinde bulunulabilmesi ve ek tasfiye yapılabilmesi, üç ana şartın gerçekleşmesine bağlıdır (Altaş, 2011:528). Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir,

Menfaat şartı: Yeniden tescil isteği korunmaya değer bir menfaate dayanmalıdır. Korunmaya değer menfaatin varlığı inandırıcı delillerle açıklanmalıdır. İstemin ve ilgili delillerin inandırıcı olmaları yeterlidir. İspat şart değildir.

Amaca ulaşma şartı: Yeniden tescil isteği amaca ulaşmada kullanılacak tek yol olmalıdır. Bu nedenle amacın gerçekleştirilmesinin bir başka yolu varsa ve örneğin alacağın bir başka şekilde elde edilmesi imkanı bulunuyorsa yeniden tescil isteğinde bulunulamaz.

Sicil memurunun şirketi sicilden silme kararına karşı: Bir alacağın veya aktifin varlığı kanaat doğuracak bir şekilde belgelendirilerek, silme kararının iptali dava olunmalıdır.

Mahkeme ek tasfiye isteminin yerinde olduğuna kanaat getirirse, şirketin en tasfiye için yeniden tesciline karar verir ve bu işlemlerin yapmaları için son tasfiye memurlarını veya yeni bir veya birkaç kişiyi tasfiye memuru olarak atayarak tescil ve ilan ettirir (MTTK, m.547/2). Mahkeme gösterilen delilleri inandırıcı bulmazsa, yeniden tescil talebini reddeder. Davanın reddine karşı temyiz yoluna başvurulabilir (Dinç, 2011:541).

- Ek tasfiye kararının tescili bildiricidir. Zira, eksik kalan işlemler nedeniyle gerçekte tasfiye sona ermemiştir. Tescil üzerine şirket, tüzel kişiliğini yeniden kazanır ve organlar yeniden çalışmaya başlarlar. Ancak, bu durum şirketin sona ermiş olduğu gerçeğini değiştirmez. Şirket yine tasfiye şirkettir.

- Ek tasfiye halinde yeniden alacaklılara çağrı yapılmasına ve bloke yılına gerek yoktur.

- Ek tasfiye tamamlandıktan sonra, yeni bir kapanış bildirim, tescil ve defterlerin korunmaya alınması işlemlerine ihtiyaç vardır.

- Ek tasfiye başlatıldığında tasfiye memurları yeniden atanmalıdır. Zira, önceki tasfiye memurlarının görevi sona ermiştir. Bu nedenle, mahkeme şirketin tescilini takiben tekrar son tasfiye memurlarını veya yeni kişi veya kişileri tasfiye memuru olarak atar. Davacı amaca uygun şekilde önceden şahsi bir öneri de sunabilir. Mahkemenin belirlediği tasfiye memuruna karşı temyiz yoluna başvurulabilir.

- Atanan kişi ticaret siciline tescil ve ilan ettirilmelidir. Tescil, yeniden atanan tasfiye memurları tarafından gerçekleştirilir.

- Ek tasfiyeye ilişkin prosedür emredicidir. Bu usulden sözleşme hükümleri ve genel kurul kararlarıyla ayrılmak caiz değildir (Dinç, 2011:541).

- Tasfiyeden Dönülmesi

Eski TTK'da yer almayan bu düzenlemeye MTTK'nın 548. maddesinde yer verilmiştir. Şirket sürenin dolmasıyla veya genel kurul kararıyla sona ermiş ise, pay sahipleri arasında şirket mal varlığının dağıtımına başlanılmış olmadıkça, genel kurul şirketin devam etmesini kararlaştırabilir (MTTK, m.548/1). Tasfiyeden dönme, şirketin sadece sürenin dolmasıyla veya genel kurul kararıyla sona ermesi halinde söz konusu olabilir. Diğer sona erme hallerinin gerçekleşmesi nedeniyle şirketin sona ermiş olması halinde tasfiyeden dönme kararı alınarak şirkete hayatıyet kazandırmaz.

Devam kararının sermayenin en az yüzde altmışının oyu ile alınması gerekir. Esas sözleşme ile bu nisap ağırlaştırılabilir ve başkaca önlemler öngörülebilir. Tasfiyeden dönülmesine ilişkin genel kurul kararını tasfiye memuru tescil ve ilan ettirir (MTTK, m.548/1).

Şirket, iflasın açılmasıyla sona ermiş olmasına rağmen iflas kaldırılmışsa veya iflas, konkordatonun uygulanmasıyla sona ermişse şirket devam eder (MTTK, m.548/2).

Tasfiye memuru iflasın kaldırıldığına ilişkin kararı ticaret siciline tescil ettirir. Tescil istemine, pay bedellerinin ve tasfiye paylarının pay sahipleri arasında dağıtılmasına başlanmadığına ilişkin belge de eklenir (MTTK, m.548/3). Tasfiyeden dönme kararı, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki ticaret siciline tescil ile tesir icra eder. Bu tescil kurucudur (Dinç, 2011:542).

- Anonim Şirketin İflası Halinde Tasfiye

MTTK'nın 534. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, iflas halinde tasfiye, iflas idaresi tarafından İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yapılır. Bu durumda, şirket organları temsil yetkilerini, ancak şirketin iflas idaresi tarafından temsil edilmediği hususlar için korurlar (MTTK, m.534). Bu madde Eski TTK'nın 437. maddesinin sadeleştirilmiş haliyle tekrarıdır.

4.1.9. Anonim Şirketlerde Hukuki Sorumluluk

i. Anonim Şirketlerde Hukuki Sorumluluk Halleri

- Belgelerin ve Beyanların Kanuna Aykırı Olması

Yeni olan bu hüküm Eski TTK'dan esinlenerek alınmıştır. Ancak Eski TTK'dan birçok noktada farklılıklara yer verilerek düzenlenmiştir. MTTK'nın 549. maddesinde hükmedilen maddeye göre, *“şirketin kuruluşu, sermayenin artırılması ve azaltılması ile birleşme, bölünme, tür değiştirme ve menkul kıymet çıkarma gibi işlemlerle ilgili belgelerin, izah namelerin, taahhütlerin, beyanların ve garantilerin yanlış, hileli, sahte, gerçeğe aykırı olmasından, gerçeğin saklanmış bulunmasından ve diğer kanuna aykırılıklardan doğan zararlardan, belgeleri düzenleyenler veya beyanları yapanlar ile kusurlarının varlığı halinde bunlara katılanlar sorumludur”* (MTTK, m.549) denilmiştir.

Bu madde, hüküm sorumluluğu, kuruluş, birleşme, bölünme, tür değiştirme, sermayenin artırılması, azaltılması ve menkul değer ihracı gibi sınırlı sayıda belirtilmemiş işlemleri halka açılmayla ilgili olarak izah nameleri kapsamakta, bu işlemler bağlamında belgeleri de düzenlemektedir. Belgeler doğru olmama gerçeği yansıtmama, sahtelik ve hile gibi açıkça belirtilen hukuka aykırılıklar ile diğer kanuna aykırılıklar çerçevesinde düzenlenmiştir. Hükümde sadece izah name anılmış olmasına rağmen halka açılmayla ilgili her türlü belge hükmün kapsamındadır (Dinç, 2011:543).

- Sermaye Hakkında Yanlış Beyanlar ve Ödeme Yetersizliğinin Bilinmesi,

Mevcut TTK'da, birtakım değişikliklere rağmen Eski TTK'nın korunduğu görünmektedir. MTTK'nın 550. maddenin birinci fıkrasında göre, *“sermaye tamamıyla taahhüt olunmamış veya karşılığı kanun veya esas sözleşme hükümleri gereğince ödenmemişken, taahhüt edilmiş veya ödenmiş gibi gösterenler ile kusurlu olmaları şartıyla, şirket yetkilileri, bu payları üstlenmiş kabul edilirler ve payların karşılıkları ile zararı faiziyle birlikte müteselsilen öderler.”* Bu fıkra sermayenin korunması ilkesinin bir

uygulamasıdır. Bu fıkrada, sermayede bir boşluk kalmamasını sağlamak amacıyla, kusurlu olmaları şartıyla “şirket yetkilileri” nin bu payları üstlenmesini ve zararın varlığı halinde bu zarardan müteselsilen sorumlu olmalarını hükme bağlamaktadır. Aynı ilkeler kanun ve esas sözleşme gereği ödenmesi gereken pay karşılıkları için de geçerlidir (Dinç, 2011:544). Maddedeki “şirket yetkilisi” geniş şekilde anlaşılmalıdır. Kurumular, yönetim kurulu üyeleri ve işlem denetçileri ibarenin kapsamına girebilirler (Altaş, 2011:535).

Mevcut TTK gereği, sermaye taahhüdünde bulunanlar ödeme yeterliliğinin bulunmadığını bilen ve buna onay verenler, söz konusu borcun ödenmemesinden doğan zarardan sorumlu olurlar (MTTK, m.550/2). Bu düzenleme yeni olup, sermayenin korunması ilkesinin bir diğer uygulama örneğidir. Hüküm kusur ilkesine dayalı bir sorumluluğu düzenlemektedir (Dinç, 2011:544).

- Ayın ve İşletmelere Değer Biçilmesinde Yolsuzluk Yapılması

Eski TTK'nın 307. maddesinin bir takım değişiklikleriyle tekrarı olan “*değer biçilmesinde yolsuzluk*” MTTK'nın 551. maddesinde hükmedilmiştir. Bu madde hükmüne göre; aynı sermayenin veya devralınacak işletme ile ayınların değerlemesinde emsaline oranla yüksek fiyat biçenler, işletme ve ayının niteliğini veya durumunu farklı gösterenler ya da başka bir şekilde yolsuzluk yapanlar, bundan doğan zararlardan sorumludur (MTTK, m.551).

Anılan hükmün uygulanabilmesi için hile yapılmasına gerek yoktur. Aynı sermayeye emsaline nazaran yüksek fiyat biçilmiş olması veya işletme veya ayının niteliğinin (mesela, arsa iken bina; sosyal amaçlı yapı iken üretim birimi; mesken iken turistik tesis gösterilmesi gibi) veya durumunun (mesela, imar durumu yokken varmış gibi gösterme; imar durumunu olduğundan iyi gösterme; imar durumu hakkında belirtme yapmama gibi) farklı gösterilmesi veya başka bir tarzda yolsuzluk yapılması (kurucular kabul etmemişken etmiş göstermek, mahkeme bilirkişi yerine özel bilirkişiden rapor almak vs. gibi) yeterlidir (Dinç, 2011:546).

- İzinsiz Olarak Halktan Para Toplanması

Buna ilişkin Eski TTK'da herhangi bir düzenleme yoktur. MTTK'nın 552. maddesine göre, “*Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bir şirket kurmak veya şirketin sermayesini artırmak amacıyla yahut vadiyle halka her türlü yoldan çağrıda bulunularak para toplanması yasaktır.*” 6102 Sayılı Kanun ilk Yasalaştığında

“bir anonim veya başka bir şirket kurmak ya da şirketin sermayesini artırmak amacıyla veya vadiyle halktan para toplanabilmesi için SPK’dan izin alınmak zorunludur. Bu iznin esas ve usulleri SPK tarafından düzenlenecektir.” şeklinde hükmedilmişti. Fakat 6335 Sayılı Kanun ile değiştirilmiştir. Yani SPK aracılığıyla halka arz eden firmalar haricinde hiçbir anonim şirket halktan para toplayamayacak. Bu hükme aykırı hareket edenler için ise altı aydan iki yıla kadar hapis cezası uygulanacaktır.

Bu değişiklik doğru ve yerinde olmuştur. Halkın kısa zamanda çok para kazanma arzusu, kötü niyetli kişiler tarafından paralarının alınmasına sebebiyet verecekti. Geçmiş dönemlerde de Konya ilinde yeşil sermaye olarak adlandırılan Holdingler halktan kayıt dışı milyarlarca lira para toplamışlardır. Bu değişiklikle halkın dolandırılmasının önüne geçilmiştir.

- Kurucuların, Yönetim Kurulu Üyelerinin, Yöneticilerin ve Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

Eski TTK’nın 309. maddesinde “tazminat talebi” başlığı ile hükmedilen bu düzenleme, MTTK’da birçok noktada farklılıklar vardır. İlgili hüküm, kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları hakkındadır. Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar (MTTK, m.553/1). Hüküm hem doğrudan hem de dolayısıyla zarara uygulanır. Kanun bu konudaki dava hakkını şirkete, pay sahibine ve şirket alacaklısına tanımıştır.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, “*Kanun’dan veya esas sözleşmeden doğan bir görevi veya yetkili, Kanun’a dayanarak, başkasına devreden organlar veya kişiler, bu görev ve yetkileri devralan kişilerin seçiminde makul derecede özen göstermediklerinin ispat edilmesi hali hariç, bu kişilerin fiil ve kararlarından sorumlu olmazlar*” (MTTK, m.553/2) denilmektedir.

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise, “*hiç kimse kontrolü dışında kalan, kanuna veya esas sözleşmeye aykırılıklar veya yolsuzluklar sebebiyle sorumlu tutulamaz; bu sorumlu olmama durumu gözetim ve özen yükümü gerekçe gösterilerek geçersiz kılınamaz*” denilmektedir. Bu fıkra, yönetim organının, organsal işlevi ister kanuna göre devredilmiş olsun, ister organın kendisinde kalsın üyelerin gözetim yükümlerini

tanımakta, ancak bu yükümlüğün kontrol dışında kalan olgu konulardan bulunmadığı hükme bağlanmaktadır. Bu hüküm yönetim ile görevli kişilerin bu arada yönetim kurulu üyelerinin uygun nedensellik bağının veya kusurlarının yokluğu halinde, soyut bir gözetim görevi anlayışına dayanılarak sorumlu tutulmalarına engel olmak amacıyla öngörülmüştür. Çünkü, uygulamada yönetim kurulu üyelerinin insan takatinin üstünde bir gözetim anlayışıyla şirketteki her türlü kanuna veya esas sözleşmeye aykırılıktan sorumlu tutuldukları gözlemlenmiştir (Dinç, 2011:548).

ii. Şirketin Zararının Tazmini

Mevcut TTK'ya göre, şirketin uğradığı zararın tazminini, şirket ve her bir pay sahibi isteyebilir. Ancak, pay sahipleri tazminatın sadece şirkete ödenmesini isteyebilirler, kendilerine ödenmesini isteyemezler (MTTK, m.555/1). Şirketin uğradığı zararın şirket tarafından, 553. maddedeki, kurucuların, yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerin ve tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin ve 554. maddedeki denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümler çerçevesinde zarara uğraması olanağı yoktur. Pay sahipleri ise, hem doğrudan hem de dolayısıyla zararın varlığında bunun tazminini isteyebilir. Pay sahibi dolayısıyla zarara uğradığı takdirde, tazminatın şirkete verilmesi suretiyle payındaki değer düşüklüğünü gidermek amacıyla dava açabilir (Altaş, 2011:542).

Diğer yandan, pay sahibinin açtığı davayı hukuki ve maddi sebepler haklı gösterdiği takdirde, mahkeme, dava giderleriyle avukatlık ücretinin, bu giderleri davalıya yükletilemediği hallerde, davacı pay sahibiyle şirket arasında, hakkaniyete göre paylaşır (MTTK, m.555/2). Pay sahibi, uğradığı zarar karşısında hareketsiz kalan şirketin yerine davayı açacağı için, dava giderlerini düşünüp davadan vazgeçmesini önleme düşüncesiyle bu hüküm öngörülmüştür (Dinç, 2011: 549).

- İflas Halinde Şirket Zararının Tazmini

Zarara uğrayan şirketin iflası halinde, tazminatın şirkete ödenmesini isteme hakkı, öncelikle iflas idaresine aittir (MTTK, m.556/1). Zira, şirketin iflası halinde de doğrudan zarara uğrayan kişi olarak tazminat davasının esas davacısının şirket olduğu gerçeği değiştirmez. Bu anlayışın doğal sonucu olarak, iflas eden bir şirkette tazminat davasının davacısı iflas idaresi olabilir (Altaş, 2011:543). Buna karşılık, MTTK, şirket alacaklılarına da, zarara uğrayan şirketin iflası halinde, tazminatın şirkete ödenmesini

isteme hakkı tanımıştır (MTTK, m.556/1). Ancak, Kanun'da, bu hakkın önce iflas idaresinde olduğu açıkça belirtilmiştir.

İflas İdaresi'nin şirket zararını tazmini için dava açmaması durumunda ise, her pay sahibi veya şirket alacaklısı mezkur davayı ikame edebilir (MTTK, m.556/2). Bu durumda, elde edilecek hasıla, İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre, önce dava açan alacaklıların alacaklarının ödenmesine tahsis olunur; bakiye, sermaye payları oranında davacı pay sahiplerine ödenir, artan ise iflas masasına verilir (MTTK, m.556/2). Yani, MTTK, davadan elde edilen hasılanın öncelikle davayı açanlara tahsis edilmesini öngörmektedir. Buna karşılık, MTTK, şirketin istemlerinin devrine ilişkin İcra ve İflas Kanunu'nun 245. maddesi hükmünü saklı tutmuştur (MTTK, m.556/3).

- Müteselsil Sorumluluk

Eski TTK'da bulunmayan müteselsil sorumluluğa ilişkin MTTK'nın 557. maddesinde “teselsül ve başvurusu” başlığıyla gerekli düzenlemeler hükmedilmiştir. Bu madde, Borçlar Kanunu'nun sorumluluğa ilişkin ilkeleriyle uyum içinde bulunan bir anlayışla anonim şirkete özgü sorumluluk sistemi bağlamında müteselsil sorumluluk ile zararın tamamının birlikte dava edilmesi ve rücu ilişkilerini düzenlemektedir (Dinç, 2011:551).

MTTK'nın 557. maddesinin birinci fıkrasına göre, “*birden çok kişinin aynı zararı tazminle yükümlü olmaları halinde, bunlardan her biri, kusuruna ve durumun gereklerine göre, zarar şahsen kendisine yükletilebildiği ölçüde, bu zarardan diğeriyle, birlikte müteselsilen sorumlu olur*” denilmektedir. Müteselsil sorumluluğun “birlikte verilen zarar” için söz konusu olabileceği, birlikte verilen zarar dışındaki sorumluların tek başlarına verdikleri zararlardan, sadece zararı verenin sorumlu tutulması gerektiği ve müteselsil sorumlulukların teselsül tavanına kadar, kusurlarına ve somut pay gerçeğine göre zararı tazmin etmeleri anlayışına dayanmaktadır. Bu yaklaşım, yukarıda anılan fıkrada, “aynı zararın” tazmini ibaresi bağlamında, birlikte zarar vericilerden, yani tazminat yükümlülerinden her birinin kusuruna ve durumun gereklerine göre ve her birine “şahsen isnat edilebildiği ölçüde” şeklinde ifade edilmiştir (Dinç, 2011:552).

“*Davacı birden çok sorumlu kişiyi zararın tamamı için birlikte dava edebilir ve hakimin aynı davada her bir davalının tazminat borcunu belirlemesini isteyebilir*” (MTTK, m.557/2). Bu hüküm, zarara uğrayanı yani, çoğu kez anonim şirketi, gereğinde

pay sahibini veya alacaklıyı farklılaştırılmış teselsül hesabını bizzat yapıp buna göre davayı açmak zorunluluğundan kurtarmak amacıyla öngörülmüştür. Gerçekten de, söz konusu hesabı yapmak güçtür. Bu sebeple davacıya “zararın tamamını” dava etmesi olanağı tanınmış ve ayrıca müteselsil sorumluların (dış ilişkide) tazminat borçlarını teker teker tespit etmesini mahkemeden talep etme hakkı verilmiştir (Altaş, 2011:548).

Diğer yandan, Eski TTK, anonim şirketteki sorumluluk davasında müteselsil sorumlular arasındaki rücu düzenleyen bir hüküm bulunmamaktaydı. Öğretide de bu konu üzerinde durulmamış ve Yargıtay da ilkesel nitelikte herhangi bir karar vermemiştir (Dinç, 2011:554).

- İbra

Mevcut TTK'nın 558. maddesinde “*ibra kararı genel kurul kararıyla kaldırılmaz. 445. madde hükmü saklıdır*” (MTTK, m.558/1) denilmektedir. Bu bağlamda, anonim şirket genel kurulunun, sorumluluktan ibraya ilişkin kararı, sonradan başka bir genel kurul kararı ile kaldırılmaz. Ancak, ibraya ilişkin genel kurul kararının iptali talep edilebilir (MTTK, m.445).

İlgili düzenleme, son yıllarda sık rastlanan ancak Yargıtay tarafından uygun görülmeyen, bir genel kurulun aldığı kararı zamanaşımı süresi içinde bir diğer genel kurul kararının kaldırılması uygulamasına ilişkin ihtilafı, yüksek mahkemenin kararlarına uygun olarak çözüme kavuşturmaktadır. Hükme temel veren düşünce, hakkında dava açılmamış ve (kural olarak) hükümlerini doğurmuş bulunan ibra kararının yıllar sonra kaldırılmasının işlem güvenliği anlayışına ve hukukuna uygun olmadığıdır (Altaş, 2011:549).

Şirket genel kurulunun, sorumluluktan ibraya ilişkin kararı, ibranın kapsadığı açıklanan maddi olaylara ilişkin olarak, şirketin, ibraya olumlu oy veren ve ibra kararını bilerek payı iktisap etmiş olan pay sahiplerinin dava hakkını kaldırır. Diğer pay sahiplerinin dava hakları ise ibra tarihinden itibaren altı ay geçmesiyle düşer (MTTK, m.558/2). Altı aylık süre hak düşürücü süredir.

- Kuruluşta ve Sermaye Artırımında İbra

Mevcut TTK'nın 559. maddesinde ele alınmış, getirilen yeniliklere göre revize edilip Eski TTK tekrar edilmiştir. Buna göre, kurucuların, yönetim kurulu üyelerinin,

denetçilerin, şirketin kuruluşundan ve sermaye artırımından doğan sorumlulukları, şirketin tescili tarihinden itibaren dört yıl geçmedikçe sulh ve ibra yoluyla kaldırılamaz. Bu sürenin geçmesinden sonra da sulh ve ibra ancak genel kurulun onayıyla geçerlilik kazanır. Bununla beraber, esas sermayenin onda birini, halka açık şirketlerde yirmide birini temsil eden pay sahipleri sulh ve ibranın onaylanmasına karşı iseler, sulh ve ibra genel kurulca onaylanmaz (MTTK, m.559).

- Tazminat Davasında Zamanaşımı

Tazminat davasında zamanaşımı MTTK'nın 560. maddesinde hükmedilmiştir. Buna göre, sorumlu olanlara karşı tazminat istemek hakkı, davacının zararı ve sorumluyu öğrendiği tarihten itibaren iki yıl ve her halde zararı doğuran fiilin meydana geldiği günden itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımına uğrar. Ancak, anılan fiil cezayı gerektirip, Türk Ceza Kanunu'na göre daha uzun dava zamanaşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da bu zamanaşımı uygulanır (MTTK, m.560).

- Sorumluluk Davasında Yetkili Mahkeme

Sorumlular aleyhinde şirketin merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinde dava açılabilir (MTTK, m.561). Bu hüküm Eski TTK'nın 309. maddesinin üçüncü fıkrasında yer almaktaydı. MTTK ile birlikte bu fıkra bağımsız hüküm haline getirilmiştir.

4.1.10. Anonim Şirketler İçin Öngörülen Cezai Sorumluluk Halleri

Anonim şirketlere ilişkin cezai sorumluluk hallerine MTTK'nın 562. maddesinde yer verilmiştir. Aynı maddede tüm tacirler için öngörülen, dolayısıyla, anonim şirketleri de kapsamına alan, bazı cezai sorumluluk halleri bulunmaktadır. Bunların yanı sıra, MTTK'nın muhtelif maddelerinde, yine bütün tacirleri ilgilendiren, dolayısıyla anonim şirketlere de uygulanacak olan cezai sorumluluk hükümleri yer almaktadır.

i. Ticari Defterlerin Tutulmasına İlişkin Cezai Sorumluluk

MTTK'nın 562. maddesinin birinci fıkrasının a bendine göre, Kanun'un 64. maddesinin birinci fıkrasının ikinci veya üçüncü cümlesindeki yükümlülükleri yerine getirmeyenler, dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılırlar (MTTK, m.562/1-a).

“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” (MTTK, m.64/1).

ii. Ticari Belgelerin Saklanmamasına İlişkin Cezai Sorumluluk

MTTK'nın 562. maddesinin birinci fıkrasının b bendine göre, Kanun'un 64. maddesinin ikinci fıkrasındaki ticari belgelerin saklanmasına ilişkin hükümlerini yerine getirmeyenler için, dört bin Türk Lira idari para cezası uygulanacaktır (MTTK, m.562/1-b).

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

iii. Ticari Defterlerin Tasdikine İlişkin Cezai Sorumluluk

MTTK'nın 562. maddesinin birinci fıkrasının c bendine göre, Kanun'un 64. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan, tutulan ticari defterlerin açılış ve kapanış onaylarının yaptırılmaması durumunda, dört bin Türk Lirası idari para cezası verilecektir (MTTK, m.562/1-c).

“Fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri ile dördüncü fıkrada sayılan defterlerin açılış onayları, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlanmadan önce noter tarafından yapılır. Bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılır. Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir. Yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayı, izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar notere yaptırılır. Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili sırasında defterlerin açılış ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır.

Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması hâlinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmaz. Fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılan tebliğle belirlenir.” (MTTK, m.64/3).

iv. Ticari Defterlerin Kanuna Aykırı Surette Tutulmasına İlişkin Cezai Sorumluluk

MTTK'nın 65. maddesine göre,

- “- Ticari defterlerin ve gerekli diğer kayıtların Türkçe tutulması (MTTK, m.65/1),*
- Defterlerde ve kayıtlarda “kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller” kullanıldığı takdirde bunların anlamlarının açıkça belirtilmesi (MTTK, m.65/1),*
- Defterlere yazılımların ve diğer gerekli kayıtların, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılması (MTTK, m.65/2),*
- Yazım veya kayıtların, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilmemesi ve değiştirilmesi (MTTK, m.65/3),*
- Defterler ile gerekli diğer kayıtların, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulması (MTTK, m.65/4),*
- Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması” (MTTK, m.65/4) zorunludur. Bu zorunluluklara uyulmaması durumunda, ilgililer, dört bin Türk Lirası idari para cezası ile cezalandırılacaklardır (MTTK, m.562/1-d)*

v. Hileli Envanter Çıkarılmasına İlişkin Cezai Sorumluluk

MTTK'nın 66.maddesine göre şirketlerin;

- “- Ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarması (MTTK, m.66/1).*
- Açılıştan sonraki her faaliyet döneminin sonunda da böyle bir envanter düzenlemeye devam etmesi (MTTK, m.66/2).*
- Maddi duran mal varlığına dahil varlıklarla, ham ve yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri mevcutları itibariyle miktar, değer ve birleşim olarak sadece küçük*

değişikliklere uğramış olmaları koşuluyla düzenli olarak ikame ediliyor ve toplam değerleri işletme için ikinci derecede önem taşıyorsa, değişmeyen miktar ve değerle envantere alması” (MTTK, m.66/3) zorunludur.

Bu hükümlerde usule aykırı olarak envanter çıkarılması durumunda, ilgililer, dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılacaklardır (MTTK, m.562-e).

vi. Görüntü ve Veri Taşıyıcılara Aktarılmış Belgelere İlişkin Cezai Sorumluluk

“Saklanması zorunlu olan belgeleri, sadece görüntü veya başkaca bir veri taşıyıcı aracılığıyla ibraz eden kimse (anonim şirket), 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” (MTTK, m.86).

Bu hükümlere aykırı davranarak, belgeleri ibraz etmeyenler için, dört bin Türk Lirası idari para cezası uygulanacaktır (MTTK, m.562/1-f).

vii. Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyulmamasına İlişkin Cezai Sorumluluk

MTTK ile anonim şirketlere getirilen yükümlülüklerden birisi, 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 aynen uymak ve bunları uygulamak zorunda olmalıdırlar (MTTK, m.88). Bu yükümlülüğe uymayanlar, dört bin Türk Lirası idari para cezası ile tecziye edilecektir (MTTK, m.562/2).

Bununla birlikte, MTTK'nın 562. maddesinin ikinci fıkrası, yukarıdaki cezanın, *“Kanun'un 88. maddesine aykırı hareket edenler”* hakkında uygulanacağını öngörmektedir. Kanun'un 88. maddesinin dördüncü fıkrası ise, BDDK, EPDK, SPK gibi düzenleyici ve denetleyici kurum ve kurullara, kendi alanları için geçerli olacak standartları belirleme konusunda sınırlama getirmekle, bu tür düzenleme için TMS'ye uygun olma ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'ndan onay alma şartını getirmektedir (MTTK, m.88/4).

viii. Bağlı ve Hakim Şirketlerin Raporlarına İlişkin Cezai Sorumluluk

MTTK'nın 562. maddesinin üçüncü fıkrasında ise bağlı ve hakim Şirketlerin raporlarına ilişkin cezai sorumluluktan bahsetmektedir. Buna göre, Kanun'un 199. maddesinin birinci ve dördüncü fıkralarına aykırı hareket edenler iki yüz günden az olmamak üzere idari para cezasıyla cezalandırılırlar (MTTK, m.562/3). 199. maddenin ilgili fıkraları aşağıdadır.

MTTK'nın 199. maddesinin birinci fıkrası, bağlı Şirketlerde, yönetim kurulunun, faaliyet yılının ilk üç ayı içinde, Şirketin hakim ve bağlı Şirketlerde olan ilişkileri hakkında bir rapor düzenlemesini ve bu raporda;

- Şirketin geçmiş faaliyet yılında hakim Şirketle, hakim Şirkete bağlı bir Şirketle, hakim Şirketin yönlendirilmesiyle onun ya da ona bağlı bir Şirketin yararına yaptığı tüm hukuki işlemlerin; geçmiş faaliyet yılında hakim Şirketin veya onun ya da ona bağlı bir Şirketin yararına alınan veya alınmasından kaçınılan tüm diğer önlemlerin açıklanmasını,

- Hukuki işlemlerde edimler ve karşı edimlerin, önlemlerde, önlemin sebebi ve Şirket yönünden yarar ve zararlarının belirtilmesini,

- Zarar denkleştirilmişse, bunun faaliyet yılı içinde fiilen nasıl gerçekleştiğinin veya Şirketin sağladığı hangi menfaatlere ilişkin olarak bir istem hakkı tanındığının ayrıca bildirilmesini öngörmektedir (MTTK, m.199/1).

Aynı maddenin dördüncü fıkrası ile, hakim Şirketin yönetim kurulu üyelerinden her birisine, yönetim kurulu başkanından;

- Bağlı Şirketlerin finansal ve malvarlığıyla ilgili durumları ile üç aylık hesap sonuçları,

- Hakim Şirketin bağlı Şirketlerle, bağlı Şirketlerin birbirleriyle, hakim ve bağlı Şirketlerin pay sahipleri ve bunların yakınlarıyla olan ilişkileri,

- Hakim Şirketin bağlı Şirketlerle, bağlı Şirketlerin birbirleriyle, hakim ve bağlı Şirketlerin pay sahipleri ve bunların yakınlarıyla yaptıkları işlemler ve bunların sonuç ve etkileri

hakkında, özenli, gerçeği aynen ve dürüstçe yansıtan hesap verme ilkelerine göre düzenlenmiş bir rapor hazırlatıp yönetim kuruluna sunmasını ve bunun sonuç kısmının yıllık rapor ile denetleme raporuna eklenmesini isteme hakkı getirilmektedir. Bağlı Şirketler, red için yoruma yer bırakmayacak açıklıkta bir haklı sebebin varlığını ispat

edemedikleri takdirde, bu raporun hazırlanması için gerekli olan bilgi ve belgeleri hakim şirketin bu işle görevlendirilen uzmanlarına vermekle yükümlüdürler (MTTK, m.199/4).

ix. Denetim Elemanlarına Bilgi ve Belge Verilmemesine İlişkin Cezai Sorumluluk

Mevcut TTK'nın dördüncü fıkrası, denetim elemanlarına bilgi ve belge verilmemesine ilişkin cezai sorumluluğu hükmetmektedir. Anılan fıkra 210. maddenin birinci fıkrasına atıfta bulunarak, bu fıkradaki ticaret şirketlerinin (anonim, limited, kollektif, komandit, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket ve kooperatifler) işlemleri, ilkeleri ve usulü bir tüzük ile belirlenerek Gümrük ve Ticaret Bakanlığı denetim elemanları tarafından denetleneceği (MTTK, m.210/1) hükmedilmiştir. Dolayısıyla, anonim şirketler tarafından tutulması veya muhafaza edilmesi zorunlu olan defter, kayıt ve belgeler ile bunlara ilişkin bilgilerin, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı denetim elemanlarına, istenmesine rağmen verilmemesi, eksik verilmesi veya bu denetim elemanlarının görevlerini yapmalarının engellenmesi durumunda, anılan fiiller daha ağır cezayı gerektiren başka bir suç oluşturmadığı takdirde, ilgililerine, üç yüz günden az olmamak üzere idari para cezası verilecektir (MTTK, m.562/4).

x. Kurucular Beyanına İlişkin Cezai Sorumluluk

Mevcut TTK'nın 562. maddesinin beşinci fıkrasının a bendi kurucular beyanına ilişkin cezai sorumluluğu düzenlemiştir. Buna göre, MTTK'nın 349. maddesinde, kurucular tarafından, kuruluşla ilişkin bir beyan dürüst bir şekilde, bilgi verme ilkenine göre, doğru ve eksiksiz olarak hazırlanır ve imzalanır. Bu beyanda;

- Şirkete aynı sermaye konuluyor ya da bir ayın işletme devralınıyorsa, bunlara verilecek karşılığın uygunluğuna,

- Şirkete bu tür sermaye koymanın veya ayın ya da işletme devralmanın gerekliliğine,

- Bunların şirkete olan yararlarına,

- Varsa, şirket tarafından iktisap edilen menkul kıymetlerle, bunların iktisap fiyatlarına,

- Söz konusu menkul kıymetleri çıkaranların son üç yıllık, gereğinde konsolide finansal tablolarının değerlemelerine ve çözümlenmelerine,

- Şirketin yüklendiği önemli taahhütlere,

- Makine ve benzerleri malların ve herhangi bir aktif değerin alımına ilişkin bağlantılara, fiyatlara, komisyonlara ve her türlü borçlara,

- Var ise, şirket kurucularına sağlanan hususi menfaatlere ve gerekçelerine,

- şirket ana sözleşmesinde halka arz edilmek üzere pay taahhüdünde bulunulduğunun belirtilmesi halinde, kimlerin halka arz amacıyla ne miktarda pay taahhüt ettiğine, pay taahhüdünde bulunanların birbirleri ile ilişkilerine, bunlar bir şirketler topluluğuna dahil bulunuyorlarsa, topluluk ile ilişkilerine,

- Diğer hizmet verenlere ödenen ücretlere ilişkin belgeleri, gerekçeli ve kesin ifadeli açıklamaların, emsalleri ile karşılaştırılarak, yer verilmesi öngörülmektedir (MTTK, m.349/1).

MTTK'ya göre, bu yükümlülöklere aykırı beyanda bulunan anonim şirket kurucularına, üç yüz günden az olmamak üzere idari para cezası verilecektir (MTTK,m.562/5-a).

xi. şirkete Borçlanılmasına İlişkin Cezai Sorumluluk

MTTK'nın 562. maddesinin beşinci fıkrasının c bendinde şirkete pay sahiplerinin borçlanılmasına ilişkin cezai sorumluluk düzenlenmiştir. Bu bentte 358. maddeye atıfta bulunulmuştur. Bu maddede, pay sahiplerinin, sermaye taahhüdünden doğan vadesi gelmiş borçlarını ifa etmedikçe ve şirketin serbest yedek akçelerle birlikte kârı geçmiş yıl zararlarını karşılayacak düzeyde olmadıkça şirkete borçlanamayacağı (MTTK, m.358) hükmedilmiştir. Bu yasağa aykırı olarak, pay sahiplerine borç verenler, üç yüz günden az olmamak üzere idari para cezası ile cezalandırılmaları (MTTK, m.562/5-c) öngörülmektedir.

xii. Ticari Defterin Olmaması, Kayıt İçermemesi veya Kanun'a Uygun Saklanmamasına İlişkin Cezai Sorumluluk

MTTK'nın 562. maddesinin altıncı fıkrasına göre, ticari defterlerin mevcut olmaması veya hiçbir kayıt içermemesi yahut Kanun'a uygun saklanmaması hallerinde, sorumlular üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezası ile cezalandırılacaklardır (MTTK, m. 562/6).

xiii. Şirket Sırlarına İlişkin Cezai Sorumluluk

MTTK'nın 562. maddesinin yedinci fıkrası 527. maddeye atıfta bulunarak şirket sırlarının ihlali halinde uygulanacak cezai müeyyideyi düzenlemiştir. 527. madde de ise, şu şekilde hüküm vardır, *“404. madde hükmü saklı kalmak üzere, görevi dolayısıyla incelenmesine sunulan defter ve belgeleri inceleyen, elde ettikleri veya verilen bilgilerden öğrendikleri iş ve işletme sırlarını açıklamaları yasaktır.”*

MTTK, klasik denetçilik anlayışını terk ederek yerine uzman denetçilik müessesini getirmiştir. Bunu da Kanun'un 404. maddesinde düzenlemiştir. Bu madde denetim bölümünde ayrıntılı olarak irdelenecektir. Denetçi ve özel denetçinin, bunların yardımcılarının, bağımsız denetim kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcilerinin, kamu denetim elemanlarının ve ismi sayılmamakla birlikte şirketin defter ve belgelerini görevi gereği inceleyen sair kişilerin, görevleri dolayısıyla incelemelerine sunulan defter ve belgeleri, elde ettikleri veya verilen bilgilerden öğrendikleri iş ve işletme sırlarını açıklamaları durumunda, Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesi hükümlerine göre, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacaklardır (MTTK, m.562/7). Ayrıca, bu kişiler, cezai sorumluluk dışında şirketin maddi ve manevi zararını da tazmin etmek zorundadırlar (MTTK, m.527/1).

xiv. Belgelere ve Beyanlara İlişkin Cezai Sorumluluk

MTTK'nın 562. maddesinin sekizinci fıkrası 549. maddeye atıfta bulunarak, şirketin kuruluşu, sermayenin artırılması ve azaltılması ile birleşme, bölünme, tür değiştirme ve menkul kıymet çıkarma gibi işlemlerle ilgili belgelerin, izah namelerin, taahhütlerin, beyanların ve garantilerin yanlış, hileli, sahte, kasıtlı olarak gerçeğe aykırı olması, gerçeğin saklanmış bulunması ya da diğer kanunlara aykırı hüküm ihtiva etmesi durumunda, bu belgeleri düzenleyenlere veya beyanları yapanlara ve kusurlarının bulunması durumunda bunlara katılanlara, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası verilecektir (MTTK, m.562/8).

xv. Sermaye Hakkındaki Yanlış Beyanların ve Onaylara İlişkin Cezai Sorumluluk

MTTK'nın 562. maddesinin dokuzcu fıkrası, 550. maddeye atıfta bulunarak sermaye hakkında yanlış beyanda bulunmanın cezai sorumluluğu belirlemiştir. Buna göre anonim şirketlerde;

- Sermaye tamamıyla taahhüt olunmadığı veya karşılığı kanun veya esas sözleşme hükümleri gereğince ödenmediği halde, taahhüt edilmiş veya ödenmiş gibi gösterilmesi (MTTK, m.550/1),

- Veya sermaye taahhüdünde bulunanların ödeme yeterliliğinin bulunmadığının bilinmesine rağmen, buna onay verilmesi (MTTK, m.550/2),

cezai sorumluluk gerektirmektedir. Bu itibarla, şirket sermayesini taahhüt edilmiş veya ödenmiş gibi gösterenler ile şirket yetkilileri (kusurları var ise) ve sermaye taahhüdünde bulunanların ödeme yeterliliğinin bulunmadığını bildiği halde ve bu işleme onay verenler, idari para cezası ile cezalandırılacaklardır (MTTK, m.562/9).

xvi. Aynı Sermayeye ve Devralınacak İşletmeye Değer Biçilmesine İlişkin Cezai Sorumluluk

MTTK'nın 562. maddesinin onuncu fıkrası 551. maddeye atıfta bulunarak değer biçilmedeki cezai sorumluluğu belirlemiştir. Buna göre, 551. maddeye göre, aynı sermayenin veya devralınacak işletme ile ayınların değerlemesinde emsaline oranla yüksek fiyat biçenlere, işletme ve aynın niteliğini veya durumunu farklı gösterenlere ya da başka bir şekilde yolsuzluk yapanlara doksan günden az olmamak üzere adli para cezası verilecektir (MTTK, m.551,562/10).

xvii. Halktan Para Toplanmasına İlişkin Cezai Sorumluluk

MTTK'nın 562. maddesinin on birinci fıkrası 552. maddeye atıfta bulunarak Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bir şirket kurmak veya şirketin sermayesini artırmak amacıyla yahut vadiyle halka her türlü yoldan çağrıda bulunularak para toplanması yasaktır (MTTK, m.552). Bu maddeye aykırı hareket edenlerin altı aya kadar hapis cezası ile cezalandırılması öngörülmektedir (MTTK, m.562/11).

xiii. İnternet Sitesine İlişkin Cezai Sorumluluk

MTTK'nın 562. maddesinin onikinci fıkrası Kanun'un 1524. maddesinde internet sitesini oluşturmayan şirketlerin yönetim organı üyeleri, yüz günden üç yüz güne kadar adli para cezasıyla ve aynı madde uyarınca internet sitesine konulması gereken içeriği usulüne uygun bir şekilde koymayan bu fıkra da sayılan failer yüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılır (MTTK, m.562/12).

4.2. LİMİTED ŞİRKETLERE İLİŞKİN YENİLİKLER

Ülkemizde yedi yüzbinin üzerinde limited şirket varlığını sürdürmektedir. Bu sayı ülkemizde kurulu bulunan sermaye şirketlerinin yüzde seksenini geçmektedir. Ülkemizde gerek vergi avantajları gerekse de şirket sahibi olmanın imajı girişimcileri şirket kurmaya yönlendirmiştir. Anonim şirketlere göre daha az prosedüre sahip olması nedeniyle de genel olarak limited şirketler tercih edilmiştir.

Limited şirket, Eski TTK'da belirtilmemekle birlikte sermaye şirketleri arasında sayılmaktadır. Birçok yönden şahıs şirketlerine özgü yönleri ihtiva etmekte, esas sözleşmede öngörülen hükümlerle şahıs şirketlerine daha da yaklaşması mümkün gözükmektedir. Mevcut Türk Ticaret Kanunu 124. maddesinin ikinci fıkrasında limited şirket, anonim şirket ve sermayesi paylara bölünmüş şirket ile birlikte sermaye şirketleri arasında sayılmaktadır. Şirket Tüzel kişiliği, şirketin işlem ve fiilleri neticesinde doğan borçlar dolayısıyla tüm malvarlığı ile sınırsız sorumlu olmaktadır (Can, 2011:2). MTTK ile limited şirketler, Eski TTK'nın aksine kolektif şirketten uzaklaşmış, adeta küçük ölçekli bir anonim şirkete benzemiştir.

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'ndaki limited şirketler birçok noktada Eski TTK'daki limited şirketten farklıdır. MTTK'da limited şirketler 573 ile 644. maddeler arasında düzenlenmiş ve beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; tanım ve kuruluş, ikinci bölümde; şirket sözleşmesinin değiştirilmesi, üçüncü bölümde; ortakların hak ve borçları, dördüncü bölümde; şirketin organları ve beşinci bölümde ise sona erme ve ayrılma başlıklarıyla hükmedilmiştir.

4.2.1. Limited Şirketlerin Tanımı ve Kuruluşu

Birinci bölümde limited şirketlerin tanımı ve kuruluşu vardır. Birinci bölüm ile ilgili hükümler 573 ile 592. maddeler arasında düzenlenmiştir.

MTTK ile birlikte limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altına kurulabilecekler (MTTK, m.573/1). Eski TTK'nın 503. maddesinde bu iki veya daha fazla gerçek ve tüzel kişinin olması gerektiğini hükmetmiştir. Kuruluşta limited şirketlerin esas sermayesi belli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşacaktır (MTTK, m.573/1).

MTTK ile tek kişilik limited şirketlerin kurulması mümkün hale gelmiştir. Tek ortaklı limited şirket yapısı ile şirketin pratikte daha işler bir hale kavuşması sağlanmaktadır. Eski Yasa'da ortaklardan birinin ayrılması durumunda yalnız kalan ortak en kısa zamanda ya yeni bir ortak bulacak ya da mevcut ortaklık türünü değiştirip adi şirket yapısı altında ticari hayatına devam edecektir. Ancak bu durum şirketle ticari ilişkide bulunan üçüncü kişilerin hukuk güvenliğini tehlikeye sokabilmesi ve şirketle fiili anlamda hiçbir ilgisi olmayan ve genellikle asıl ortağın aile üyelerinden biri olan kişilerin görünüşte ortak yapılması sorunları MTTK'da öngörülen bu değişiklik ile çözüme kavuşturulmuş olmaktadır (Kılınç, 2011:1).

Limited şirkette ortaklar, şirket borçlarından sorumlu değildir. Sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edimle yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler (MTTK, m.573/2). Bu fıkra, ortakların şirket borçlarından sorumlu olmadıkları açıkça hükme bağlanmıştır. Ayrıca ortaklara, sermaye koyma borcu dışında, şirket sözleşmesinde öngörülmesi koşuluyla ek ödeme ve yan edim yükümleri getirilmesi hükme bağlanmaktadır.

Limited şirketler, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilecekler (MTTK, m.573/3). Eski TTK'nın 503. maddesinin üçüncü fıkrasında limited şirketlerin sigortacılık yapamayacakları hükmedilmektedir. Fakat MTTK ile birlikte limited şirketler sigortacılık yapabileceklerdir.

i. Limited Şirketlerde Ortakların Sayısı

Mevcut Türk Ticaret Kanunu ortakların sayısını 574. maddede hükmetmiştir. Limited şirketler tek ortak olarak kurulabileceği gibi çok ortaklı kurulup tek ortağa da dönüşebilmektedir. Limited şirketlerde ortakların sayısı elliyi aşamaz (MTTK, m.574/1). Limited şirketlerde ortak sayısı daha sonradan bire düşerse, bu işlem tarihinden itibaren yedi gün içinde bağlı bulunduğu ticaret siciline tescil ve ilan edilmesi gerekecektir

(MTTK, m.574/2). Söz konusu düzenlemenin üçüncü kişi alacaklarını koruyacağı öngörülmektedir.

ii. Limited Şirket Sözleşmesi

Limited şirketlerde sözleşme yazılı şekilde hazırlanması ve kurucularının imzalarının noter tarafından onaylanması gerekmektedir (MTTK, m.575). Şirket sözleşmesinde aşağıdaki kayıtların açıkça yer alması gerekmektedir (MTTK, m.576),

- Şirketin ticaret unvanı ve merkezinin bulunduğu yer,
- Esaslı noktaları belirtilmiş ve tanımlanmış bir şekilde, şirketin işletme konusu,
- Esas sermayenin itibari tutarı, esas sermaye paylarının sayısı, itibari değerleri, varsa imtiyazlar, esas sermaye paylarının grupları,
- Müdürlerin adları, soyadları, unvanları, vatandaşlıkları,
- Şirket tarafından yapılacak ilanların şekli.

MTTK ile şirket sözleşmesinde öngörülmesi şartıyla bağlayıcı olan hükümler 577. maddede yeni bir hüküm olarak düzenlenmiştir. Buna göre, aşağıdaki kayıtlar, şirket sözleşmesinde öngörüldükleri takdirde bağlayıcı hükümlerdir (MTTK, m.577),

- Esas sermaye paylarının devrinin sınırlandırılmasına ilişkin kanuni hükümlerden ayrılan düzenlemeler,
 - Ortaklara veya şirkete, esas sermaye payları ile ilgili olarak önerilmeye muhatap olma, önalım, geri alım ve alım hakları tanınması,
 - Ek ödeme yükümlülüklerinin öngörülmesi, bunların şekli ve kapsamı,
 - Yan edim yükümlülüklerinin öngörülmesi, bunların şekli ve kapsamı,
 - Belirli veya belirlenebilir ortaklara veto hakkı veya bir genel kurul kararının oylanması sonucunda oyların eşit çıkması halinde bazı ortaklara üstün oy hakkı tanıyan hükümleri,
 - Kanun'da ya da şirket sözleşmesinde öngörülmüş bulunan yükümlülüklerin hiç ya da zamanında yerine getirilmemeleri halinde uygulanabilecek sözleşme cezası hükümleri,
 - Kanuni düzenlemeden ayrılan rekabet yasağına ilişkin hükümler,
 - Genel kurulun toplantıya çağırılmasına ilişkin özel hak tanıyan hükümler,
 - Genel kurulda karar almaya, oy hakkına ve oy hakkının hesaplanmasına ilişkin kanuni düzenlemeden ayrılan hükümler,

- Şirket yönetiminin üçüncü bir kişiye bırakılmasına ilişkin yetki hükümleri,
- Bilanço karının kullanılması hakkında Kanun'dan ayrılan hükümler,
- Çıkma hakkının tanınması ile bunun kullanılmasının şartları, bu hallerde ödenecek olan ayrılma akçesinin türü ve tutarı,
- Ortağın şirketten çıkarılmasına ilişkin özel sebepleri gösteren hükümler,
- Kanun'da belirtilenler dışında öngörülen sona erme sebeplerine dair hükümler.

Yukarıdaki hükümler yeni bir sistemin temelini oluşturmaktadır. Bir limited şirketin kurulabilmesi için şirket sözleşmesinde bulunması gereken kayıtlar 576. maddede gösterilmiştir. Kurucular, şirket sözleşmesine, emredici kurallara aykırı olmamaları şartıyla, istedikleri hükümleri koyabilirler. Ancak, bağlayıcı olabilmeleri için bazı hükümlerin şirket sözleşmesinde öngörülmeleri gerekir; aksi halde, şirketler hukuku yönünden bağlayıcı olmaz, bir ortaklar arası anayasası kuralı sayılamaz. Mesela, esas sözleşmeye paylarını bağlamalı konuma getiren, yani kanuni hükümlerden ayrılan devir sınırlamaları koyan, önalım, alım, önerilme (yani devirden önce diğer ortaklara önerme) hakları, ek ödeme yükümlülükleri vs. ancak şirket sözleşmesiyle konulabilir. Bu tür hükümler şirket sözleşmesi dışında öngörülmüşse, ancak bir borçlar hukuku sözleşmesinin hükümlerini doğururlar. İşte 577. maddede bu kayıtlar sınırlı sayıda gösterilmektedir (Dinç, 2011:568).

Aynı sermaye, ayınların veya işletmelerin devralınması ve özel menfaatler hakkında anonim şirkete ilişkin hükümler uygulanacaktır (MTTK, m.578). Anılan madde anonim şirketlere gönderme yaparak, şeffaflık eşitliği sağlama amacıyla öngörülmüştür.

“Şirket sözleşmesi, bu Kanun’un limited şirketlere ilişkin hükümlerinden ancak kanunda buna açıkça cevaz verilmişse sapabilir. Diğer Kanun’ların öngörülmesine izin verdiği tamamlayıcı nitelikteki şirket sözleşmesi hükümleri, o Kanun’a özgülenmiş olarak hüküm doğururlar” (MTTK, m.579). Bu hüküm anonim şirketlere ilişkin 340. maddenin özdeşidir.

iii. Limited Şirketlerde Sermaye

Mevcut TTK’ya göre limited şirketin esas sermayesi en az onbin Türk Lirasıdır (MTTK, m.580/1). Eski TTK’nın 507. maddesine göre limited şirketlerin esas sermayesi en az beşyüzbin olarak hükmedilmektedir. MTTK’ya göre onbin TL, Bakanlar Kurulunca on katına kadar artırılabilir (MTTK, m.580/2). MTTK ile birlikte sermayenin taksitle

ödenmesine ilişkin hüküm ve buna bağlı olarak temerrüt hükümleri ortadan kaldırılmıştır. Bu sayede söz konusu payın bir defada ödenmesi öngörülmüştür. Öte yandan, esas sermaye payının nama yazılı senede bağlanması da mümkün hale gelmektedir (Kılınç, 2011:1).

MTTK'da aynı sermayenin malvarlığı olarak konulabileceği hükmüne yer verilmiştir. Üzerlerinde sınırlı aynı bir hak, haciz veya tedbir bulunmayan, nakden değerlendirilebilen ve devrolunabilen, fikri mülkiyet hakları ile sanal ortamlar ve adlar da dahil, malvarlığı unsurları aynı sermaye olarak konulabilir. Hizmet edimleri, kişisel emek, ticari itibar ve vadesi gelmemiş alacaklar sermaye olarak konulamaz (MTTK, m.581).

MTTK'nın 582. maddesi yeni bir düzenleme olarak yürürlüğe girmiştir. *“Kurucular tarafından, kurulmakta bulunan şirketle ilgili olarak, şirket hesabına alınan malların bedelleri ile şirketin kurulmasında hizmeti geçenlere tanınan menfaatler şirket sözleşmesine yazılır”* (MTTK, m.582/1). MTTK'nın 128. madde de sermaye koyma borcunun hükümleri saklı tutulmuştur (MTTK, m.582/2). Bu hüküm şeffaflık ve kamuyu aydınlatma ilkesi gereğidir.

Limited şirketler sözleşmesinde esas sermaye paylarının itibari değeri en az yirmibeş TL ve katları olarak belirlenmelidir (MTTK, m.583/1-2). Ancak, şirket durumunun iyileştirilmesi amacıyla bu değer altına inilebilir (MTTK, m.583/1). Limited şirketlerde bir ortak birden fazla esas sermaye payına sahip olabilir (MTTK, m.583/3). Esas sermaye payları itibari değerden veya bu değeri aşan bir bedelle çıkarılabilir (MTTK, m.583/4).

Esas sermaye payının şirket sözleşmesinde öngörüldüğü şekilde, nakit veya ayın olarak veya bir alacağın takası yoluyla yahut sermaye artırımında olduğu gibi, serbestçe kullanılacak özkaynakların esas sermayeye dönüştürülmesi yoluyla ödenir (MTTK, m.583/5).

Limited şirket sözleşmelerinde intifa senetlerinin çıkarılması öngörülebilir, bu konu ile ilgili anonim şirketlere ilişkin hükümler kıyas yoluyla uygulanır (MTTK, m.584). MTTK bu hükümle birlikte anonim şirketler için yapılmış tüm düzenlemelerin limited şirketler içinde geçerli olduğunu hükmetmektedir. Buna göre, limited şirketlerin

kurucularına daha sonra şirketin hisselerini üçüncü kişilere devretseler dahi, kurucu olmalarının verdiği hakla menfaat sağlanması üzerine ana sözleşmeye madde konulabilir veya intifa senedi bastırılarak verilebilir (Altaş, 2011:3).

iv. Limited Şirketlerin Kuruluşu

Şirket, kurucuların, Kanun'a uygun olarak düzenlenmiş bulunan, sermayenin tamamını ödemeyi, şartsız taahhüt ettikleri, imzaların noterce onaylandığı şirket sözleşmesinde, limited şirket kurma iradelerini açıklamalarıyla kurulabilirler. Esas sermaye pay bedellerinin ödenmesi, ödeme yeri, ifa borcu, ifa etmemenin sonuçları, bedelleri tamamen ödenmemiş payların devri hususlarında bu Kanun'un anonim şirketlere ilişkin hükümleri kıyas yoluyla uygulanacaktır. (MTTK, m.585). 588. madde yer alan tüzel kişiliğe ilişkin hükümler saklıdır (MTTK, m.585).

Anılan madde, kanuni kuruluşa uygun olarak düzenlenmiştir. Ayrıca, ödemeye çağrı, temerrüt, iskat, bedelinin tamamı ödenmemiş pay gibi çeşitli zorluklarla, çekişmelere ve kötüye kullanmalara yol açan ve kabuk şirketlerin kurulmasını cesaretlendiren esas sermayenin taksitlerle ödenebilmesi sistemine son verilmiştir (Dinç, 2011:571).

Şirket sözleşmesi yazılı şekilde hazırlanıp, kurucuların imzalarının noterce onaylanmasından (MTTK, m.575) sonra, tescil için, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki ticaret siciline başvurulur (MTTK, m.586/1). Başvuru, müdürlerin tümü tarafından imzalanır. Başvuruya aşağıdaki belgeler eklenir (MTTK, m.586/2),

- Şirket sözleşmesinin onaylanmış örneği,
- Ekleri ile birlikte, kurucular beyanı ve Bakanlıkça istenilmesi halinde işlem denetçisi raporu,
- Yerleşim yerleri de gösterilerek şirketi temsile yetkili kişileri ve denetçinin seçimini gösterir belge,

Yazılan dilekçede ise aşağıdaki kayıtlar yer alır (MTTK, m.586/3)-

- Bütün ortakların adları ve soyadları veya unvanları, yerleşim yerleri, vatandaşlıkları,
- Her ortağın üstlendiği esas sermaye payı ve ödediği toplam tutar,
- İster ortak ister üçüncü kişi olsun, müdürlerin adları ve soyadları veya unvanları,
- Şirketin ne suretle temsil edileceği.

MTTK'nın 586. maddesi ile getirilmek istenen düzenleme limited şirket kuruluşlarında ayrı bir işlem olarak karşımıza çıkmaktadır. Öte yandan, limited şirket kuruluşunda işlem denetçisinin görevlerine bakıldığında, söz konusu görevler sicil müdürlüğü tarafından yürütülen görevleri kapsamaktadır. Bu şekilde işlem denetçisinin kuruluşta öngörülmesi şirket kuruluş maliyetlerini önemli ölçüde artıracığından, sadece Bakanlığın gerekli görmesi halinde kuruluş işlemlerinin denetlenmesi amaçlanmaktadır (Dinç, 2011:572).

Şirket sözleşmesinin tamamı, kurucuların imzalarının notere onaylanmasını izleyen otuz gün içinde, şirketin merkezinin bulunduğu yer ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan olunacaktır (MTTK, m.587).

Limited şirket, ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanır (MTTK m.588/1). Şirketçe kabul olunmadığı takdirde, kuruluş giderleri kurucular tarafından karşılanır. Bunların pay sahiplerine rücu hakları yoktur (MTTK, m.588/2). Tescilden önce şirket adına işlem yapanlar, bu işlemler dolayısıyla şahsen ve müteselsilen sorumludur (MTTK, m.588/3). Bu gibi taahhütlerin, ileride kurulacak şirket adına yapıldıklarının açıkça bildirilmeleri ve şirketin ticaret siciline tescilini izleyen üç aylık süre içinde şirket tarafından kabul edilmeleri koşuluyla, bunlardan yalnız şirket sorumlu olacaktır (MTTK, m.588/4). Bu hükümler Eski TTK'nın 512. maddesinin tekrarıdır.

4.2.2. Limited Şirket Sözleşmesinin Değiştirilmesi

Aksi şirket sözleşmesinde öngörülmediği takdirde, şirket sözleşmesi, esas sermayenin üçte ikisini temsil eden ortakların kararıyla değiştirilebilir. Şirket sözleşmesinde yapılan her değişiklik tescil ve ilan edilecektir (MTTK, m.589). Bu madde Eski TTK'nın 513. maddesinin tekrarıdır.

i. Esas Sermayenin Artırılması

Şirketin kuruluşu hakkındaki hükümlere ve özellikle sermayenin ayın olarak konması ve bir işletme ve ayınların devralınmasına dair kurallara uymak şartıyla esas sermaye artırılabilir (MTTK, m.590). Eski TTK'nın 516. maddesinin tekrarıdır.

Şirket sözleşmesinde veya artırma kararında aksi öngörülmemişse, her ortak, esas sermaye payı oranında, esas sermayenin artırılmasına katılma hakkına sahiptir (MTTK, m.591/1). Genel kurulun sermaye artırımına ilişkin kararıyla, ortakların yeni payları

almaya ilişkin rüçhan hakkı, ancak haklı sebeplerin varlığında sınırlandırılabilir veya kaldırılabilir. Özellikle işletmelerin, işletme kısımlarının, iştiraklerin devralınmaları ve işçilerin şirkete katılmaları haklı sebep olarak kabul edilebilir. Rüçhan hakkının sınırlandırılması veya kaldırılması suretiyle hiç kimse haklı görülemeyecek şekilde yararlandırılmaz veya kayba uğratılmaz (MTTK, m.591/2). Rüçhan hakkının kullanılabilmesi için en az otuzbeş gün süre verilir (MTTK, m.591/3).

ii. Esas Sermayenin Azaltılması

Anonim şirketlerin esas sermayenin azaltılmasına ilişkin hükümleri limited şirketlere kıyas yoluyla uygulanır. Esas sermaye borca batık bilançonun iyileştirilmesi amacıyla, ancak şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme yükümlülüklerinin tamamen ödenmesi halinde azaltılabilir (MTTK, m.592). Eski TTK'nın 517. maddesinin tekrarıdır.

4.2.3. Ortakların Hak ve Borçları

i. Esas Sermaye Payının İşlemlere Konu Olması

Esas sermaye payının şirketçe iktisabında, şirket sermayesinde öngörülenler dışında veya mahkeme kararıyla hükme bağlanmış bulunan bir şirketten çıkma yada çıkarılma dışında, esas sermaye payı, ortaklar arasında devirler de dahil olmak üzere sadece aşağıdaki hükümler uyarınca devredilebilir ve miras yoluyla geçer (MTTK, m.593/1, m.612/2).

- Esas sermaye pay senetleri ispat aracı şeklinde veya nama yazılı olarak düzenlenir.

- Ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerinin, ağırlaştırılmış veya bütün ortakları kapsayacak biçimde düzenlenmiş rekabet yasağının ve şirket sözleşmesinde öngörülmüş önerilmeye muhatap olma, önalım, geri alım ve alım haklarının, bu senetlerde açıkça belirtilmesi gerekmektedir (MTTK, m.593/2).

Esas sermaye payı hem devredilebilir hem de mirasla geçer. Ancak her iki tür geçişte de bazı kanuni sınırlamalar vardır. Bu sınırlamaların bazıları emredici nitelik taşımaz, bu sebeple şirket sözleşmesi ile kaldırılabilir, şekil gibi bazı hükümler emredici niteliktedir MTTK bu madde ile bir yenilik getirmekte, esas sermaye payının ispat aracı olan bir senede veya nama yazılı senede bağlanabilmesine olanak tanımaktadır. Esas sermaye payını içeren nama yazılı senet çıkarılması, paya devir ve dolayısıyla dolaşım kolaylığı sağlamaz (Dinç, 2011:576).

ii. Pay Defteri

Limited şirketler, esas sermaye paylarını içeren bir pay defterini tutar (MTTK, m.594/1). Bu defterler Mevcut Kanun'un 64. maddesinin dördüncü fıkrasına göre ticari defterlerdir, ayrıca aynı maddenin üçüncü fıkrasına göre de açılış işlemine tabidir. Bu deftere, ortakların, adları, adresleri, her ortağın sahip olduğu esas sermaye payının sayısı, esas sermaye paylarının devirleri ve geçişleri itibari değerleri, grupları ve esas sermaye payları üzerindeki intifa ve rehin hakları, sahiplerinin adları ve adresleri yazılır (MTTK, m.594/1). Pay defteri Mevcut Kanun'un 65. maddesinin dördüncü fıkrası göre elektronik ortamda da tutulabilir. Ortaklar ayrıca bu pay defterini inceleyebilme hakkına sahiptir (MTTK, m.594/2). Bu hükümler Eski TTK'nın 519. maddesinde değişiklik yapılarak tekrarı niteliğindedir.

iii. Payların Devri

Eski TTK'nın 520. maddesinde devir hususunun pay defterine kaydedilmesi için, ortaklardan en az dörtte üçünün devre muvafakat etmesi ve bunların esas sermayesinin en az dörtte üçüne sahip olması şarttır. Ortağın koymayı taahhüt ettiği sermaye ayın ismi, payını şirketin kuruluşunu takip eden üç yıl içinde başkasına devredemez. Payın devri veya devir vadi hakkındaki mukavele yazılı şekilde yapılmış ve imzası noterce tasdik ettirilmiş olmadıkça ilgililer arasında dahi, hüküm ifade etmeyeceği hükmedilmiştir. MTTK ile bu hükümler kaldırılarak, payın geçmesine ilişkin hükümler sadeleştirilmiştir. Buna göre,

- Şirket sözleşmesinde aksi öngörülmemişse, payın devri için ortaklar genel kurulun onayı şarttır. Devir bu onayla geçerli olur.
- Şirket sözleşmesinde aksi öngörülmemişse, ortaklar genel kurulu sebep göstermeksizin onay vermeyebilir.
- Şirket sözleşmesinde payın devri yasaklanabilir.
- Payın devri yasaklanmış veya genel kurul onay vermemişse, ortak haklı sebeple şirketten çıkma hakkı saklıdır.
- Genel kurul, üç ay içinde payın devrini reddetmediği takdirde, onay vermiş sayılır.
- Şirket sözleşmesinde ek ödeme veya yan edim yükümlülükleri bulunduğu takdirde, şirketi korumak amacıyla devir alanın ödeme gücünün şüpheli olduğu hallerde

genel kurulun onayını güvence verilmesine bağlamasına olanak sağlanmıştır. Güvence verilmezse ortaklar kurulu onayı reddedebilir. Bu halde genel kurul, sözleşmede hüküm bulunmasa bile onayı reddedebilir (MTTK, m.595).

- Esas sermaye paylarının geçişlerinin tescil edilmesi için, şirket müdürleri tarafından ticaret siciline başvurulur.

- Başvurunun otuz gün içinde yapılmaması halinde, ayrılan ortak, adının bu paylarla ilgili olarak silinmesi için ticaret siciline başvurulabilir. Bunun üzerine sicil müdürü, şirkete, iktisap edenin adının bildirilmesi için süre verir. Ayrıca sicil kaydına güvenen iyi niyetli kuşunun güveni korunur (MTTK, m.598).

iv. Miras, Eşler Arasındaki Mal Rejimi ve İcra

Esas sermaye payının, miras, eşler arasındaki mal rejimine ilişkin hükümler veya icra yoluyla geçmesi hallerinde, tüm haklar ve borçlar, genel kurulun onayına gerek olmaksızın, esas sermaye payını iktisap eden kişiye geçer (MTTK, m.596/1). Esas sermaye payının, mirasa veya eşler arasındaki mal rejimlerine ilişkin hükümlere göre veya icra yoluyla geçmesi, devre nazaran özellik gösterir. Çünkü, söz konusu varsayımlarda pay bir hukuki işlemle değil, Kanun gereği geçmektedir. Kanuni geçişte, genel kurulun onayını aramak, emredici olmayan bir hükmü mirasın, eşler arası mal rejiminin ve icra düzeninin önüne geçirmek olur. Bu sebeple, anılan hallerde payın, genel kurulun onayına gerek olmaksızın hak sahibine geçeceğini kabul edip, hakların kullanılmasına da izin vermiştir (Dinç, 2011:579).

Limited şirket, iktisabın öğrenilmesinden itibaren üç ay içinde esas sermaye payının geçtiği kişiyi onaylamayı reddedebilir. Bunun için, şirketin, payları kendi veya ortağı ya da kendisi tarafından gösterilen üçüncü bir kişi hesabına, gerçek değeri üzerinden devralmayı, payın geçtiği kişiye önermesi şarttır (MTTK, m.596/2). Red kararı, devrin gerçekleştiği günden itibaren geçerli olmak üzere geriye etkilidir. Red, bu konudaki kararın verilmesine kadar geçen süre içinde alınan genel kurul kararlarının geçerliliğini etkilemez (MTTK, m.596/3). Eğer şirket, üç içinde esas sermaye payının geçişini açıkça ve yazılı olarak reddetmemişse onayını vermiş sayılır (MTTK, m.596/4).

v. Gerçek Değerinin Belirlenmesi

MTTK'nın 597. maddesinde hükmedilen gerçek değerinin belirlenmesi yenidir. Kanun'da veya şirket sözleşmesinde esas sermaye payının bedeli olarak gerçek değer

öngörüldüğü durumlarda, taraflar anlaşamamışlarsa bu değer, taraflardan birinin istemi üzerine, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesince belirlenecektir (MTTK, m.597/1). Şirketin, gerçek değerle esas sermaye paylarını almayı önerip, payları kanunen edinmiş kişiyi reddetmesi halinde taraflar gerçek değerde anlaşamayabilirler. Hüküm bu halde gerçek değerın mahkemece belirlenmesini öngörmüştür. Böylece anonim şirketlere ilişkin MTTK'nın 493. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkralarındaki red sebepleri ile uyum sağlanmıştır. MTTK, gerçek değeri tanımlamayı uygun görmemiş, bunu öğretiyeye ve mahkeme kararlarına bırakmıştır.

Mahkeme, yargılama ve değer belirleme giderlerini kendi takdirine göre paylaşır. Mahkemenin aldığı karar kesindir (MTTK, m.597/2). İstenmeyen kişinin ortak olarak alınmaması şirketin menfaatinedir. Mahkeme takdirini kullanırken bu noktadan hareket edecektir.

vi. İntifa ve Rehin Hakkı

MTTK'da yeni olan bu hüküm 600. maddede düzenlenmiştir. *“Bir esas sermaye payı üzerinde intifa hakkı kurulmasına, esas sermaye payının geçişine ilişkin hükümler uygulanır. Şirket sözleşmesiyle, esas sermaye payı üzerinde rehin hakkı kurulması genel kurulun onayına bağlanabilir. Bu halde geçişe ilişkin hükümler uygulanır. Genel kurul sadece haklı sebeplerin varlığında rehin hakkı kurulmasına onay vermekten kaçınabilir. Bir esas sermaye payı üzerinde intifa hakkı bulunması halinde, pay intifa hakkı sahibi tarafından temsil edilir; bu durumda intifa hakkını haiz kişi, esas sermaye payı sahibinin menfaatlerini, hakkaniyetle uygun bir şekilde gözetmezse tazminat ile yükümlü olur”* (MTTK, m.600).

İntifa ve rehin hakkının kurulmasında, esas sermaye paylarının devrine yapılan gönderme hem şekle ve hem onaya hem de miras, eşler arasındaki mal rejimleri ve cebri icraya ilişkin özel hükümleri kapsar (Dinç, 2011:581).

vii. Geri Verilen Sermaye Payını İade Yükümlülüğü

Sermayenin karşılığını teşkil eden değerlerden ortaklara verilen avanslar, ödünçler, gereğinden fazla verilen ücretler, yolluklar, ortakların paylarının gerçek değerinin çok üzerinde bir bedelle şirket tarafından devralınması, ortağa ait bir taşınmazın emsal değerinin üzerinde bir fiyatla şirket tarafından satın alınması gibi haller

esas sermaye pay bedelinin iadesi teşkil edebilir. Buna karşılık yedek akçelerden ortaklara yapılan ödemeler, sermayenin iadesi olarak nitelendirilemez (Can, 2011:9).

Limited şirket ortağı, koyduğu sermayenin kısmen ya da tamamen kendisine geri verilmesi halinde, aldığı miktarı şirkete iade etmekle yükümlüdür. Şirketin iadeyi talep hakkı, şirket sözleşmesinden doğan ortaksal bir kanuni talep hakkı niteliğindedir.

Mevcut TTK'nın 601. maddesi hükmüne göre, esas sermayenin azaltılması hali hariç esas sermaye payı bedelinin geri verilmeyeceği, ortakların sermaye koyma borcu dolayısıyla ibra edilemeyeceği hususları öngörülmekte, buna karşın borcun tecil edilmesine ilişkin herhangi bir hükme yer verilmemektedir. 601. madde hükümlerinde tanınan istisna dolayısıyla, esas sermayenin azaltılması halinde, indirilen kısmın ortağın payına karşılık gelen miktarın ortağa geri verilmesi imkanı doğmaktadır (Can, 2011:10).

viii. Ortakların Sorumluluğu

Şirket, borç ve yükümlülükleri dolayısıyla sadece malvarlığı ile sorumludur (MTTK, m.602). Hüküm sınırlı sorumluluğa uygun olarak düzenlenmiştir. Eski TTK'nın 529 ile 531. maddeleri, kanunun pay bedellerinin tamamının ödenmesi sistemini kabul etmesi dolayısıyla gereksiz hale gelmişlerdir.

xi. Ek Ödeme ve Yan Edim Yükümlülükleri

Eski TTK'da Kanun'da açık bir şekilde öngörülmemesine rağmen, şirket sözleşmesine konulacak bir hükümle ortaklara ek ödeme yükümlülüğü kabul edilmektedir. Fakat YTTK ile birlikte bu konu ayrıntı bir şekilde düzenlenmiştir.

Ek ödeme yükümlülüğü konusu, MTTK'nın 577, 587, 593, 595, 603, 604, 605 ve 607. maddelerinde düzenlenmiştir. Getirilen düzenleme, finansal yönden kötü duruma düşen, bilanço açığı bulunan şirketlere ortakların yapacakları ek ödemelerle yardımcı olmalarını sağlamaya yöneliktir (Dinç, 2011:584).

Yan edim yükümlülüğü konusu, MTTK'nın 577, 587, 593, 595, 606 ve 607. maddelerinde düzenlenmiştir. Yan edimler, ortağın esas sermaye payına bağlı bir tali nitelikte yükümlülüklerdir (Can, 2011:18).

- Ek Ödeme Yükümlülüğü

Ortaklar şirket sözleşmesiyle, esas sermaye payı bedeli dışında ek ödeme ile de yükümlü tutulabilirler. Ortaklardan bu yükümlülüğün yerine getirilmesi ancak,

- şirket esas sermayesi ile kanuni yedek akçeler toplamının şirketin zararını karşılayamaması,

- şirketin bu ek araçlar olmaksızın işlerine gereği gibi devamının mümkün olmaması,

- şirket sözleşmesinde tanımlanan ve özkaynak ihtiyacı doğuran diğer bir halin gerçekleşmiş bulunması, hallerinde istenebilir (MTTK, m.603/1). İflasın açılması ile ek ödeme yükümlülüğü muaccel olur (MTTK,m.603/2).

Kanun, sözleşmede ek ödeme yükümlülüğü öngörülebilir halleri sayarak sınırlandırmakta ancak bunların kapsamını geniş tutarak zararları ve bilanço açıklarını kapatma gayesini aşan bir düzenleme öngörmektedir. Bu kapsam genişledikçe ortakların şirkete olan yükümlülükleri artacak ve sermayeyle sorumluluk ilkesinden uzaklaşacaktır (Can, 2011:15).

Ek ödeme yükümlülüğü öngörülürken sermaye payları esas alınmalı, belirlenen ek yükümlülük miktarı esas sermaye payının itibari değerinin iki katını aşmamalıdır (MTTK, m.603/3). Her ortak, sadece kendi esas sermaye payına düşen ek ödemeyi yerine getirmekle yükümlüdür (MTTK, m.603/4). Sözleşmede ortaklar arası eşit işlem ilkesine aykırı bir hükme yer verilmemeli, ortak kendi sermaye payı ile orantısız ve daha ağır bir ek yükümlülük altına sokulmamalı ve başka bir ortağın ödemediği miktardan sorumlu tutulmamalıdır (Can, 2011:15).

Ek ödeme yükümlülüğünün koşullarının gerçekleşmesi halinde, ek ödeme yapılması şirket müdürü tarafından istenmelidir (MTTK, m.603/5). Şirket tasfiye sürecinde ise tasfiye memurları, iflas halinde ise iflas idaresi, şirket kayyım idaresi altında ise kayyım tarafından talep edilmelidir. Şirketin kuruluşunda esas sözleşme ile ek ödeme yükümlülüğü öngörülmesi halinde bu miktarın azaltılması veya kaldırılması ancak esas sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının zararları tamamen karşılaması halinde mümkündür. Yükümlülüğün azaltılmasına veya kaldırılmasına, esas sermayenin azaltılmasına ilişkin hükümler kıyas yoluyla uygulanır (MTTK; m.603/6).

Ortakların ek ödeme yükümlülüğü, amaç yönünden sınırlı şahsi sorumluluğa benzemektedir. Her iki durumda da şirket borçlarını ödeyemediği takdirde ortaklara başvurulmaktadır. Ancak, burada ortaklar doğrudan şirket alacaklılarına karşı değil, şirkete karşı sorumlu olmaktadır. Ek ödeme temelde bilanço açıklarını kapatmak

amacıyla öngörülmesine karşın, son zamanlarda bu sınırlama kalkmış ve limited şirketin ödeme darboğazını aşarak ayakta kalabilmesi için yeni bir imkan oluşturulmuştur (Can, 2011:16).

Payın devri halinde ek ödeme yükümlülüğünün devralana geçeceği kabul edilmektedir. Yükümlülük pay sahiplerine bağlı olup ortağın şirketten ayrılması halinde kural olarak sona ermektedir. Ancak, ortağın şirketten ayrılmasının tescili tarihinden itibaren iki yıl içinde şirketin iflas etmesi halinde, ayrılan eski ortak ek ödeme yükümlülüğünü yerine getirmesi talep edilebilmektedir (MTTK, m.604/1). Şirketin mali durumunun kötüye gittiğini fark ederek ortağın alacaklıların durumunu zayıflatacak şekilde ortaklıktan kötü niyetle ayrılma ve yükümlülükten kurtulma çabalarına geçit vermemek amacıyla kanun koyucu ayrılmanın tescili tarihinden iki yıl içinde gerçekleşebilecek iflas halinde dahi elinde pay bulunmayan ortakları ek ödemelerden sorumlu tutmaktadır. Buna karşın, ayrılan ortak ek ödeme yükümlülüğünü yerine getirmişse, payı alan yeni ortak ek ödeme yapmakla yükümlü olmamaktadır. Ayrılan ortak zamanında mevcut olan ek ödeme yükümlülüğü yeni pay sahibi tarafından yerine getirilirse yine sorumluluk doğmaktadır (Can, 2011:17). Ancak, ek ödeme yükümlülüğü mevcut olup halef tarafından yerine getirilmediği takdirde, eski ortağın sorumluluğu yükümlülüğü gerçekleştiği tarihte kendisine karşı ileri sürülebileceği ölçüde ve miktarda devam etmektedir (MTTK, m.604/2).

Ek ödemeler, şirkete karşılıksız verilen sermaye değil, geçici zararları gideren bir ek finansman aracıdır. Şirketin mali durumunun iyileşmesi halinde ek ödemelerin kısmen veya tamamen geri verilmesi mümkündür. Bunun için, tahsil edilen ek ödemelerin, serbest kullanılabilen yedek akçeler ile fonlardan karşılanabilir olması gerekmektedir (MTTK, m.605).

- Yan Edim Yükümlülüğü

Şirket sözleşmesiyle, şirketin işletme konusunun gerçekleşmesine hizmet edebilecek yan edim yükümlülükleri öngörülmesi mümkündür (MTTK, m.606/1). Yan edim yükümlülükleri başlangıçta şirket sözleşmesiyle öngörülebileceği gibi, ortaklar genel kurulunda tüm ortakların oybirliği ile alınan şirket sözleşmesi değişikliği kararı ile de belirlenebilir (MTTK, m.607). Şirket sözleşmesinde mevcut olan yan edim yükümlülüğü, ortakların oybirliği ile aldıkları kararlarla arttırılabilir (Can, 2011:18). Yan edim

yükümlülükleri limited şirketin bir taraftan kişisel öğelerden oluşan yönünü ön plana çıkarmakta diğer taraftan onu kooperatife yaklaştırmaktadır (Dinç, 2011:586).

Yan edim yükümlülüklerinin konusu, kapsamı, koşulları ile diğer önemli noktaları şirket sözleşmesinde belirtilir. Ayrıntıyı gerektiren konular genel kurul kararları ile belirlenebilir (MTTK, m.606/2). Yan edimlerin açık, net ve belirli olması gerekmektedir. Ortaklara yüklenen yan edim yükümlülükleri karşılıksız değildir. Şirket sözleşmesinde açıkça belirtilmiş bir karşılığı veya uygun bir karşılığı bulunmayan ve özkaynak ihtiyacını karşılamaya hizmet eden nakdi ve aynı edim yükümlülükleri, ek ödeme yükümlülüğüne ilişkin hükümlere tabidir (MTTK, m.606/3).

Yan edim yükümlülükleri payın devri ile birlikte kural olarak devralana geçerler. Ancak, devreden şahsına bağlı bir tali yükümlülük söz konusu olması halinde, bu yükümlülük devralana intikal etmez, sona erer. Bu durumda şirket, payın devrini reddedebileceği gibi, payın devrine onay vermek için devralanın bu şahsi yükümlülüklerini üstlenmesini talep edebilir (Can, 2011:19).

x. Kar Payı ve Yedek Akçeler

“Kar payı, sadece net dönem karından ve bunun için ayrılmış yedek akçelerden dağıtılabilir. Kar payı dağıtımında ancak, kanun ve şirket sözleşmesi uyarınca ayrılması gereken kanuni yedek akçelerle, şirket sözleşmesinde öngörülmüş yedek akçeler ayrıldığı takdirde karar verilebilir” (MTTK, m.608/1). *“Şirket sözleşmesi ile aksi öngörülmedikçe, kar payı, esas sermaye payının itibari değerine oranla hesaplanır; ayrıca yerine getirilen ek ödeme yükümlülüklerinin tutarı da kar payının hesaplanmasında itibari değere eklenir”* (MTTK, m.608/2).

Limited şirket genel kurulu, kanun ya da şirket sözleşmesinde öngörülmeyen veya öngörüleni aşan tutarlarda yedek akçelerin ayrılmasına sadece;

- Zararların karşılanması için gerekliyse,

- Şirketin gelişimi için yatırım yapılması ihtiyacı ciddi bir şekilde ortaya konulmuşsa, bütün ortakların menfaati bir yedek akçe ayrılmasını haklı gösteriyorsa ve bu hususlar şirket sözleşmesinde açıkça belirtilmişse karar verilebilir (MTTK, m.608/3).

xi. Şirketin Kendi Esas Sermaye Paylarını İktisabı

MTTK'nın 612. maddesinde hükmedilen bu düzenleme ile şirketin kendi esas sermaye payının iktisabı anonim şirkete paralel şekilde düzenlenmiştir. Buna göre;

- Şirket kendi esas sermaye paylarını, sadece, bunları alabilmek için gerekli tutarda serbestçe kullanabileceği özkaynaklara sahipse ve alacağı payların itibari değerlerinin toplamı esas sermayenin yüzde onunu aşmıyorsa iktisap edilebilir.

- Şirket sözleşmesinde öngörülen veya mahkeme kararıyla hükme bağlanmış bulunan bir şirketten çıkma ya da çıkarma dolayısıyla, esas sermaye paylarının iktisabı halinde, yukarıda belirtilen üst sınır yüzde ondan yüzde yirmiye çıkarılır. Şirket esas sermayesinin yüzde onunu aşan bir tutarda iktisap edilen esas sermaye payları iki yıl içinde elden çıkarılır veya sermaye azaltılması yoluyla itfa edilebilir.

- Şirket kendi esas sermaye payları için ödediği tutar kadar yedek akçe ayırır.

- Şirketin iktisap ettiği kendi esas sermaye paylarından kaynaklanan oy hakları ile buna bağlı diğer haklar, paylar şirketin elinde bulunduğu sürece donar.

- Şirketin, iktisap ettiği kendi esas sermaye paylarına ait ek ve yan ödeme yükümlülükleri, söz konusu paylar şirketin elinde bulunduğu sürece istenemez.

- Şirketin kendi paylarını iktisap etmesine ilişkin sınırlama ile ilgili hükümler, şirket esas sermaye paylarının, şirketin çoğunluğuna sahip bulunduğu yavru şirketlerce iktisabı halinde de uygulanır (MTTK, m.612).

xii. Bağlılık Yükümlülüğü ve Rekabet Yasağı

Eski TTK'da olmayan bu düzenleme Mevcut TTK'nın 613. maddesinde hükmedilmiştir. Şirkete bağlılık yükümlülüğü, şirket amaçlarına ve menfaatlerine aykırı hareket edilmemesi, zarar verici davranışlardan kaçınılması şeklinde anlaşılmalıdır. Şirket sırlarının korunması yükümlülüğü de bu kapsamdadır. Kişisel unsurları güçlü ve ortak sayısı az olan limited şirkette, bağlılık ve dolayısıyla sır saklama yükümlülüğü önem kazanmaktadır (Can, 2011:12). Ortaklar, şirket sırlarını korumakla yükümlüdür. Bu yükümlülük şirket sözleşmesi veya genel kurul kararıyla kaldırılamaz (MTTK, m.613/1).

Ortaklar işletmenin ve şirketin durumu ile faaliyetlerine ilişkin sırları korunmalı başkalarına yaymamalı, kendi şahsi menfaatleri için kullanmamalı ve başkalarına da kullandırtmamalıdır. Şirket sırlarının kapsamı, her bir şirkete göre değişmekte, faaliyet konusuna, alanına, müşteri çevresine, pazar yapısına, işletmenin sahip olduğu unsurlara ve hacmine göre farklılıklar arz etmektedir. Bu fıkra ile Kanun, şirketin sırlarının saklanmasını emredici bir biçimde düzenlemiştir. Ancak emredicilik, sorumluluğun kaldırılamayacağına yöneliktir. Sınırlamanın geçerli olup olmadığı, sınırı ve şirket sırrı

kavramı öğreti ile mahkeme kararınca belirlenecektir. Sır kavramı sürekli değişir. Bu sebeple kanun bunu tanımlamamıştır (Dinç, 2011:589).

Ortaklar, şirket çıkarlarını zedeleyebilecek davranışlarda bulunamazlar. Özellikle, kendilerine özel bir menfaat sağlayan ve şirketin amacına zarar veren işlemler yapamazlar. Şirket sözleşmesiyle, ortakların, şirketle rekabet eden işlem ve davranışlardan kaçınmak zorunda oldukları öngörülebilir (MTTK, m.613/2). Mevcut TTK'nın bu fırcasında, ortakların şirketle rekabet etmesinin ana sözleşme ile yasaklanması olanağı açıkça vurgulanmış olup ortaklara kanun gereği tahmin edilmiş bir rekabet etmeme yükümlülüğü yer almamaktadır (Göksoy, 2007:643).

MTTK, seçilmiş yönetim organı sistemini benimsemiş olduğundan, ortakların şirketi idare yükümlülüğü ortadan kalkmıştır. Bu yüzden ortakların rekabet yasağı müdürlerden bağımsız olarak düzenlenmiştir. Ancak Eski TTK'da olduğu gibi, rekabet yasağının şirket sözleşmesinde öngörülmesi gerekmemektedir. Aksi takdirde, rekabet yasağından söz edilemez. Ancak MTTK, ortağın rekabet yasağına tabi olduğu statüleri tek tek saymak yerine, 613. maddenin üçüncü fırcasında ortakların, şirketler rekabet eden işlem ve davranışlardan kaçınmak zorunda oldukları hususunun şirket sözleşmesinde gösterilmesine imkan tanımıştır (Can, 2007:13).

MTTK, ortakların gerek sözleşmede öngörülen rekabet yapmama yükümlülüğünün, gerekse kanunda öngörülen sır saklama dışında kalan bağlılık yükümlülüklerinin, geri kalan ortakların tümünün yazılı onayı ile kaldırılmasına imkan tanımaktadır. Esas sözleşmede, anılan yasakların ortakların yazılı onayı yerine genel kurulun onayı ile kaldırılması esası benimsenebilir (MTTK, m.613/4). Kanun, sır saklama yükümlülüğünün esas sözleşme veya genel kurul kararıyla kaldırılmasına izin vermemektedir (Can, 2007:14).

xiii. Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı

MTTK ortaklara bilgi alma ve inceleme hakkını 614. madde de düzenlemiştir. Bu düzenleme ile ortaklara modern şirketler hukuku anlamında geniş bilgi alma hakkı tanınmıştır. Kanun'a göre, her ortak, müdürlerden, şirketin bütün işleri ve hesapları hakkında bilgi vermelerini isteyebilir ve belirli konularda inceleme yapabilir (MTTK, m.614/1). Bu hüküm şirket ortağına bireysel nitelikte bir bilgi alma hakkı tanımaktadır. Bu hakkın kullanımı için çoğunluk oluşturmak ya da belirli bir sermaye oranına

ulaşılması gibi şartlar aranmamaktadır. Hak sahibi olmak için ortak sıfatı yeterlidir (Bilge, 2005:434).

Ortağın, elde ettiği bilgileri şirketin zararına olacak şekilde kullanması tehlikesi varsa, müdürler, bilgi alınmasını ve incelemeyi gerekli ölçüde engelleyebilir; bu konuda ortağın başvurusu üzerine genel kurul karar verir (MTTK, m.614/2). Söz konusu hükümlerle, ortağın, şirket ve faaliyetleri hakkında gerçek ve yeterli bilgi sahibi olmasındaki menfaati ile ortaklığın, rekabet gücünü sürdürmek amacıyla muhafaza etmek zorunda olduğu ortaklık sırlarının gizli kalmasındaki menfaati arasında bir denge kurulmaya çalışılmıştır (Bilge, 2005:443).

Genel kurul, bilgi alınmasını ve incelemeyi haksız yere engellerse, ortağın istemesi takdirde mahkeme bu hususta karar verecektir ayrıca mahkemenin aldığı karar kesindir (MTTK, m.614/3).

4.2.4. Limited Şirketlerin Organları

i. Genel Kurul

Eski TTK'daki anonim şirketlerdeki genel kurul hükümlerinin limited şirketler içinde uygulanacağını söylese de bu uygulamaya asgari yirmi ortak sayısı koşulu getirmesi sebebiyle günümüzde kurulan limited şirketlerin neredeyse tamamında genel kurul toplanmamaktadır. Ancak 6102 sayılı Kanun, limited şirkette genel kurulu düzenleyen 616. maddesi genel kurul toplanmasına ilişkin herhangi bir asgari koşul getirmemiştir. Bu sebeple limited şirketlerinde 01.07.2012 tarihinden itibaren her hesap dönemi izleyen üç ay içinde genel kurul yapması gerekecektir (MTTK, m.617/1). 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 dönüşebilmektedir (MTTK, m.617/2).

Ayrıca genel kurulun yetkileri genişlettiler bu yetkiler devredilemez yetkiler ve şirket sözleşmesinde öngöröldükleri takdirde devredilemez yetkileri şeklinde belirlenmiştir (Altaş, 2011:4). Tek ortaklı limited şirketlerde, bu ortak genel kurulun tüm yetkilerine sahiptir. Tek ortağın genel kurul sıfatıyla alacağı kararların geçerlilik kazanabilmeleri için yazılı olmaları şarttır. (MTTK, m.616/3). Genel kurulun devredilemez yetkileri aşağıdaki gibidir (MTTK, m.616/1).

- Şirket sözleşmesinin değiştirilmesi
- Müdürlerin atanmaları ve görevden alınmaları
- Topluluk denetçisi denetçilerin atanmaları ve görevden alınmaları
- Topluluk yılsonu finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporunun onaylanması
- Yılsonu finansal tablolarının ve yıllık faaliyet raporunun onaylanması, kar payı hakkında karar verilmesi, kazanç paylarının belirlenmesi
- Müdürlerin ücretlerinin belirlenmesi ve ibraları
- Esas sermaye paylarının devirlerinin onaylanması
- Bir ortağın şirketten çıkarılması için mahkemeden istemde bulunulması
- Müdürün, şirketin kendi paylarını iktisabı konusunda yetkilendirilmesi veya böyle bir iktisabın onaylanması

- Şirketin feshi
- Genel kurulun kanun veya şirket sözleşmesi ile yetkilendirildiği ya da müdürlerin genel kurula sunduğu konularda karar verilmesi

Şirket sözleşmesinde öngörüldükleri takdirde genel kurulun devredilemez yetkileri aşağıdaki gibidir (MTTK, m.616/2),

- Şirket sözleşmesi uyarınca genel kurulun onayının arandığı haller 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

- Şirket sözleşmesinde ortakların, bağlılık yükümüne veya rekabet yasağına aykırı düşen faaliyette bulunmaları halinde ortakların yeterli görmemesi halinde, müdürlerin ve ortakların şirkete karşı bağlılık yükümü veya rekabet yasağı ile bağdaşmayan faaliyetlerde bulunabilmelerinin onayı için gereken izin verilmesi

- Bir ortağın şirket sözleşmesinde öngörülen sebeplerden dolayı şirketten çıkarılması.

- Genel Kurulun Toplanması

Genel kurul ya müdürler veya ortaklar tarafından toplantıya çağrılırlar. Müdürler, genel kurulu, yılda bir kez ve hesap dönemi sona ermesini izleyen üç ay içinde olağan toplantıya çağırılmak zorundadır. Genel kurul toplantı gününden en az onbeş gün önce

toplantıya çağrılır. Şirket sözleşmesi bu süreyi uzatabilir veya on güne kadar kısaltabilir (MTTK, m.617/1-2). Esas sermayenin onda birini temsil eden ortak veya ortaklar (MTTK, 618/2), toplantının amacını göstermek suretiyle genel kurulun toplantıya çağrılmasını müdürlerden yazılı olarak talep edebilir.

Toplantıya çağrı, azlığın çağrı ve öneri hakkı, gündem, öneriler, çağrısız genel kurul, hazırlık önlemleri, tutanak, yetersiz katılma konularında anonim şirketlere ilişkin hükümler, Bakanlık temsilcisine ilişkin olanlar hariç, kıyas yoluyla uygulanır. Her ortak kendisini genel kurulda ortak olan veya olmayan bir kişi aracılığıyla temsil ettirebilir (MTTK, m.617/3).

- Oy Hakkı

Ortakların oy hakkı esas sermaye paylarının itibari değerine göre hesaplanır. Şirket sözleşmesinde daha yüksek bir tutar öngörülmemişse her yirmi beş Türk Lirası bir oy hakkı verir. Ancak, şirket sözleşmesi ile birden fazla paya sahip ortakların oy hakları sınırlandırılabilir. Ortak, en az bir oy hakkına haizdir. Şirket sözleşmesinde açıkça düzenlenmiş ise yazılı oy da verilebilir (MTTK, m.618/1). Bu fıkra yeni olup, oy hakkının hesaplanması itibari değer bağlamında düzenlenmiştir. Ayrıca oy hakkının esas sözleşme ile sınırlandırılmasına, dolayısıyla oyda imtiyaza da müsaade edilmiştir. Hüküm birden çok paya sahip ortağın veya ortakların oy haklarının sınırlandırılması olanağını da öngörmektedir. Bunun iki sınırı vardır,

- i. her ortağın en az bir oyu bulunmalıdır
- ii. her esas sermaye payı en az bir oy hakkı vermelidir (Dinç, 2011:594).

Şirket sözleşmesi oy hakkını, itibari değerden bağımsız olarak her esas sermaye payına bir oy hakkı düşecek şekilde de belirleyebilir. Bu halde en küçük esas sermaye payının itibari değeri, diğer esas sermaye paylarının itibari değerleri toplamının onda birinden az olamaz (MTTK, m.618/2). MTTK ile genel kurulda oy hakkı ve oy hakkının hesaplanması itibari değer bağlamında düzenlenmiştir. Ayrıca oy hakkının esas sözleşme ile sınırlandırılmasına, dolayısıyla oyda imtiyaza da müsaade edilmiştir. Ancak oy hakkının esas sermaye paylarının sayısına göre belirlenmesine ilişkin şirket sözleşmesi hükmü aşağıdaki hallerde uygulanmayacaktır (MTTK, m.618/3),

- Denetçilerin seçimi,
- Şirket yönetimi ya da onun bazı bölümlerinin denetimi için özel denetçi seçimi,

- Sorumluluk davası açılması hakkında karar verilmesi.

YTTK 619. maddesi ile oy hakkından yoksun olunacak hükümleri belirlemiştir.

Buna göre,

- Herhangi bir şekilde şirket yönetimine katılmış bulunanlar, müdürlerin ibralarına ilişkin kararlarda oy kullanamazlar,

- Şirketin kendi esas sermaye payını iktisabına ilişkin kararlarda, esas sermaye payını devreden ortak oy kullanamaz,

- Ortağın bağlılık yükümüne veya rekabet yasağına aykırı faaliyetlerde bulunmasını onaylayan kararlarda ilgili ortak oy kullanamaz.

- Karar Alma

Kanun veya şirket sözleşmesinde aksi öngörülmediği takdirde, seçim kararları dahil, tüm genel kurul kararları, toplantıda temsil edilen oyların salt çoğunluğu ile alınır (MTTK, m.620). Bu madde olağan karar alma yeter sayılığını düzenlemiştir. Böylece Eski TTK'nın 536. maddesindeki "ödenmiş sermayenin yarısından fazlasının oyuyla karar alınacağı" şeklindeki hüküm değiştirilmiş olmaktadır. Burada karara katılan kişilerin ortak sayısına göre çoğunluk oluşturmasına gerek bulunmamaktadır.

Aşağıda belirtilen genel kurul kararlarının alınabilmesi için temsil edilen oyların en az üçte ikisinin ve oylarında esas sermayenin yarısından fazlasına sahip olması gerekmektedir (MTTK, m.621/1). Ayrıca şirket sözleşmesiyle aşağıdaki özel yetersayılar ağırlaştırılabilir ancak hafifletilemez (MTTK, m.621/2).

- Şirket işletme konusunun değiştirilmesi,

- Oyda imtiyazlı esas sermaye paylarının öngörülmesi,

- Esas sermaye paylarının devrinin sınırlandırılması, yasaklanması ya da kolaylaştırılması,

- Esas sermayenin artırılması,

- Rüçhan hakkının sınırlandırılması ya da kaldırılması,

- Şirket merkezinin değiştirilmesi,

- Müdürlerin ve ortakların, bağlılık yükümüne veya rekabet yasağına aykırı faaliyette bulunmalarına genel kurul tarafından onay verilmesi,

- Bir ortağın haklı sebepler dolayısıyla şirketten çıkarılması için mahkemeye başvurulması ve bir ortağın şirket sözleşmesinde öngörülen sebepten dolayı şirketten çıkarılması,

- Şirketin feshi.

- Genel Kurul Kararlarının Butlanı ve İptali

Kanun'un anonim şirket genel kurul kararlarının butlanına ve iptaline ilişkin hükümleri, kıyas yoluyla limited şirketlere de uygulanır (MTTK, m.622). Anonim şirkette genel kurul kararlarının iptalinde olduğu gibi, limited şirket genel kurul kararları da mahkeme kararıyla iptal edilebilir. Buna göre, Kanun'a, şirket sözleşmesine veya dürüstlük kuralına aykırı nitelik taşıyan kararlara karşı, ortaklar, mahkemeye başvurarak iptal davası açabilirler.

ii. Yönetim ve Temsil

- Müdürler

Eski TTK'nın 540. maddesinde aksi kararlaştırılmadıkça, ortaklar hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecburdurlar hükmü yerine MTTK'da şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir (MTTK, m.623/1). Yani şirket müdürünün ortaklar arasından seçilmesi zorunlu değildir, ortak olmayan kişiler de müdür olabilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir uygulaması getirilmiştir (MTTK, m.623/1).

Şirketin müdürlerinden biri bir tüzel kişi olduğu takdirde, bu kişi bu görevi tüzel kişi adına yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirler (MTTK, m.623/2). Müdürler, kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış bulunan yönetime ilişkin tüm konularda karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkilidirler (MTTK, m.623/3).

Şirkette birden fazla müdür olabilir, eğer birden fazla müdürün bulunması halinde, bunlardan biri, şirketin ortağı olup olmadığına bakılmaksızın, genel kurul tarafından müdürler kurulu başkanı olarak atanır (MTTK, m.624/1). Bu madde, müdürlerin birden fazla olmaları halinde onların bir kurul olduğunu belirterek yönetim kuruluna özgü bir işleyiş kuralını hükme bağlamaktadır. Başkan olan müdür genel kurul başka yönde karar almadığı sürece tüm açıklamaları ve ilanları yapmaya da yetkilidir

(MTTK, m.624/2). Birden fazla müdürün varlığı halinde, kararlar çoğunlukla alınır. Eşitlik durumunda ise başkanın oyu üstün sayılır (MTK, m.624/3).

Müdürler, kanunların ve şirket sözleşmesinin genel kurula görev ve yetki vermediği bütün konularda görevli ve yetkilidir. Müdürler, aşağıdaki görevlerini ve yetkilerini devredemezler ve bunlardan vazgeçemezler (MTTK, m.625/1),

- Şirketin üst düzeyde yönetilmesi ve gerekli talimatların verilmesi,
- Kanun ve şirket sözleşmesi çerçevesinde şirket yönetim örgütünün belirlenmesi,
- Şirketin yönetimi için gerekli olduğu takdirde, muhasebenin, finansal denetimin ve finansal planlamanın oluşturulması,

- Şirket yönetiminin bazı bölümleri kendilerine devredilmiş olan kişilerin, kanunlara, şirket sözleşmesine, iç tüzüklere ve talimatlara uygun hareket edip etmediklerinin gözetimi,

- Küçük limited şirketler hariç, risklerin erken teşhisi ve yönetimi komitesinin kurulması,

- Şirket finansal tablolarının, yıllık faaliyet raporunun ve gerekli olduğu takdirde topluluk finansal tablolarının ve yıllık faaliyet raporunun düzenlenmesi,

- Genel kurul toplantısının hazırlanması ve genel kurul kararlarının yürütülmesi,

- Şirketin borca batık olması halinde durumun mahkemeye bildirilmesi.

Şirket sözleşmesinde, müdürün veya müdürlerin, aldıkları belirli kararları ve münferit sorunları, genel kurulun onayına sunmaları gereği öngörülebilir. Genel kurulun onayı müdürlerin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz veya sınırlandırmaz (MTTK, m.625/2).

Müdürler ve yönetimle görevli kişiler, görevlerini tüm özeni göstererek yerine getirmek ve şirketin menfaatlerini, dürüstlük kuralı çerçevesinde, gözetmekle yükümlüdürler (MTTK, m.626/1). Şirket sözleşmesinde aksi öngörülmemiş veya diğer tüm ortaklar yazılı olarak izin vermemişse, müdürler şirketle rekabet oluşturan bir faaliyette bulunamazlar. Şirket sözleşmesi ortakların onayı yerine ortaklar genel kurulunun onay kararını öngörebilir (MTTK, m.626/2). Bu hüküm ile rekabet yasağı düzenlenmiştir. Ayrıca müdürler de ortaklar için öngörülmüş bulunan bağlılık borcuna tabidirler (MTTK, m.626/3). Müdürler ortaklara eşit şartlar altında eşit işlem yaparlar (MTTK, m.627).

- Müdürlerin Temsil Yetkisinin Kapsamı ve Sınırlandırılması

Müdürlerin temsil yetkilerinin kapsamına, yetkinin sınırlandırılmasına, imzaya yetkili olanlar belirlenmesine, imza şekli ile bunların tescil ve ilanına bu Kanun'un anonim şirketlere ilişkin hükümleri kıyas yoluyla uygulanır (MTTK, m.629/1).

Sözleşmenin yapılması sırasında şirket tek ortak tarafından ister temsil edilsin ister edilmesin, tek ortaklı limited şirketlerde, bu ortak ile şirket arasında yapılan sözleşmenin geçerli olması, sözleşmenin yazılı şekilde yapılmasına bağlıdır. Bu zorunluluk, piyasa şartlarına göre günlük, önemsiz ve sıradan işlemlere ilişkin sözleşmelere uygulanmaz (MTTK, m.629/2).

- Müdürlerin Görevden Alınması, Yönetim ve Temsil Yetkisinin Geri Alınması

Genel kurul, müdürü veya müdürleri görevden alabilir, yönetim hakkını ve temsil yetkisini sınırlandırabilir (MTTK, m.630/1). Her ortak, haklı sebeplerin varlığında, yöneticilerin yönetim hakkının ve temsil yetkisinin kaldırılmasını veya sınırlandırılmasını mahkemeden isteyebilir (MTTK, m.630/2).

Yöneticinin, özen ve bağlılık yükümü ile diğer kanunlarda ve şirket sözleşmesinden doğan yükümlülüklerini ağır bir şekilde ihlal etmesi veya şirketin iyi yönetimi için gerekli yeteneği kaybetmesi haklı sebep olarak kabul olunur (MTTK, m.630/3). Görevden alınan yöneticinin tazminat hakları saklıdır (MTTK, m.630/4).

Şirketin yönetimi ve temsili ile yetkilendirilen kişinin şirkete ilişkin görevlerini yerine getirmesi sırasında işlediği haksız fiilden şirket sorumludur (MTTK, m.632).

iii. Sermaye Kaybı ve Borca Batıklık

Esas sermayenin kaybı ya da borca batık olma hallerinde anonim şirketlere ilişkin ilgili hükümler kıyas yoluyla uygulanır. Ek ödeme yükümlülüğü hakkındaki hükümler saklıdır (MTTK, m.633). Ayrıca iflasın bildirilmesi ve ertelenmesine ilişkin anonim şirket hükümleri uygulanır (MTTK, m.634). Her iki maddenin hükümleri İcra ve İflas Kanunu'nda sermaye şirketleri yönünden bütün halinde düzenlendiğinden söz konusu sisteme anonim şirketlerin 376 ile 377. maddelerine, limited şirketlerde de paralel hükümler getirilmiştir.

4.2.5. Limited Şirketlerde Sona Erme ve Ayrılma

i. Sona Erme Sebepleri ve Sona Ermenin Sonuçları

Limited şirketler aşağıdaki hallerde sona ererler (MTTK, m.636/1),

- Şirket sözleşmesinde öngörülen sona erme sebeplerinden birinin gerçekleşmesiyle,

- Genel kurul kararı ile,

- İflasın açılması ile,

- Kanunda öngörülen diğer sona erme hallerinde.

“Uzun süreden beri şirketin kanunen gerekli organlarından biri mevcut değilse veya genel kurul toplanamıyorsa, ortaklardan veya şirket alacaklılarından birinin şirketin feshini istemesi üzerine şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi, müdürleri dinleyerek şirketin, durumunu Kanun’a uygun hale getirmesi için bir süre belirler, buna rağmen durum düzeltilmezse, şirketin feshine karar verir” (MTTK, m.636/2). Yeni olan bu hüküm anonim şirketlere paralel olarak organsızlık halinde ortaklara ve şirket alacaklılarına mahkemedен şirketin feshini isteme hakkı tanınmıştır. Limited şirketlerde, anonim şirketlerde olduğu gibi Gümrük ve Ticaret Bakanlığına dava hakkı tanınmamıştır.

Haklı sebeplerin varlığında, her ortak mahkemedен şirketin feshini isteyebilir. Mahkeme, istem yerine, davacı ortağa payının gerçek değerinin ödenmesine ve davacı ortağın şirketten çıkarılmasına veya duruma uygun düşen bir kabul edilebilir diğer bir çözüme hükmedebilir (MTTK, m.636/3). Şirketin kişisel niteliği göz önünde tutularak her ortağa haklı sebeplerle şirketin feshini isteme hakkı tanınmıştır. Ortağa tanınan bu hak anonim şirketlerdeki 531. maddede yer alan hükme paralel olarak düzenlenmiş ve yargıca şirketin yararına geniş müdahale hakkı tanınmıştır.

Fesih davası açıldığında mahkemece taraflardan birinin istemi üzerine gerekli önlemleri alabilir (MTTK, m.636/4). Dava açıldığında, somut olayın özelliklerine, kayyım atanması başta olmak üzere çeşitli tedbirlerin alınması zorunluluğu ortaya çıkabilir. Sona ermenin sonuçlarına anonim şirketlere ilişkin hükümler uygulanır (MTTK, m.636/5).

ii. Tescil ve İlan

Eski TTK'nın 550. maddesinin tekrarı niteliğindedir. Buna göre, sona erme, iflastan ve mahkeme kararından başka bir sebepten ileri gelmişse müdür, birden fazla müdürün bulunması halinde en az iki müdür, bunu ticaret siciline tescil ve ilan ettirir (MTTK, m.637).

iii. Şirketten Çıkma ve Çıkarılma

Limited ortaklığın karakteristik ağırlığı, sermaye ortaklığı karakteristiğine kaydırılmış ise de, ortaklığın devamı, ortaklar arasındaki güven ilişkisi üzerine inşa edilmiştir. Bu nedenle, haklı sebeple ortaklıktan çıkma, çıkarılma, haklı sebeple fesih kurumları muhafaza edildiği gibi, ortağın şirketten çıkması ve çıkarılması ile ayrılma akçesi kurumları, MTTK'da oldukça ayrıntılı olarak düzenlemiştir

Şirket sözleşmesi, ortaklara şirketten çıkma hakkını tanıyabilir, bu hakkın kullanılması belirli şartlara bağlanabilir (MTTK, m.638/1). Her ortak, haklı sebeplerin varlığında şirketten çıkmasına karar verilmesi için dava açabilir. Mahkeme istek üzerine, dava süresince, davacının ortaklıktan doğan hak ve borçlarından bazılarının veya tümünün dondurulmasına veya davacı ortağın durumunun teminat altına alınması amacıyla diğer önlemlere karar verebilir (MTTK, m.638/2). Ortağa haklı sebeplerin varlığında, çıkma davası açabilmesi olanağını sağlamış. Aksi halde, ortak, onu ortak olmaya yönelten şartlar ortadan kalktığına şirkette kalmaya mahkûm edildikten başka, şirketten ayrılmasını gerektiren sebepler doğduğu hallerde de şirketten ayrılamaz duruma düşürülür. Bu ise şahıs şirketlerinde bile kabul edilemez. Onun için haklı sebeplerle çıkma davası şahıs şirketlerine özgü ve varlığı zorunlu bir kurumdur (Dinç, 2011:605).

- Şirketten Çıkma

Ortaklardan birisi şirket sözleşmesindeki hükme dayanarak çıkma isteğini belirterek dava açtığına, müdür veya müdürler gecikmeksizin diğer ortakları bu durumdan haberdar eder (MTTK, m.639/1). Diğer ortaklardan her biri, haberin kendilerine ulaştığı tarihten itibaren bir ay içerisinde, şirket sözleşmesinde öngörülen haklı sebep kendisi yönünden de geçerliyse, kendisinin de çıkmaya katılacağını müdürlere bildirmek veya açacağı bir dava ile haklı sebepler dolayısıyla çıkma davasına katılma hakkına sahiptir (MTTK, m.639/2). Çıkan tüm ortaklar, esas sermaye payları ile orantılı olarak, eşit işleme tabi tutulurlar (MTTK, m.639/3).

- Şirketten Çıkarılma

Şirketten çıkarılma üç halde gerçekleşebilir,

- Şirket sözleşmesinde öngörülen sebeplerin gerçekleşmesi halinde (MTTK, m.640/1)

- Haklı sebeplerin bulunması halinde (MTTK, m.640/3)

- Ortağın iflası veya payına haciz gelmesi halinde, ortaklardan birinin iflası halinde, iflas idaresi en az altı ay önce ihbar etmek şartıyla şirketin feshini isteyebilir. Ortaklardan birinin payını haczettirmiş olan alacaklı da aynı hakka sahiptir. Bu durumda, şirketin dağılmasını önlemek için, başvurulabilecek yollardan biri de ortağı şirketten çıkarmaktır.

Çıkarma kararına karşı ortak, kararın noter aracılığıyla kendisine bildirilmesinden itibaren üç ay içinde iptal davası açabilir (MTTK, m.640/2).

iv. Ayrılma Akçesi

Gerek çıkma gerek çıkarma halinde, şirketten ayrılan ortağın mali hakkının güvence altına alınması gerekmektedir. Mevcut TTK'nın üzerinde durduğu bu konuda, ayrılan ortağın payının gerçek değerinin kendisine ödenmesi vurgulanmaktadır (MTTK, m.641/1). Şirketten ayrılma her çeşidi ile çıkma ve çıkarılma ile doğal çıkma hali olan ölümü de kapsar. Ayrılma özellikle çıkarma, el koyucu ve cezalandırıcı bir yaklaşıma olanak vermemelidir. Kanun'un kuralı ayrılan ortağa esas sermaye payının gerçek değerini uyan ayrılma akçesinin ödenmesidir. Gerçek değer bilanço değeri üzerinden değerlendirilmesi gerekmektedir. Ortaklık sözleşmesinde ayrılma akçesinin belirlenmesi konusunda ortaklara geniş bir hareket alanı tanınmaktadır (MTTK, m.641/2).

Kanun, ayrılma akçesinin talep edilebilir hale gelmesine ilişkin koşulları da ortaya koymaktadır. Ayrılma akçesinin ortağın ayrılmasıyla talep edilebilir olması için;

- Şirketin kullanılabilir bir öz kaynak üzerinde tasarruf etmekte olması,

- Ayrılan kişinin esas sermaye paylarının devredilebilir olması,

- Esas sermayenin ilgili hükümlere göre azaltılması koşulları aranmaktadır (MTTK, m.642/1).

v. Limited Şirkette Tasfiye

Tasfiye usulü ile tasfiyede şirket organlarının yetkileri hakkında anonim şirketlere ilişkin hükümler uygulanacaktır (MTTK, m.643).

4.3. SERMAYE ŞİRKETLERİNDE ESKİ VE MEVCUT TÜRK TİCARET KANUNU'NUN KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLENDİRİLMESİ

Mevcut Türk Ticaret Kanunu ile birlikte sermaye şirketlerinde önemli değişiklikler yapılmıştır. 14 Şubat 2012 Resmi Gazetede yayınlanan 6102 Sayılı MTTK yürürlüğe gireceği 1 Temmuz 2012 tarihine kadar ki süre içerisinde gelen eleştirilerle çerçevesinde bir takım değişikliklere tabi tutulmuştur. Bu değişiklikler 30 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazetede 6335 Sayılı Kanun ile düzenlenmiştir.

Mevcut Türk Ticaret Kanunu ile birlikte sermaye şirketleri artık tek kişi tarafından kurulabilecek. Eski Kanun'da bu anonim şirketler için en az beş, limited şirketler için en az iki olarak hükmedilmiştir. Kanun bu uygulama ile piyasadaki hantal ortaklık yapısını ortadan kaldırmayı hedeflemiştir. Artık kişiler şirket olabilmek için formalite ortak almak zorunda kalmayacaklardır.

Mevcut Kanun sermaye şirketlerinin sermaye tutarını da değiştirmiştir. Yeni düzenleme ile birlikte anonim şirketlerin kuruluş sermayesi en az beş bin TL'den elli bin TL'ye, limited şirketlerin kuruluş sermayesi en az beş yüz TL'den, on bin TL'ye artırılmıştır. Bu düzenlemede günümüz piyasa şartlarına göre düzenlenmiştir.

Mevcut TTK ile birlikte anonim şirketlerde tedrici kuruluş kaldırıldı. ETTK'da anonim şirketler ya tedrici veya ani şekilde kurulabilir derken, Mevcut Kanun, şirket kurucuların, Kanun'a uygun olarak düzenlenmiş bulunan, sermayenin tamamını ödemeyi, şartsız taahhüt ettikleri, imzalarının noterce onaylandığı esas sözleşmede, anonim şirket kurma iradelerini açıklamaları ile kurulacaktır demektedir. Böylece tedrici kuruluş kaldırılmıştır.

Mevcut TTK ile birlikte pay bedellerinin ödenmesine ilişkin yeni bir hüküm getirilmiştir. Eski TTK'da ortakların taahhüt ettiği sermayenin ne kadarının nakden ödeneceğine dair açık bir hüküm bulunmamaktadır. MTTK'nın 344. maddesine göre, sermayede taahhüt edilen payların en az yüzde yirmibeşinin tescilden önce, geriye kalanının ise tescilden sonraki yirmidört ay içinde ödenmesi gerektiği hükmedilmiştir. Ayrıca ödeme yeri ve halka arz var ise arz edilecek paylarda Mevcut Kanun ile düzenlenmiştir.

Mevcut TTK ile birlikte pay sahipleri eşit şartlarda eşit işleme tabi tutulacaklardır. Eski TTK'da olmayan bu düzenleme AB uyum müktesebatı gereği yapılmıştır. Ayrıca MTTK, pay sahiplerinin şirkete borçlanma yasağına ilişkin yeni bir düzenleme getirmiştir. Buna göre pay sahipleri, sermaye taahhüdünden doğan vadesi gelmiş borçlarını ödemedikleri sürece ve şirketin serbest yedek akçelerle birlikte karı geçmiş yıl zararlarını karşılayacak düzeyde olmadıkça şirkete borçlanamayacaklardır. Buna aykırı hareket edenler yani pay sahiplerine borç verenler üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezası ile cezalandırılacaklardır. Aslında bu kanun yumuşatılmıştır. Kanun ilk yasalaştığında, iştirak taahhüdünden doğan borç hariç, pay sahipleri şirkete borçlanamayacaktı. Bu şekliyle çok ağır hüküm olan MTTK yürürlüğe girmeden değiştirilmiştir.

Mevcut TTK, şirket kuruluşunu tek ortaklığa indirdiği için yönetim kurulu yeter sayısını da üç kişiden tek kişiye indirmiştir.

Mevcut TTK ile birlikte önemli bir değişiklik daha yapılmıştır. Kanun'un 371. maddesi gereğince ultra-vires ilkesi kaldırılmıştır. Şirket sözleşmesinde uzun uzun yazılan faaliyet konusu kaldırılmıştır. Artık mobilya sektöründe faaliyet gösteren bir firma faaliyet konusunda değişiklik yapmadan gıda sektöründe de faaliyet gösterebilecektir.

Mevcut TTK ile birlikte genel kurulun görev ve yetkileri açık olarak ifade edilmiştir. Genel kurula çağrının Ticaret Sicil Gazetesinin haricinde, internet sitesinde de yapılması gerektiği hükmedilmiştir. Genel kurulunda üye, toplantıya katılmıyorsa kendisi yerine başka bir kişiyi vekil tayin edebilecektir. Bu madde de Mevcut Kanun'un getirdiği önemli bir yeniliktir. Buradaki amaç, özellikle halka açık anonim şirketlerde pay sahiplerinin tek seçenikle ve bir oldubitti ile karşı karşıya kalmalarına engel olmak ve pay sahipleri demokrasisinin kurulmasını sağlamaktır. Bu hüküm Yasa'nın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç yıl sonra uygulanacaktır.

Oyda imtiyazlı paylar Mevcut Kanun ile yürürlüğe girmiştir. Kanun, oyda imtiyazı, eşit itibari değerdeki paylara farklı sayıda oy hakkı verilebileceğini belirtmiştir. Bir paya en çok onbeş oy hakkı tanınmıştır. Kanun, şirketteki payları farklı olan kişilerin oylarının da farklı olması gerektiğini hükmetmektedir. Örneğin, %10 hisse sahibi olan

ortak ile %60 oranında hisse sahibi olan ortağın oylarının eşit olmaması gerektiğini belirtmektedir.

Kanun, şirketlerin artık TFRS'ye göre muhasebe kayıtlarını izlemesi gerektiğini hükmetmiştir. Şirketlerin küresel piyasalarda işlem yapabilmeleri ve yabancı şirketlerle konsolide olabilmeleri için gerekli olan bu uygulama 1 Ocak 2013 tarihi itibarıyla yürürlüğe girecektir. Kanun ayrıca dürüst resim ilkesini benimsemiştir. Finansal tabloların tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde, şeffaf ve güvenilir olarak, gerçeği dürüst aynen ve aslına sadık surette yansıtılması gerektiğini hükmetmiştir.

Mevcut Kanun ile birlikte holdingler de artık şirketler topluluğu olarak belirtilmiş ve şirketler topluluğuna ilişkin de yeni düzenlemeler getirilmiştir. Mevcut Kanun ile birlikte halktan para toplamakta yasaklandı. Buna aykırı hareket edenler hakkında altı aydan iki yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

Şirketlere artık internet sitesi kurma zorunluluğu getirilmiştir. Bu Kanun 1 Temmuz 2013 tarihinde yürürlüğe girecektir. Yürürlüğe girme tarihinden itibaren üç ay içinde internet sitesi oluşturmayan şirketlerin yönetim organı üyeleri, yüz günden üç yüz güne kadar adli para cezasıyla ve aynı madde uyarınca internet sitesine konulması gereken içeriği usulüne uygun bir şekilde koymayan yetkililer, yüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılırlar. Adli para cezası ödenmezse hapis cezasına çevrilmektedir. Şirketlerin hangi belgeleri internet sitesine koyacaklarına dair kararı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu verecektir.

Ayrıca Bakanlar Kurulu hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağına dair karar verecektir. Sermaye şirketleri bağımsız denetime tabi olurlarsa, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun belirleyeceği bağımsız denetçi tarafından denetlenecektir. Şirketler bağımsız denetçiyi en geç 31 Mart 2013 tarihine kadar belirleyecektir. Bundan sonraki denetçi seçimi seçimle yapılacaktır.

Mevcut TTK'nın kabulü ile birlikte limited şirketler anonim şirketlere daha yakın bir yapıya bürünmüşlerdir. Yeni düzenleme ile birlikte limited şirketlerde tek kişi ortaklık yapısına sahip olabilecekler. Şirket sermayeleri beş yüz TL'den on bin TL'ye çıkarılmıştır.

Kanun ile birlikte limited şirketlerin ek ödeme ve yan edim yükümlülükleri ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Kanun ayrıca limitet şirketlere bağlılık yükümlülüğü ve rekabet yasağı ile bilgi alma ve inceleme haklarını getirmiştir.

Limited şirketlerde yönetim ve temsil yeniden düzenlenmiştir. Müdürlerin görevleri, yetkileri ve yükümlülükleri ayrıntılı olarak incelenmiştir. Ayrıca Kanun, müdürlerin ortaklara eşit şartlar altında eşit işlem yapabileceklerini hükmetmiştir.

Limited şirketlerde Mevcut Kanun ile birlikte web sitesi kurmak, muhasebe kayıtlarını Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre tutmak zorundadırlar. Eğer limitet şirketlerin denetime tabi olacaklarına dair karar verilirse, 31 Mart 2013 tarihine kadar bir bağımsız denetçi ile anlaşmak zorundadırlar. Limitet şirketlerin denetime tabi olup olmayacaklarına Bakanlar Kurulu karar verecektir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

TÜRK TİCARET KANUNU'NDA DENETİMLE İLGİLİ DÜZENLEMELERİN İŞ DÜNYASINA ETKİLERİ

İşletmelerin büyümesi, iktisadi hayatın gelişip karmaşık bir hale gelmesi güvenilir bilgi elde etme gereksinimini arttırmıştır. Hem işletme yöneticileri hem de işletme dışındaki kişi ve kuruluşlar amaçlarına uygun ve tutarlı karar verebilmek için, karar aşamasında kullandıkları bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekir. Bu bilgilerin güvenilir olup olmadığının araştırılmasında başvurulan genel yöntem denetimdir.

Küreselleşme ülkeler arasındaki sınırları ortadan kaldırmış, şirketler ulusal piyasadan uluslar arası piyasalarda işlem görmeye başlamış, şirketlerin faaliyet alanları genişlemiş ve muhasebe işlemleri daha karmaşık hale gelmiştir. Bu durum sadece şirketleri değil, şirketlerin faaliyetleri ile yakından ilgilenen menfaat gruplarını da etkilemiştir. Şirketlerin yaptıkları faaliyetler sonucunda yayınladıkları finansal tablolar, bu menfaat gruplarının alacağı kararlarda önemli rol oynamıştır. Kullanıcıların karar verme aşamasında yararlandıkları finansal tablolardaki bilgilerin gerçeğe uygun, güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve ihtiyaca uygun bilgiler sunması gerekir (Özbingöl, 2008:114).

Küresel piyasanın hızlı bir şekilde gelişmesi, çok uluslu şirketlerin faaliyet alanlarının genişlemesiyle bazı firmalar yatırımcıları kendilerine çekebilmek için illegal yollara başvurmuşlardır. Amerika'nın enerji devi Enron skandalı bunun bir örneğidir. Enron skandalı bir diğer skandalı da ortaya çıkarmıştır. Enron şirketinin iflası ile bu şirketin hem denetim hem de danışmanlığını yapan Arthur Andersen Worldwide'ın çöküşünü getirmiştir. Bu skandallar dünyada muhasebe ve denetim mesleğine olan güvenin sarsılmasına neden olmuştur. Yirmi birinci yüzyıl başlarında meydana gelen bunun gibi olaylar sonucunda dünyada muhasebe ve denetim mesleğinin gereği gibi yapılabilmesi için bir takım kuralların konması gündeme gelmiştir. Denetim mesleğine verilen önem daha da artmış ve denetimin bağımsızlığına ilişkin yasal düzenlemeler yapılmıştır.

Denetim konusu, Türkiye’de de gerek Avrupa Birliğine giriş sürecinde olunması gerekse gelişen sermaye piyasalarındaki değişimlerin yakalanması açısından büyük öneme sahiptir. Denetim konusunda yasal düzenlemelerin gözden geçirilerek uyumlaştırılması gerekliliği kaçınılmaz bir gerçektir. Ülkemizde denetimle ilgili yasal düzenleyici kurum olarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Bu kurumun amacı, uluslar arası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları’nı oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisine haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun kuruluş teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

5.1. DENETİM ve DENETİM TÜRLERİ

Denetim olgusu son on yıldır dünyanın ve Türkiye’nin gündemini yoğun bir şekilde meşgul etmektedir. Küreselleşme ile birlikte denetim kavramının ve işinin kapsamı genişletilerek yapılacak denetimlerin daha etkin ve verimli bir hale getirilmesi kaçınılmaz bir gerçek haline gelmiştir. Gelişen piyasaları, bilgi kullanıcılarının değişen bilgi ihtiyaçları, yabancı yatırımcıların artması ve uluslar arası boyutta ortaya çıkan ve ülke ekonomisini olumsuz etkileyen yolsuzluk olayları denetim olgusunun boyutlarını değiştiren etkiler yaratmıştır (Selimoğlu ve Göktepe, 2007:20).

Kurumsal ve bireysel işletmelerin hukuk düzenine uygun faaliyette bulunup bulunmadıklarının tespit edilmesi, bunun yanında işletme yöneticilerinin işletme ile çıkar ilişkisi içinde bulunan kişilere ve devlete hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak amacıyla kayıt ve belge düzeni getirilmiştir (Kepekçi, 2004:1). Bu bağlamda denetimle ilgili bazı tanımlar aşağıda belirtilmiştir.

Denetim, *“iktisadi olay ve faaliyetlerle ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek başka bir deyişle finansal tablo kullanıcılarına bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir”* (Güredin, 1991:5).

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 sunmak amacı ile bağımsız bir uzman tarafından yapılan delil toplama ve değerlendirme sürecidir” (Gürbüz, 1995:5).

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

Denetimin ölçütü Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleridir. Bu ilkeler otoritelerce daha önceden belirlenmiş olup, her denetimde kullanılmaya hazır durumdadır (Selimoğlu ve Göktepe, 2007:20).

Denetimin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

Sistemantik bir süreç olması: Gerekli delillerin toplanması, bunların işlenerek değerlendirilmesi, denetim ile ilgili bir sonuca varılması ve bunların ihtiyaç sahiplerine bildirilmesini kapsayan bir süreçtir.

İktisadi Olay ve Faaliyetlerle İlgili İddialar: İşletmenin, iktisadi olay ve faaliyetlerle ilgili olarak hazırlanmış olduğu çeşitli raporlar ve beyanlar işletme açısından bir iddia niteliğindedir.

Önceden Saptanmış Ölçütlere Uygunluk Derecesini Araştırma: Yönetimin iktisadi olay ve faaliyetlerle ilgili iddia ve bildirimlerinin doğruluğunun araştırılması amacıyla karşılaştırdıkları standartlar ölçü olarak kullanılır (Güredin, 1991:5)

Uzman ve Bağımsız Bir Kişi Tarafından Yapılması: Denetimi yapacak olan kişi, yeterli mesleki bilgiye, tecrübeye sahip yeterli sayıda kişiler olmalıdır.

Denetimin her aşamasında tarafsız ve ön yargısız hareket etmeli ve kanıtların elde edilmesi aşamasında sadece bilimsel koşullara göre hareket edilmelidir.

Denetim Sonucunda Rapor Hazırlaması: Denetim sürecinin en son aşaması olan raporlama, işletme tarafından iddia edilen bilgilerin doğruluğunun onaylanması ya da reddedilmesidir. Bu aşamada denetçi işletme bilgilerinin önceden belirlenen kıstaslara ne derece uyulduğu konusunda bir görüş bildirir ve bu görüş yazılı bir rapor haline getirilerek ilgililere duyurulur.

Muhasebe denetimi faaliyetleri çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Yapılan sınıflandırmalar, amaçlarına göre ve denetimi yapan denetçinin statüsüne göre olabilir (Aksoy, 2002:55). Amacına göre denetim, finansal denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi ve özel amaçlı denetim şeklinde dört gruba ayrılmıştır.

Niteliğine göre denetim ise, sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim olmak üzere üç gruba ayrılmıştır.

5.1.1. Amacına Göre Denetim

Muhasebe denetiminin amacı, *“belli bir işletmeye veya döneme ait bilgilerin önceden tespit edilmiş ölçütler ile karşılaştırılıp aralarındaki uygunluk derecesinin belirlenmesidir”* (Gürbüz, 1995:5). Denetimin amacı esas itibarıyla *“işletme ile ilgili işlemlerin dayanaklarını kayıtlarını ve sonuçlarının sistemli bir şekilde de incelenmesi, hatta hile ve kanuni ölçülere aykırılıkların tespit edilip bunların düzeltilmesini sağlamaktır”* (Dalak, 1999:82).

Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 49. maddesine göre denetimin amacı, firma, kurum ve kuruluşların sahip ve ortaklarına, alacakları ile kredi kuruluşlarına işçi ve işveren kuruluşlarına, Devlet’in ekonomik ve idari birimleri ile ayrıca vergi idaresine bunların mali tablolarında yer alan kayıtların gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu ortaya koymaktır.

Finansal Denetim (Finansal Tablolar ve Mali Tabloların Denetimi): Finansal denetim, *“bir işletmenin finansal tablolarının önceden kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla tabloların incelenmesini kapsar. Bu denetim kapsamı, bir işletmenin mali tabloların önceden saptanmış kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirtmektir. Bu kriterler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya vergi mevzuatı*

hükümleridir” (Uyanık, 2001:61). Ancak bunun yanında ülkeden ülkeye değişebilen yasal düzenlemelerde kriter olarak kullanılmaktadır (Bozkurt, 2000:27).

TMS 1’de finansal tabloların amacı açıkça belirtilmiştir. Finansal tablolar işletmenin finansal durumunu ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Genel amaçlı finansal tabloların (bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve dipnotlar) hedefi, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da gösterir (TMS-1, 7. paragraf).

Mali tabloların denetimindeki asıl amaç, mali tablolar hakkında rapor vermek diğer amaçları ise hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve yönetime önerilerde bulunmaktır.

Uygunluk denetimi: Bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyeti belirlenmiş yöntemlerle, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenen denetim türünde belirlenmiş kriterler farklı kaynaklar tarafından oluşturulur. Uygunluk denetimi, iç ve dış denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yürütülür. Denetimin konusu, örgütün mali iç faaliyetleridir.

Uygunluk denetiminin amacı, *“yetkili bir üst makam ve yasal mevzuat tarafından belirlenmiş olan kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır”* (Güredin, 1991:14). Uygunluk denetiminde, işletme personeline yapılan işlemlerin, kanunlar, yönetmelikler, işletme politikaları veya işletme ana sözleşme hükümleri ile karşılaştırılıp bunlara uygunluğu araştırılmaktadır. Bu denetim türünde, belirlenmiş kriterler farklı kaynaklar tarafından oluşturulur. Uygunluk denetimi örgüt dışındaki denetçiler tarafından da yapılabilir (Kepekçi, 2004:3).

Başka bir ifade ile uygunluk denetiminin amacı *“belli bir otorite tarafından konulmuş olan kurallara, uygulayıcıların uyma derecelerinin belirlenmesine yöneliktir. Uygunluk denetiminde önceden saptanmış ölçütler olarak kabul edilen kurallar uygulamada iki farklı grup tarafından oluşturulmaktadır. Bunlar, işletme tepe yönetimleri ve devlet kurumlarıdır”* (Bozkurt, 2000:29).

Faaliyet (Performans) Denetimi: Bu denetim *“bir işletmede saptanmış hedef ve amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını ölçmeye çalışır”* (Kiracı, 2003:69). Faaliyet denetiminin

sınırları kesin çizgilerle belirlenmiş bir amacının olduğunu söylemek oldukça zordur. Faaliyet denetimi için genel bir çerçeve belirlenecek olursa, *“işletme yönetimini başarısını, işletme politikalarının etkinliğini ve başarısını, iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve işletmenin başarısını, belirlenmiş amaçlara ulaşmasını etkileyecek her türlü faaliyetin başarısını ve etkinliğini ölçmek, işletmenin istikrarlı bir şekilde büyüme, amaçlarına ulaşmasını sağlamak amacıyla yönetime tavsiyelerde bulunmak”* (Eren, 2005:8) şeklinde özetlenebilir.

Bu denetim uygulamasının amacı *“işletmede faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini ölçmek olup, denetimin kapsamı işletmenin tamamı için yapılabileceği gibi, bir bölümü veya bir şubesi içinde olabilir. Faaliyet denetimi her türden denetçi tarafından yapılabilir de, uygulamada genellikle iç denetçiler ve devlete bağlı kamusal denetçiler tarafından yapıldığı görülmektedir”* (Güredin, 1991:14).

Faaliyet denetimi sonucunda işletme yönetimine faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin geliştirilmesi için çözüm ve öneriler içeren bir rapor verilir.

Özel Amaçlı Denetim: Bu denetim, özelliği olan bir konuda belli bir karar birimine ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla yapılır. Özel amaçlı denetim kapsamında bir işletmenin tüm finansal tabloları, kayıtları ve bunların dayanağı olan belgeleri incelenebilir. Başlıca özel amaçlı denetim türleri aşağıdaki gibidir (Güredin, 1991:13).

- Bir işletmeye ortak olmadan önce yaptırılan incelemeler.
- Satın alma, devir ve birleşmelerden önce yapılan incelemeler.
- Kredi açmadan önce yapılan incelemeler.
- Ortaya çıkarılan bir yolsuzluğun veya ihmalin araştırılması için yapılan incelemeler.
- Kamusal örgütlerce yapılan teftiş ve incelemeler.
- Mahkemelerce yaptırılan özel incelemeler.
- Hisse senedi ve tahvillere yatırım yapmadan önce yapılan inceleme

Her biri ayrı bir uzmanlık konusu olan bu denetim çalışması sonucunda, görev veren karar birimine ihtiyaç duyduğu bilgileri ve karar vermesinde yardımcı olacak öneriler içeren bir rapor sunulur.

5.1.2. Niteliğine Göre Denetim

Denetimin niteliğine göre denetimi sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim olmak üzere üç türden oluşmaktadır.

i. Sürekli Denetim (Yıl Sonu Denetimi)

Sürekli denetim SPK'na tabi şirketlerin her yıl sonunda yaptırmak zorunda olduğu denetimdir. Sürekli denetim uzun bir süreç gerektirir. Denetçinin yeterli kanıt toplayabilmesi veya bağımsız denetim standardının tamamının uygulanabilmesine imkan sağlayan ve sınırlama olmayan denetim türüdür. Bu denetim çalışmasında denetçi mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun düzenlendiği konusunda denetim görüşüne ulaşabilmek için denetimi planlar, planını uygulamaya koyarak yeterli kanıt toplar, birlikte çalıştığı diğer meslek mensupları ile bir sonuca ulaşır (Kaval, 2006:12).

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

ii. Sınırlı Denetim (Ara Dönem Denetimi)

Sınırlı denetim ara mali tabloların denetimidir. Ara dönemlerde, yıllık denetimi gerçekleştiren denetim şirketi tarafından yapılan denetimdir. Bu denetime tabi şirketler bankalar ve özel finans kurumları ile sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketler olup, bunlar 3,6 ve 9. ay sonu itibarıyla ara mali raporlarını hazırlamak ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ile Sermaye Piyasası Kurulu'na göndermek zorundadır. Ancak 6. ayın sonu itibarıyla düzenlenen mali tabloların bağımsız dış denetimden geçmiş olması gerekir (Erserim, 2007:18).

Şirketlerin ara dönemlerde düzenlendiği mali tablolar bazı sınırlamalar altında düzenlenir. Bu durum denetim açısından da sınırlama getirmekte ve şüphe yaratmaktadır. Ara dönemlerde düzenlenen mali tablolar şirketlerin mali durumu, etkinliği, verimliliği ve karlılığı hakkında bilgi vermektedir (Erdoğan, 2009:24).

- Sınırlı denetime tabi kuruluşlardan bazıları şunlardır,
- Halka açık şirketlerden hisse senetleri borsada işlem görenler,
 - Aracı kurumlar,
 - Menkul-Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları ve Fonları,
 - Emeklilik Yatırım Fonları.

iii. Özel Denetim

Özel denetim, belirli konularda belirli bir karar birimine ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla yapılan denetim türüdür. Bu denetim şirketlerin birleşmeleri, bölünmeleri, devirleri, tasfiyesi, halka ilk defa açılması gibi durumlarda yapılabileceği gibi ortaya çıkarılan bir yolsuzluğun ve ihtimalin araştırılması, mahkemelerce yapılan özel nitelikteki incelemeler, kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılacak olan teftiş ve incelemeler, vergiye yönelik yapılan teftiş ve incelemeler ve kredi işlemlerinden önce de yapılabilir (Özbingöl, 2008:120)

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

5.2. DENETÇİ ve DENETÇİNİN TÜRLERİ

Genel olarak denetçi, *“müşterisinin finansal tablolarında sunmuş olduğu bilgileri genel kabul gören standartlara uygun olup olmadığına ilişkin görüşünü denetim raporunda açıklayan kişi veya kurumdur”* (Yıldırım, 2011:43). Denetçi başka bir deyişle, *“denetim faaliyetini yürüten, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranan, gerekli ahlaki nitelikleri olan ve çalışmalarında yeterli özeni gösteren kişidir”* (Bozkurt, 2006:31). Denetçiler önemli sayılabilecek aşağıda sıralanan özelliklere sahip olmaları gereklidir.

- Denetçi, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdır.
- Denetçi, bağımsız davranma özelliğine sahip olmalıdır.
- Denetçi, çalışmalarında gerekli özeni göstermelidir.
- Denetçi, kişilikli ve ahlaklı olmalıdır.

Denetimi yapan denetçiler iç denetçi, bağımsız denetçi ve kamu denetçisi olmak üzere üçe ayrılır.

i. İ Denetçiler

Günümüzdeki modern iç denetim fonksiyonunun, geçmişteki işlemlerin uygunluğu kontrol etmek yanında şirketlerin geleceğinin şekillendirilmesine odaklanan, birimler yerine süreçlerle ilgilenmeye başlayan, şirketin karşı karşıya olduğu riskleri tanımlayan ve analiz eden, şirket hedeflerinin gerçekleştirilmesine, etkinliğin sağlanmasına ve verimliliğinin artmasına yardım eden bir fonksiyon haline gelmiştir (Gegin, 2010:16).

İç denetim faaliyeti işletmede görevlendirilmiş olan i denetçiler tarafından yürütülmektedir. İç denetim faaliyeti işletmedeki hem mali nitelikteki hem de mali nitelikte olmayan faaliyetleri kapsamaktadır.

İ denetçiler, işletmedeki mali ve mali olmayan faaliyetleri gözden geçirerek değerlemesini yaparlar ve bulgularını işletme yönetimine rapor ederler (Gürbüz, 1995:17).

İç denetim çalışmaları finansal denetimi, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini kapsamakta olup amacı, işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalara uygun olarak yrtlp yürütülmediğini araştırmaktır (zer, 1997:80).

İ denetçiler birçok faaliyette görev almaktadırlar. Yaptıkları başlıca işler aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Erdoğan, 2009:29).

- İşletme varlıklarının yeterince korunup korunmadığını araştırmak,
- Muhasebe belge ve bilgilerinin güvenilir olup olmadığını belirleme,
- İşletme tepe yönetimi tarafından belirlenmiş olan politika ve prosedürlere uyulma derecesini izleme,
- İşletme faaliyetlerinin etken ve etkin olup olmadığı konusunda görüş oluşturma,
- İşletme yönetiminin istediği özel araştırmaları yapma,
- Bağımsız denetçilerle işbirliğine girme.

ii. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçiler, “müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kimseler ile bir denetim işletmesinde görevli olan kimselerdir” (Eren, 2005:11). Bağımsız denetçiler, eğitimleri deneyimleri ve bağımsız olma nitelikleri itibariyle kendi alanlarında uzman kişilerdir. Bağımsız denetçiler, finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi yaparlar (Aktuğlu, 1996:85). Bağımsız denetçiler mali tabloların denetlenmesi dışında aşağıdaki işlemleri de yaparlar (Erdoğan, 2009:28).

- İşletmelere vergi konularında danışmanlık hizmeti vermek,
- Çeşitli konularda yönetim danışmanlık hizmeti vermek,
- Muhasebe sistemleri kurmak veya mevcut durumu incelemek ve önerilerde bulunmak,
- İç kontrol yapısını belirlemek,
- İşletmede iç denetim işlevinin oluşumuna yardım etmek,
- İşletmeler adına çeşitli kurumlarda temsil görevini üstlenmek,
- Kamu kurumlarının işletmelerden istediği belge ve bilgilerin onaylanması işlevini yerine getirmek,
- İşletmelere iş gören bulunmasında yardım etmek.

Bağımsız denetimin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralanabilir.

Uzmanlık: Uzmanlık denetçinin, ister denetleme şirketi, ister gerçek bir kişi olsun, mesleki eğitime, geliştirilip ve güncelleştirilen nitelikli bilgiye sahip olması şeklinde tanımlanır. Denetçi, bağımsız denetim kuruluşudur. Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir. Ayrıca şartların varlığında özel denetim de söz konusu olur. Özel denetim belirli olayların (yolsuzluk şüphesi, finansal tablolarda tutarsızlık, genel kurula verilmeyen bilgilerin bazı pay sahiplerine verilmiş olması vb.) aydınlatılması ve gerçeklerin ortaya çıkarılması için yapılan denetimdir.

Bağımsızlık: Tarafsızlık yanında denetçinin şirkete karşı yabancılığını, şirketin bünyesinde yer almamasını, şirketle, ortaklarıyla, yakınlarıyla, çalışanlarıyla ilişki içinde olmaması ifade eder.

Tarafsızlık: Bağımsız olan denetçinin taraf tutmadan, etki altında kalmadan meslek etiği bağlamında denetimi yapmasıdır.

Amaç: Denetim, uluslararası piyasalarla bütünleşmek, bu piyasaların dili ile konuşmak amacı dolayısıyla Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na (TDS) göre yapılır.

Meslek etiği: Bir mesleğin, mesleğin niteliklerine uygun olarak, mesleki davranış yasaları bağlamında dürüst ve tarafsız bir şekilde yapılmasına ilişkin düzenlenen kurallarıdır. Denetimin en büyük güvencesi mesleki disiplin ve mesleki etikdir.

Denetçi Teminatı: Denetçi teminatı haizdir. Haklı sebep ve mahkeme kararı olmadan değiştirilemez.

Denetçi Denetlemeyi Bırakamaz: Denetçi haklı sebep olmadan veya denetleme sözleşmesi feshedilmemişse, denetleme işini bırakamaz; şirketle görüş ayrılığına düşmesi, denetleme işini bırakması için haklı sebep oluşturmaz.

iii. Kamu Denetçileri

Kamu denetçileri, kamu ve özel işletmelerin, Kanun'lara, yönetmeliklere ve devletin genel politikalarına göre kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler. Kamu denetçileri kendi kurumlarında yaptıkları denetim faaliyeti iç denetim, özel sektör kuruluşlarında yaptıkları çalışmalarda ise kamu görevini yerine getirirler (Eren, 2005:10).

Kamu denetçilerininin bağlı buldukları kurumların bazıları aşağıda sıralanmıştır (Erdoğan, 2009:30).

- Devlet Denetleme Kurulu,
- Sayıştay,
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu,
- Maliye Bakanlığına bağlı, Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri Kurulları,
- Hazine Müsteşarlığı Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu,
- Sermaye Piyasası Denetleme Kurulu,
- Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu,
- SGK Teftiş Kurulu.

5.3. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Muhasebe denetiminde etkinliğin sağlanması için, bazı ilke ve kurallara ihtiyaç vardır. Finansal tabloların denetimi sonucunda hazırlanacak raporların kendisinden belirlenen faydayı sağlayabilmesi için, belirli nitelikleri taşıyan bir denetim çalışması ve belirli niteliklere uygun bir raporlamanın yapılmış olması gerekir. Bu nedenlerle denetim faaliyeti sırasında bir takım kıstaslara ihtiyaç duyulmaktadır. Bunlarda denetim standartlarıdır.

Denetim standartları: Denetim sürecinde denetçinin daha sağlıklı sonuçlara ulaşmasını sağlayacak bu nedenle güvenilir, gerçekçi ve objektif denetim sonuçlarına ulaşılabilmesi için denetçi tarafından uyulması gereken genel nitelikteki hususları içermektedir (Özer, 1997:136).

Genel kabul görmüş denetim standartları, meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetçilerin her denetimde uymak zorunda oldukları bu standartlar ilk kez 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Kurumu (AICPA) tarafından kabul edilmiş ve bir çok ülke tarafından da benimsenmiştir (Kepekçi, 2004:14).

AICPA tarafından kabul edilen Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları üç başlık altında toplanmıştır (Kaval, 2005:37).

- i. Genel Standartlar
- ii. Çalışma Alanı Standartları
- iii. Raporlama Standartları

Genel standartlar denetçi ile ilgili hususları içermektedir. Bu standartlar denetçinin nitelikleri ve çalışma kalitesi ile ilgilidir. Bu standartlar mesleki eğitim ve yeterlilik standardı, bağımsızlık standardı ve mesleki özen ve titizlik standardıdır (Erdoğan, 2005:11).

Çalışma sahası standartları denetim faaliyeti sırasında denetçinin uymak zorunda olduğu kurallar kapsamındadır. Bu grupta yer alan standartlar ise aşağıdaki gibidir (Erdoğan, 2005:11).

- Denetimi planlama ve gözetim standardı.
- İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme standardı.

- Yeterli ve güvenilir kanıt toplama standardı.

Finansal tabloların kullanıcıları açısından en önemli husus denetim raporunda ortaya konulan denetim sonuçlarıdır. Bu nedenle denetim raporlarının mesleki bir görüşle hazırlanması gerekmektedir. Raporlama standartları denetçinin denetim sonucunda raporları hazırlarken uymak zorunda olduğu kurallardır.

Raporlama standartları şunlardır (Erdoğan, 2005:11).

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı.
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı.
- Mali tablolardaki açıklamaların yeterliliği standardı.
- Görüş bildirme standardı.

5.4. ESKİ TÜRK TİCARET KANUNU'NDA DENETİMLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

Kollektif Şirketlerin Denetimi: Şahıs şirketi olması dolayısıyla kollektif şirketlerde denetleme hakkı emredici olarak düzenlenmiştir ve adi şirkette olduğu gibidir. Her iki şirkette de, ortakların denetleme hakkı sözleşmeyle dahi ortadan kaldırılmayacaktır (Arslan ve diğeri, 2010:114).

Eski Türk Ticaret Kanunu'nun 167. maddesinde denetimle ilgili hükme yer verilmiştir. *“Bir ortak yönetim hakkına sahip olmasa bile şirket işleri hakkında bizzat bilgi edinmek ve şirketin evrak ve defterlerini incelemek ve bunlara göre kendisi için şirketin mali durumunu gösterecek bir hesap tablosu düzenleme hakkına sahiptir. Bu maddeye aykırı sözleşmeler ise hükümsüzdür”* (ETTK, m.167).

Komandit Şirketlerin Denetimi: Eski Türk Ticaret Kanunu'na göre komandit şirketlerde, sınırlı ortağın (komanditer) normal şartlarda sene sonunda denetleme hakkı vardır. Fakat önemli bir sebep vuku bulması halinde ise dönem içerisinde de denetleme hakkı tanınmıştır.

Komandit şirketlerin denetimi ile ilgili gerekli hüküm Eski Kanun'un 249 ve 250. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu hükümlere göre, *“her sınırlı sorumlu (komanditer ortak) ortaklardan her biri iş yılı sonunda ve mesai saatleri içerisinde şirketin envanteri ve bilançosunun içeriği ve bunların doğruluğunu inceleme hakkına sahiptir. Komanditer*

bu denetimi kendisi de yapabilir yada isterse bilirkişi belirleyip ona da yaptırma hakkına sahiptir. Şayet bilirkişi hakkında herhangi bir itiraz olursa, sınırlı sorumlu olan ortak mahkemeye yeni bir bilirkişi tayin edilmesi hususunda başvuru yapma hakkına sahiptir. Bu talebe istinaden mahkemenin vereceği karar kesindir” (ETTK, m.249/1).

Aynı maddenin ikinci paragrafında şöyle hükmedilmektedir. “*Önemli sebeplerin bulunması halinde, mahkeme sınırlı ortağın isteği üzerine şirketin işlerinin ve mevcudunun bizzat veya bilirkişi tarafından incelenmesine her zaman izin verebilir” (TTK, m.249/2).*

Eski Türk Ticaret Kanununun 250. maddesinde şirket konusunu teşkil eden yani faaliyette bulunulan aynı iş koluyla uğraşacak bir işletme açarsa veya böyle bir işletme açan biriyle olursa veyahut bu mahiyette bir şirkete dahil olursa komandit şirketin evrak ve defterlerini inceleme hakkını kaybeder (ETTK, m.250).

Anonim Şirketlerin Denetimi: Anonim ortaklıklarda denetleme organı, denetçilerdir (İmregün, 2001:361). Denetim organı Eski TTK'nın 347 ve 359. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Anonim şirketlerde beşten çok olmamak şartı ile denetçi bulunur. Denetçi birden fazla ise heyet halinde birlikte hareket ederler (Poroy, 2005:368). Denetçiler hem pay sahibi olanlar tarafından hem de olmayanlar tarafından seçilebilirler. Denetçiler, ilk seferinde bir yıllığına kuruluş genel kurulu tarafından ve daha sonra en fazla üç yıllığına genel kurul tarafından seçilirler. Denetçi sayısı bir ise onun mutlaka Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması gerekir. Şayet denetçi sayısı birden fazla ise yarısından bir fazlasının Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması gerekmektedir. Süreleri biten denetçiler tekrar denetçi olarak seçilebilirler. Denetçiler yönetim kurulu üyeliğine seçilemezler. Yönetim kurulu üyeliği biten üyeler, genel kurul tarafından seçilmeden denetçi olamazlar (ETTK, m.347).

Genel kurul bazı belirli konuların belirlenmesi ve denetlenmesi için gerek gördüğü takdirde denetçi seçebilir (ETTK, m.348).

Denetleme organı, yönetim ve genel kurul gibi yasal ve zorunlu bir organdır. Yokluğu fesih sebebi oluşturur. Buna karşılık özellikle ABD'yi oluşturan federe devletler hukuklarında, anonim ortaklıklarda yasal bir denetleme organına gerek görülmemiştir.

Ayrıca Alman Hukukunda denetleme organı, yönetim kurulunun üzerinde bir nezaret organı olarak görev yapmaktadır. Yönetim kurulunu atama yetkisi bu kuruldadır (İmregün, 2001:361).

Eski Kanun'da yönetim kurulu üyelerinin usul ve furuundan biriyle eşi ve üçüncü dereceye kadar ki üçüncü derecede dahil olmak şartıyla kan ve sıhri hısımları denetçi olarak seçilmeleri yasaklanmıştır. Şayet seçilmiş iseler derhal çekilmeleri şartı getirilmiştir (ETTK, m.349).

Denetçiler, genel kurul tarafından her an görevlerinden alınıp yerlerine başkaları denetçi olarak atanabilirler. Ortaklar tarafından seçilen denetçiler, genel kurul tarafından görevlerinden alındıklarında tazminat isteyemezler (ETTK, m.350). Denetçinin ölümü, çekilmesi, bir maniden dolayı görevini yapamayacak hale gelmesi, iflası, ağır hapis cezası veya yüz kızartıcı suç (sahtekarlık, hırsızlık, dolandırıcılık) işlemesi halinde, diğer denetçiler tarafından genel kurulun ilk toplantısına kadar görev yapmak üzere yerine birini seçerler. Eğer şayet denetçi tek ise ve yukarıdaki olaylar vuku bulduysa ve yerine başka bir kimsesini getirilmesi gerekiyorsa, bunu genel kurulun ilk toplantısına kadar görevli olmak şartı ile her ortağın veya yönetim kurulunun her birinin talebi üzerine şirket merkezinin bulunduğu yer mahkemesi denetçiyi tayin eder (ETTK, m.351).

Denetçilerin atanmaları ya da görevden alınmalarında, yönetim kurulu tarafından derhal ticaret siciline tescil ettirip ilan ettirmeleri gerekmektedir (ETTK, m.352).

ETTK'nın 353. maddesi kuruluştan sonraki dönemlerde denetçiye bazı görevler yüklemiştir. Bu görevler aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır;

- Şirketin yönetim kurulu üyeleri ile işbirliği yaparak bilançonun düzenlenme şeklini belirlemek,
- Şirketin olay ve işlemlerinden bilgi edinmek ve kayıtların düzenli tutulmasını sağlamak amacıyla altı ayda bir şirketin defterini incelemek,
- Şirketin kasasını üç aydan fazla ara vermeden sık sık ve haber vermeden teftiş etmek,
- En az ayda bir defa şirketin defterini inceleyerek rehin ya da teminat, yahut şirketin kasasında saklanması üzere emanet olarak teslim olunan her türlü kıymetli evrakın var olup olmadığını tahkik ve kayıtlara tatbik etmek,

- Esas sözleşmede pay sahiplerinin genel kurul toplantılarına katılmaları için gereken şartların yerine getirilip getirilmediğini incelemek,
- Bütçe ve bilançoyu denetlemek,
- Tasfiye işlemlerine katılmak,
- Yönetim kurulunun hatası halinde genel kurulu olağan ya da olağanüstü olarak toplantıya davet etmek,
- Genel kurul toplantılarında hazır bulunmak,
- Yönetim kurulu üyelerinin kanun ve esas sözleşme hükümlerine tamamiyle uymalarını gözlemlemektir.

Denetçiler, her yılın sonunda şirketin durumuna, yönetim kurulunun düzenlediği bilanço ve diğer hesaplara ve yönetim kurulunun dağıtılmasını teklif ettiği kazançlara ilişkin olarak bir rapor düzenlemek ve genel kurula vermekle mükelleftirler. Bu rapor alınmadan genel kurul bilanço hakkında herhangi bir karar veremez. Denetçiler görevlerini yerine getirirken öğrendikleri noksanlık, yolsuzluk ve Kanun'a ya da esas sözleşmeye aykırı hareketleri bulunan sorumlu olan üst makama ve önemli hallerde genel kurula bildirmekle de yükümlüdürler (ETTK, m.354).

Denetçiler zorunlu sebepler ortaya çıktığı takdirde genel kurulu olağan üstü toplantıya çağırma mecburdurlar (ETTK, m.355).

Anonim Şirkette ortaklığı bulunan her pay sahibi, şirketin yönetim kurulu veya müdürleri hakkında denetçi ya da denetçilere başvurabilme hakkına sahiptirler. Denetçiler bu başvuruları incelemek zorundadırlar. Denetleme sonucunda şikayet olunan yönetim kurulu üyesi ya da müdürleri hakkında şikayetin doğru olduğu ortaya çıkarsa denetçilerin yıllık raporuna yazılır. Ayrıca denetçiye başvuranlar esas sermayenin onda birine sahip olmaları durumunda denetçi isterse genel kurulu olağanüstü toplantıya davet etme hakkına sahiptir (ETTK, m.356).

Denetçiler yönetim kurulu toplantılarında görüşme ve oylamaya katılmamak şartıyla hazır bulunabilirler ve uygun gördükleri teklifleri yönetim kurulu ve genel kurulun olağanüstü toplantı gündemlerine götürebilirler (ETTK, m.357). Denetçiler görevleri süresince öğrendikleri her türlü bilgileri pay sahiplerine ve üçüncü şahıslara karşı saklamak zorundadırlar (ETTK, m. 358). Şayet denetçiler, kanun veya esas sözleşme ile verilen görevlerini hiç yerine getirmiyor ya da gerektiği gibi yapmıyorsa

verecekleri zarardan dolayı kusuru olmadıklarını ispatlamadıkları sürece sınırsız sorumluluk içindedirler (TTK, m. 359).

Limited Şirketlerin Denetimi: Eski Türk Ticaret Kanununun 504/1. maddesine göre limited şirketlerde, ortak sayısının en az iki, en fazla elli olacağı hükme bağlanmıştır.

Ortak sayısı yirmiden az olan limited şirketlerde yönetim hakkı ve görevi bütün ortaklara ait değilse yönetici olmayan ortaklar başka bir deyişle müdür sıfatına sahip olmayan ortaklar Borçlar Kanunu'nun 531. maddesinde yazılı olan haklardan yararlanabilirler. Borçlar Kanunu'nun bu maddesinde her ortağın, şirket işlerinin nasıl gittiği hakkında bizzat bilgi alma, şirketin evrak ve defterlerini inceleme ve kendisine özgü olmak üzere limited şirketin finansal durumuna ilişkin özet çıkarmaya yetkisi vardır. 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).

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

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

5.5. TÜRK TİCARET KANUNU'NDA DENETİMLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

Uluslar arası boyutta teknolojik gelişmelerin ve globalleşmenin egemen olduğu bir ortamda, ekonomik yaşamın gelişip karmaşıklaşması güvenilir bilgi elde etme ihtiyacını artırmaktadır (Sevim, 2006:45). Bu bağlamda, denetimin önemi artmaktadır.

Denetim konusu, Türkiye’de de gerek Avrupa Birliğine giriş sürecinde olunması gerekse gelişen sermaye piyasalarındaki değişimlerin yakalanması açısından büyük öneme sahiptir (Selimoğlu ve Göktepe, 2007:19). Mevcut Türk Ticaret Kanunu ile birlikte denetim alanında önemli değişiklikler yapılmıştır. Mevcut Türk Ticaret Kanunu denetimi, bağımsız denetim ve özel denetim olmak üzere iki temel başlık altında toplamıştır. Yürürlükteki Kanun ilk yasalastığında işlem denetimini de kabul etmişti fakat 26 Haziran 2012 tarihli 6335 Sayılı Kanun düzenlemesiyle yürürlüğe girmeden kaldırılmıştır. İşlem denetiminin Kanun’dan çıkarılmasına rağmen tezimizde bu konu hakkında da bilgi verilmiştir.

5.5.1. Türk Ticaret Kanunu’nda Bağımsız Denetimle İlgili Düzenlemeler

Küreselleşmenin etkisi ve son yıllarda denetim eksikliği nedeniyle dünyada ve Türkiye’de yaşanan yolsuzluk vakaları bağımsız denetim olgusunu gündeme getirmiştir. Bunun sonucunda da Dünya’da ve Türkiye’de bağımsız denetim ile ilgili yasal düzenlemelerin gözden geçirilerek yeniden yapılandırılması gereği doğmuştur. TTK’nın tamamına yayılan kurumsal yönetim ve kamunun aydınlatılması ilkeleri çerçevesinde, şirketlerin hesap verilebilirliğini artırmak amacıyla bağımsız denetim konusunda yeni düzenlemelerin yapılması öngörülmüştür. Bağımsız denetim yapılması işletmelerin dış pazarlarda rekabet edebilir bir hale gelmesi için güçlü bir yapıya kavuşmalarını, vergi avantajlarından yararlanmalarını, bilançolarının daha şeffaf olmalarını sağlayacaktır. Bu durum şirketlerin karlılığını dolaylı olarak artıracak ve daha güçlü bir yapıya kavuşturacaktır (Kılınç, 2011:1). Bu bağlamda, kabul edilen Mevcut Türk Ticaret Kanunu ile birlikte “Uluslar arası Denetim Standartları” (UDS)’nin uygulanması hükme bağlanmıştır. Bu şekilde öncelikle Avrupa Birliği ve giderek tüm çağdaş dünya ile Türkiye’nin entegrasyona girmesi amaçlanmaktadır. Küreselleşen bir dünyada ortak dil, tüm aktörlerin ortak ihtiyacını ve beklentisini oluşturmaktadır. Mevcut Türk Ticaret Kanunu ile birlikte gerek Avrupa Birliği müktesebatına uygun ve gerekse başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere uluslar arası düzenlemelere ve uygulamalara uyum bu konuda büyük ölçüde sağlanmıştır.

Mevcut Türk Ticaret Kanunu sermaye şirketlerinin, yani anonim, limited ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin ve şirketler topluluğunun denetiminde, reformcu bir anlayış ve çağdaş bir açılımla, köklü bir sistem değişikliği önermektedir.

Değişiklik, ulusal ve uluslar arası piyasalarda güveni kuracak, yerleştirecek ve Türkiye'ye yeni bir görünüş kazandıracak çapta ve niteliktedir. İleri bir denetim hukuku anlayışının özelliklerini taşıyan denetime ilişkin hükümler, anonim şirketler ile şirketler topluluğunun yapısını ve organsal düzenini teorik ve dogmatik düzeyde değiştirecektir.

Çağdaş yaklaşımlar, uluslararası çapta bilinen muhasebe skandalları sonrasında ABD'de görülen yeni düzenlemeler ve AB'deki oluşumlarla tamamen örtüşen bu konseptin taşıyıcı kolonları şunlardır. Yeni denetim,

- i. Uzman, mesleki yönden yeterli, teknik donanımlı, hukuki anlamda özenli, sorumluluğunun bilincinde bulunan,
- ii. Bağımsız bir denetçi tarafından Uluslararası Denetim Standartları'na uygun,
- iii. Meslek etiğine bağlı olarak gerçekleştirilen,
- iv. Mesleğin gereği olan şüphecilikle yapılan,
- v. Şeffaf, bir denetimdir.

Mevcut TTK'nın sisteminde bağımsız denetim, Eski TTK'nın aksine sadece bir sermaye şirketinin denetlenmesine özgülenmemiştir, bağımsız denetim şirketler topluluğunun denetimini de kapsar ve aynı ilke ve hükümlere tabidir. Konsolidasyona tabi şirketlerin yerli veya yabancı olmaları denetimin niteliğinde, konusunda, kapsamında ve uygulanan standartlarda değişikliğe yol açamaz.

Standartlar uyarınca meslek etiğine uyularak yapılan denetimde bağımsızlık, doğruluk, dürüstlük ve nesnellik esastır. Ayrıca, mesleki bilgide yeterlilik ve özen şarttır. Bunlardan başka denetimde gizliliğe, mesleki davranış ve kurallara, teknik standartlara dikkat etmek gerekmektedir.

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

Standartlarda denetimin ana gereklilikleri arasında şüphecilik de yer alır. Denetçi denetim planlamasını yapar ve denetimi eylemsel olarak gerçekleştirirken, finansal

tabloların, işletmenin gerçek finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını dürüstçe göstermesine engel oluşturabilecek olayların varlığını göz önünde bulundurarak, şüpheli bir tavır sergilememelidir. Uluslar arası Denetim Standardı (UDS) şüpheliği “*mesleki şüphelik sorgulayıcı bir zihni ve kanıtın eleştirisel değerlendirilmesini içeren davranıştır*” (Dalkılıç, 2011:65) şeklinde tanımlamıştır. Yani, denetçinin, sorgulayıcı bir yaklaşımla, açıklamaların diğer bilgi ve belgeler ile çelişki içinde olup olmadığının değerlendirmesidir.

UDS’ye göre yapılacak denetim, yöntemde, belirlenen kapsamda ve varılan sonuçlarda önemli bir hata bulunmadığı güvencesini sağlayacak şekilde tasarlanmalıdır. Bu da testleri, iç kontrol sistemlerinin ve muhasebenin yapısından kaynaklanan risklerin bulunup bulunmadığına ilişkin incelenmeyi ve denetim kanıtlarını gerektirir.

Mevcut TTK ile bağımsız denetimle ilgili bir takım özellikler aşağıda belirtilmiştir.

- Hangi şirketlerin denetime tabi olacağına MTTK’nın 397. maddesinin dördüncü fıkrasına göre Bakanlar Kurulu karar verecektir.

- Denetleme, bağımsız denetim kuruluşu veya Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun yetkilendirdiği bağımsız denetçi tarafından yapılacaktır. Kural budur

- Bağımsız denetleme kuruluşunun ortakları veya pay sahiplerinin kimler olacağına Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu karar verecektir.

- Denetçinin bağımsızlığı tam olmalıdır. Bu konuda Mevcut Kanun hoşgörüsüzdür. Kanun’un 400. maddesi bu konuda kesin yasaklar içermektedir.

Denetçinin solo veya konsolide finansal tabloları denetlemesi, şirketin muhasebesine, yani defterlere, kayıtlara, belgelere dayanır. Bunlar hakkında ilgililerden bilgi alması şarttır. Bu sebeple, inceledikleri ve inceleyeceklerini tam ve doğru olarak anlayabilmesi için, yürürlükteki Kanun, denetçiye, geniş bilgi alma hakkı tanımıştır. Bu hak ilgili belgelerin istenmesini de kapsar. Hakkın muhatabı doğrudan yönetim kuruludur. Bilgi ve belge verilmemesinin sorumlusu da yönetim kuruludur. Yönetim kurulunun açık talimatına rağmen ilgilinin bilgi vermemesi halinde yönetim kurulu bilgiyi ve belgeyi sağlamak zorundadır. Yönetim kurulunun bu yükümlülüğü ve sorumluluğu şirket, şirket ilgilileriyle ve şirketin iş ve işlemleriyle sınırlıdır. Yönetim

kurulunun üçüncü kişilerin tutumlarından dolayı kural olarak sorumluluğu yoktur. Ancak bu yükümlülük açısından ilgili kavram geniş anlaşılır, yardımcı kişi sıfatını taşıyan üçüncü kişilerle, yönetim kurulunun etki ve hakimiyeti altındaki kimseleri de kapsar. Yükümlü üye değil, kural olarak tam üye sayısı ile kurulur. Ancak, murahhas veya görevli üye yetki alanları ile ilgili kayıt, belge ve bilgilere ilişkin olarak tek başlarına yükümlü ve sorumludur. Yönetim kurulu, bu yükümlülüğü kendi adına yerine getirecek bir üyeyi ve üye olmayan yönetici ve ilgilileri belirleyebilir. Ancak, denetçinin özellikle her kademedeki ilgiliden istemde bulunup, güçlkle karşılaşmaması için, yönetim kurulunun bunu sağlayıcı bir karar alması doğru olur.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun belirleyeceği Bağımsız denetçi, Bakanlar Kurulunca belirlenecek şirketlerin yetkili organları tarafından en geç 31 Mart 2013 tarihine kadar seçilecektir. Seçim ile birlikte 6762 sayılı Kanun'a göre görev yapan denetçinin görevi sona erecektir (Geçici Madde 6/2).

31 Aralık 2012 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte sona erecek olan dönemin bilançosu, 6762 sayılı Kanun hükümleri uyarınca 6762 sayılı Kanun hükümlerine göre seçilmiş bulunan denetçi tarafından denetlenecektir. 1 Ocak 2013 tarihini taşıyan veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarih itibarıyla çıkarılmış bulunan açılış bilançosu, Mevcut Kanun'a göre seçilmiş denetçi tarafından ve bu Kanun hükümleri uyarınca denetlenecektir (Geçici Madde 6/2).

Türk Ticaret Kanununa göre seçilen denetçi, denetimini MTTK'ya göre yapacaktır. Ancak, denetçi, geçmiş yıla ait finansal tablolar ile gerekli karşılaştırmayı yapabilmek için, 6762 sayılı Kanuna veya diğer mevzuata göre hazırlanan finansal tablolara raporunda yer verecektir (Geçici Madde 6/2).

Bu fıkra hükümleri uyarınca görevleri ve organ sıfatları son bulan denetçinin veya denetçilerin, 6762 sayılı Kanuna göre toplantıya çağırıldıkları genel kurullar toplanır ve azlık, 6762 sayılı Kanunun 367 nci maddesine göre görevleri sona eren denetçilere başvurmuşsa, o prosedüre devam olunacaktır (Geçici Madde 6/2).

Yürürlükteki Türk Ticaret Kanunu'nda bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler kanunun 397. maddesi ile 406. maddesi arasında düzenlenmiştir.

i. Denetimin Genel Olarak Konusu ve Kapsamı

Mevcut TTK'nın 397. maddesinde denetimin genel olarak ne olduğu ve 398. maddesinde ise denetimin konusu ve kapsamı hakkındaki hükümlere yer verilmiştir.

Genel olarak 397. maddede Bakanlar Kurulunca belirlenecek denetime tabi şirketin finansal tablolarının denetimden geçmesi bir zorunluluk olarak belirtilmektedir (Yıldırım, 2011:45). Kanunun 397. maddesinin birinci fıkrasında, anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan, uluslar arası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleneceği hükmedilmektedir. Maddenin devamında, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir denilmektedir. Bu maddeye göre hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olduğu belli değildir. Bunun için yetkili kuruluş, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yetkilendirilmiştir. Yetkili Kurum tarafından belirlenecek şirketler ve şirket toplulukları Kanun gereği denetlenmeleri zorunluluk haline gelmiştir.

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. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir denilmektedir. Böyle bir durumda genel kurulda yapılamayacaktır. Genel kurul yapılmaya kalkışılrsa bile iptal edilecektir. Sadece bu tablolar ve yönetim kurulu raporu denetçinin onay vereceği şekilde yeniden tanzim edilmesi halinde genel kurul yapılabilecektir. Bu hüküm sermaye şirketlerinde en yetkili organın denetçi olduğunu göstermektedir.

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise, şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu denetleme raporunun sunulmasından sonra değiştirilmişse ve değişik denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelikteyse, finansal tablolar ile, birinci fıkra çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir. Yeniden denetleme ve bunun sonucu, raporda özel olarak açıklanır. Denetçi görüşünde de, yeniden denetlemeyi yansıtan uygun eklere yer verilir hükmü yer

almaktadır. Bu fıkrada yine denetçinin yetkilerini içeren bir düzenlemeye yer verilmiştir. Denetçi olumlu raporlarını sundu ve genel kurul yapılmaya karar verildiğini varsayalım. Bu sırada finansal tablolarda ve yönetim kurulu faaliyet raporunda bir takım değişiklikler yapılmışsa ve bu değişiklikler de denetleme raporunu etkileyebilecek nitelikteyse, yine genel kurul yapılamayacaktır. Böyle bir durumda yapılması gereken, genel kurul ertelenecektir. Yeniden denetleme yapılacak ve yeni tanzim edilecek denetleme raporundan sonra genel kurul yapılacaktır. Denetçi yine tabloları uygun bulmazsa, o zaman denetim raporunun olumlu olmasına kadar genel kurul yapılamaz ve ertelenip gerek tablolar ve gerekse yönetim kurulu faaliyet raporları denetimden geçirilecek ve genel kurul yapılacaktır. Yeniden denetlemelerin sonucu denetim raporunda özel olarak belirtilecektir (Akçakoca, 2011).

Mevcut TTK'nın 398 inci maddesinin birinci fıkrasında, şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi, envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu bölüm hükümlerine göre 378. madde hükümleri uyarınca verilen raporların ve 397. maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim ayrıca, Türkiye Muhasebe Standartlarına, Kanun'a ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Maddenin devamında, denetleme, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilmesi gerektiği hükmedilmiştir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılacaktır. Bu fıkrada denetimin konu ve kapsamı ifade edilmiştir. Özetle aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.

- Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi,
- Envanterin denetimi,
- Muhasebenin ve Türkiye Muhasebe Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimi,

- Riskin erken saptanması ve yönetim komitesi bulundurması gereken firmalarda komite tarafından verilen raporun denetimi, olarak sıralanıp ayrıca, bu denetim TMS'ye, Kanun'a ve ana sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Fıkranın devamında denetleme, şirketin ve topluluğun, mal varlıksal ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılacağı hükmedilmiştir.

Burada sözü edilen dürüst resim ilkesi, Kanun'un 515. maddesinde tanımlanmıştır. Madde hükümlerine göre dürüst resim ilkesi, anonim şirketlerin finansal tabloları, Türkiye Muhasebe Standartları'na göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde, şeffaf ve güvenilir olarak çıkarılması gerekmektedir. Ayrıca, gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılması gerektiğini de belirtmiştir.

Yine, denetimin kapsamı konusunda, topluluğun finansal tablolarının denetiminden sorumlu olan denetçinin, topluluğun konsolide finansal tablolarına alınan finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları, Kanun'da belirtilen ve birinci fıkrada değinilen usul ve esaslar çerçevesinde inceler. Konsolidasyona alınan şirketlerin, Kanun gereği veya Kanun'da hüküm bulunmamakla birlikte Kanun'da öngörülen usul ve esaslara göre denetlendiği hallerde bu hükmün uygulanmasına gerek yoktur. Ayrıca, merkezi yurt dışında bulunan bir şirketin Kanun'un öngördüğü bir denetimle eş değer bir denetime tabi tutulmuş olduğu hallerde de yine kapsamın birinci fıkrada yazılı olduğu şekilde denetimin kapsamının genişletilmesine gerek yoktur.

Aynı maddenin dördüncü fıkrasında, denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için, Kanun'un 378. maddesinde öngörülen riskin yönetilmesi sistemini ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını rapor halinde düzenleyecektir. Ayrıca, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunması gerekmektedir.

Raporun esasları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları tarafından belirlenecektir.

Burada bahsi geçen "*riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi ve raporu*" Kanun'un 378. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi halinde derhal kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir. Ayrıca komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollanır.

378. madde irdelendiğinde görüleceği üzere, denetimin konu ve kapsamı ile ilgili 398. madde de, denetçiye aynı zamanda, pay senetleri borsada işlem görmeyen şirketler için, riskin erken saptanması ve yönetimi komitesine ihtiyaç duyulup duyulmadığının da değerlendirilmesi yükümlülüğü getirilmiştir.

ii. Denetçiye İlişkin Düzenlemeler

Bağımsız denetçiye ilişkin olarak yapılan düzenlemeler Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun 399, 400 ve 401. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu üç maddede denetçinin seçimi, görevden alınması, sözleşmenin feshi, kimlerin denetçi olacağı ya da olamayacağı ve denetim raporunun nasıl düzenleneceğine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

- Denetçinin Seçimi, Görevden Alınması ve Sözleşmenin Feshi

Mevcut TTK'nın 399. maddesi denetçinin seçim, görevden alma ve sözleşmenin feshini düzenlemektedir. Denetçi genel olarak 399. maddeye göre genel kurul tarafından seçilir. Topluluk denetçisi ise, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Anonim şirketlerde genel kurulun görev ve yetkileri arasında denetçileri seçmek ve görevden almak yetkisi verilmiştir. MTTK 408/2. maddeye göre şirket genel kurul denetçiyi seçer ve görevden alır. MTTK 399'a göre denetçi faaliyet dönemi bitmeden başlaması gerekir. Denetçi

seçimi yapıldıktan sonra yönetim kurulu denetçiyi ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Sicil Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder (Yıldırım, 2011:43).

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında konsolidasyona dahil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde, topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilir hükmü yer almaktadır.

Şirketin herhangi bir nedenle denetçisiz kalmaması için MTTK'da önlem mahiyetinde iki alternatif düzenleme vardır (Yıldırım, 2011:45). Buna göre yönetim kurulunun ve 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 tarafı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı halinde, şirket merkezinin bulunduğu asliye ticaret mahkemesi başka bir denetçi atayabilir (MTTK, m.399/4).

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

Faaliyet döneminin dördüncü ayna kadar denetçi seçilememişse, denetçi yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, asliye ticaret mahkemesi tarafından atanır. Aynı hüküm, seçilen denetçinin görevi ret veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı ve denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hallerinde de uygulanır. Mahkemenin aldığı kararlar kesindir (MTTK, m.399/6).

Denetçinin mahkeme tarafından atanması durumunda, emsal dikkate alınarak, ücreti ile olası giderler için mahkeme veznesine yatırması gereken ön ödeme mahkemece belirlenir. Bunlara üç iş günü içinde itiraz edilebilir. Mahkemenin aldığı karar kesindir (MTTK, m.399/7).

Denetçi, denetleme sözleşmesini sadece haklı bir sebebin varlığında ve görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Taraflar arasındaki, görüş yazısına ilişkin fikir ayrılıkları, görüş yazısına ilişkin sınırlama veya kaçınma, haklı sebep sayılamaz. Denetçinin sözleşmeyi feshinin yazılı ve gerekçeli olması gerekir. Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlü olup, bu sonuçlar 402. maddedeki denetim raporu bölümünde yer alan hükümlere uygun bir rapor halinde genel kurula verilmesi gerekir (MTTK, m.399/8).

Denetçi altıncı fıkraya göre yani mahkemece atandıktan sonra sözleşmeyi fesih bildiriminde bulunduğu takdirde, yönetim kurulu hemen, geçici bir denetçi seçer ve fesih bildirimini genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunar (MTTK, m.399/9).

- Denetçi Olabilme Şartları

Mevcut TTK'nın 400. maddesi kimlerin denetçi olabileceğini hükmetmektedir. Denetçiler kural olarak, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşu olabilir.

MTTK, bağımsız denetçinin kimler olacağına karar verememiştir. Hatta son yapılan 6335 sayılı Kanun'daki Geçici 6. maddenin dördüncü fıkrası¹¹ yürürlükten kaldırılmıştır. Kanun kimlerin bağımsız denetçi olacağına Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun karar vereceğine dair hüküm bildirmiştir. 14 Şubat 2012 tarihli Resmi Gazete'ye göre bağımsız denetçiler YMM ve SMMM'lerden olabilecekti. 30 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazete'de ise sadece YMM'lere bu hak tanınmıştı. Fakat Türkiye'de Mali Müşavirler Odaları'nın ortak itirazı neticesinde sadece Yeminli Mali Müşavirlere tanınan bu hakta yürürlükten kaldırılmıştır. Bu bağlamda kimlerin bağımsız denetçi olacağını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu belirleyecektir. Kurum bunun için bir taslak hazırlamıştır.

¹¹ Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik hakkını kazanmış olan meslek mensupları ile mülga 3143 sayılı Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 6762 sayılı Kanun hükümlerine göre ticaret şirketleri nezdinde denetim yetkisine en az on yıldır sahip olanlar, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca öngörülen eğitimi tamamlamış olmaları hâlinde sınav veya başkaca bir şart aranmaksızın bağımsız denetçi olarak yetkilendirilir.

Kurumun yayınladığı taslağa göre, 31.12.2013 tarihine kadar 15 yıllık mesleki hizmeti bulunanlara, 31.12.2014 tarihine kadar da 10 yıllık hizmeti olanlara Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi (SAÜSEM) tarafından düzenlenen eğitimlere katılıp ve eğitim sonunda yapılan değerlendirme sınavında 70 başarı notunu alanlara Bağımsız Denetçi Sertifikası verilecektir. Sınava girebilmek için, meslek mensubu yani SMMM ve YMM olma koşulu aranmaktadır. Meslekte kıdem, meslekte staja başlama tarihi veya kamuda mesleğe giriş tarihi esas alınacaktır (<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/turguy/025/>).

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 4, 5 ve 9. maddeleri denetim yapabilecek kişilerin koşullarını maddeler halinde sıralamıştır. Kanununun 4. maddesinde denetçi olacak kişilerin taşıması gereken genel koşullar sıralanmışken, 5 ve 9. maddelerinde SMMM ve YMM olabilmek için gereken özel koşullar sıralanmıştır (Özbingöl, 2008:136).

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

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

3568 sayılı kanununun 5. maddesine göre ise SMMM olabilmek için aşağıdaki koşulların kişide olması gerekmektedir.

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinden mezun olmakla beraber bu fıkra da belirtilen bilim dallarında lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak,

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

İlgili Kanun'un 9. maddesinde ise Yeminli Mali Müşavir (YMM) olabilmenin şartları maddeler halinde sıralanmıştır.

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

SMMM ve YMM olabilmek için ise yukarıdaki maddelere uygun olmak gerekmektedir. YMM ve SMMM'lerden bağımsız denetçi olmak isteyen kişilerin yukarıdaki maddelere uyum sağlaması gerekmektedir. MTTK'nın gerekçesinde, şirketin finansal tablolarının yani hesaplarının denetlenmesi sistemi tamamen değiştiği belirtilmektedir. 6762 sayılı Eski TTK'da şirketin üç kanuni organından biri olan ve uzman bilgisine sahip olması zorunlu olmayan denetçiler eliyle yapılan denetleme yerini 6102 sayılı MTTK ile birlikte bir bağımsız denetleme kuruluşuna bırakılmıştır (Yıldırım, 2011:47).

- Denetçi Olamayacaklar

MTTK'nın 400. maddesinin birinci fıkrasında şöyle ifade etmektedir. Aşağıdaki hallerden birinin varlığında, bağımsız denetçi, bağımsız denetim kuruluşu ve bunun ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri,

- a. Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,

b. Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,

c. Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dahil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hımsıysa,

d. Denetlenecek şirketle bağlantı halinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir 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) ile (f) bentlerinde yer alan şartların taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,

h. Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamaz.

Ayrıca aynı maddenin ikinci fıkrasında, on yıl içinde yedi yıl denetçi olarak atanan bağımsız denetim kuruluşu ya da bağımsız denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu süreleri kısaltmaya yetkilidir denilmektedir.

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

Mevcut TTK, kimlerin denetçi olabileceğini ve olamayacağını 400. madde de ifade etmiştir. Eski TTK da böyle bir düzenleme yapılmadığından denetim mesleği gereği gibi uygulanamamıştır. Mevcut TTK ile birlikte bu ayrıntılı olarak düzenlenmiş ve denetim mesleği net bir şekilde kimliğini kazanmıştır. Bu bağlamda Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurularak denetim önemi de vurgulanmıştır.

- İbraz Yükümü ve Bilgi Alma Hakkı

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

Konsolide finansal tabloları çıkarttırmakla yükümlü olan şirketin yönetim kurulu, konsolide finansal tabloları denetleyecek denetçiye, topluluğun finansal tablolarını, topluluk yıllık faaliyet raporunu, münferit şirketin finansal tablolarını, şirketin yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporlarını, bir denetim yapılmış ise ana şirketin ve yavru işletmelerin denetim raporlarını vermek zorundadır (MTTK, m. 401/3).

MTTK'nın 401. maddesi tablolar ile raporlarının gerektiği şekilde ve içerikte eksiksiz ve zamanında yönetim kurulu tarafından denetçiye teslimini ve gene aynı organ tarafından denetlemenin yapılabilmesi için gerekli olanakların hazırlanıp sağlanmasını ifade eder. Yönetim kurulu da olanak sağlamak, bilgi ve belge vermek yükümlülüğündedir (Selimoğlu ve Göktepe, 2007:35).

- Denetim Raporu

Denetim, özü itibarıyla finansal tabloların okuyucularına başka bir deyişle finansal tabloların kullanıcılarına, bu tabloların düzenlenmesinde esas alınması gereken mevzuata uygun düzenlenip düzenlenmediği biçiminde bir güvence vermek için

yapılmaktadır (Özbingöl, 2008:149). Denetçinin düzenleyeceği rapora ilişkin hükümler Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun 402. maddesinde düzenlenmiştir. Denetçinin, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenlemesi gerekmektedir (MTTK, m.402/1).

Denetçi, bundan başka ayrı bir raporda, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan incelemeleri, finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığını ve gerçeğe uygun olup olmadığını değerlendirecektir (MTTK, m.402/2). Denetçi, değerlendirme yaparken şirketin, denetliorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas alacaktır. Rapor hazırlanırken öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna ait yönetim kurulunun değerlendirilmesi hakkında görüş açıklanır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu incelenir (MTTK, m.402/3). Bu madde denetim faaliyetinde denetlenen şirket, ana şirket veya topluluk olsun esas dikkate alınması gereken olan finansal tablolar olduğu belirtilmektedir.

Denetim raporunun esas bölümünde, defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı ve yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği açıkça ifade edilecektir. Ayrıca finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin, öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı ve TMS çerçevesinde şirketin malvarlıksal, finansal ve karlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığı belirtilecektir. Daha sonra denetçi raporu imzalayıp, yönetim kuruluna sunacaktır (MTTK, m.4,5,7).

- Denetim İle İlgili Görüş Yazıları

MTTK'nın 403. maddesi denetimle ilgili denetçilerin verebileceği görüş yazılarına ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Denetçi, denetim faaliyeti sonucunu görüş

yazısı ile açıklar. Denetçi bu yazıda denetimin konusunu, türünü, niteliğini, kapsamını ayrıca denetçinin denetim faaliyeti sonucundaki değerlendirmelerini belirtir. Denetçi, denetim faaliyeti sonunda raporunda dört türlü görüş sunabilir.

- 1- Olumlu görüş,
- 2- Sınırlandırılmış olumlu görüş,
- 3- Kaçınma yazısı,
- 4- Olumsuz görüş.

Denetçi olumlu görüş verdiği yazılarında, denetimin konu, kapsam ve Türkiye Denetim Standartları (TDS) uyarınca TMS ve diğer gereklilikleri bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını belirtir. Denetim sırasında elde edilen bilgilere göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve karlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu doğru ve dürüst bir şekilde gösterdiğini belirtir (MTTK, m.403/1).

Denetçi, yaptığı denetim faaliyetinde çekinceleri var ise sınırlandırılmış olumlu görüş yazısı verebilir. Bazen bu görüş olumsuzu da çevrilebilir. Sınırlandırılmış olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Denetçinin görüş yazısında sınırlandırmanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceğini açıkça belirtilir (MTTK, m.403/3). Bu görüş genellikle olumludur fakat burada denetçi çekincelerinden dolayı bir takım konularda sınırlandırmalara gidebilir. Bu sınırlandırmanın sebeplerini de yazısında belirtecektir.

İncelenen şirket defterlerinde, denetlemenin hükümlerine uymayan, sonuçlara ulaşılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizlikler ve şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamalar yapılması halinde denetçi görüş vermekten kaçınabilir. Denetçinin bunları ispatlayacak delillerinin olması şart değildir. Denetçinin görüş bildirmesinden kaçınması olumsuz görüşün sonuçlarını doğuracaktır (MTTK, m.403/4). Görüş bildirmekten kaçınma yazısı, yeterli kanıt olmasına rağmen bir takım nedenlerden dolayı görüş bildirilememesi veya yeterli kanıt toplamının hem denetim firması hem de işletmenin durumundan kaynaklanmıyor olması durumunda verilen yazıdır (Kaval, 2005:184).

Denetçinin olumsuz görüş verdiği durumda, yönetim kurulu, olumsuz görüş yazısı kendisine ulaştığı tarihten itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır. Genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, Kanun'a, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatıp bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Genel kurul eğer sınırlı olumlu görüş verildi ise bu durumda gerekli önemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar (MTTK, m.403/5).

Denetçinin görüş yazısında, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığına, varsa bu sorunlara da işaret edilir. Görüş Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun belirlediği şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille yazılması gerekmektedir (MTTK, m.403/2).

- Denetçinin Sır Saklamasından Doğan Sorumluluğu

Mevcut Türk Ticaret Kanununun 404. maddesi denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğunu düzenlemiştir. Buna göre, denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetim kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler. Denetçiler, denetim faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işlem sınırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren denetçi sayısı birden fazla ise denetçiler verdikleri zararlardan dolayı sınırsız sorumludurlar (MTTK, m.404/1).

Denetçiler, denetim faaliyeti sırasında 403. maddenin birinci fıkrasında öngörülen yükümlülüklerini yerine getirmemeleri veya ihmalleri durumunda denetçilere verdikleri zarar sebebiyle her bir denetim için 100.000 TL, hisse senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise 300.000 TL'ye kadar tazminata mahkum olabilirler. Bu ceza ihmal sebebiyle zarar veren denetçilere ve denetime katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda uygulanacaktır (MTTK, m.404/2).

Kanun'un üçüncü fıkrasında denetçinin bir bağımsız denetim kuruluşu olması halinde sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu, üyelerini ve çalışanlarını da kapsayacağı hükmedilmiştir.

Denetçinin 404. madde gereğince sır saklamadan doğan sorumlulukları yerine getiremediklerinde ödenecek tazminatın sözleşme ile kaldırılamayacağı veya daraltılamayacağı dördüncü fıkrada hükmedilmiştir. Denetçinin sır saklamaya ilişkin sorumluluğuna ilişkin istekler rapor tarihinden başlayarak 5 yılda zaman aşımına uğrar. Ancak, fiil suç oluşturup da Türk Ceza Kanununa göre süresi daha uzun dava zamanaşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da o zamanaşımı uygulanacaktır (YTTK, m.404/5). Ceza mevzuatının, suç ihbarına ilişkin hükümleri saklıdır (MTTK, m.404/6).

Mevcut TTK, anonim şirketlerin sır saklama yükümünü 527. maddesinde de hükme bağlamıştır. 404. madde hükmü saklı kalmak üzere, görevi dolayısıyla incelemesine sunulan defter ve belgeleri inceleyenlerin, elde ettikleri veya verilen bilgilerden öğrendikleri iş ve işletme sırlarını açıklamaları yasaklanmıştır. Aksi halde şirketin maddi ve manevi zararını tazmin edeceklerdir (MTTK, m.527/1).

- Şirket İle Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıkları

Kanun'un 405. maddesi şirket ile denetçi arasında görüş ayrılığı olduğunda kararın nasıl verileceğine dair düzenleme yapılmıştır. Şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir. Verilen bu karar kesindir (MTTK, m.405/1). Dava giderlerinin borçlusu şirkettir (MTTK, m.405/2).

5.5.2. Türk Ticaret Kanununda Özel Denetimle İlgili Düzenlemeler

Özel denetim, şirketin iş ve işlemlerinden Kanun'da sayılan bazı özel nitelikteki işlemlerle sınırlı olarak yapılan denetim ve raporlama faaliyetidir (Kayar, 2011:1). Başka bir tanımda özel denetim, tasfiye, birleşme, bölünme gibi durumlarda ya da halka ilk defa açılacak şirketler için yapılan bir denetim türüdür (Kaval, 2005:14).

Özel denetçi, Kanun'da özel denetçi talebinde bulunma yetkisi tanınanların başvurusu üzerine, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından atanır.

- Şirketler Topluluğu İşlemlerinde Özel Denetçilik

Türk Ticaret Kanunu'nda özel denetçiye atıf yapılan ilk madde, ticaret şirketleri bölümünde yer alan 207. maddedir. Şirketler topluluğuna ilişkin hüküm ve düzenlemelerin yer aldığı bölümdeki 207. maddede, denetçi, özel denetçi, riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi, bağlı şirketin, hakim şirketle veya diğer bağlı bir şirketle ilişkilerinde hilenin veya dolanın varlığı belirtir şekilde görüş bildirmişse, bağlı şirketin her pay sahibi, bu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebilir, şeklinde hükme bağlanmıştır.

- Topluluk İlişkileri İçin Özel Denetçi Denetimi

MTTK'da topluluk ilişkileri için özel denetçi denetimi 406. maddede düzenlenmiştir. Buna göre bu maddede, denetçi, şirketin hakim 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, hakim şirketle veya hakim şirkete bağlı şirketlerden biriyle olan ilişkisini incelemek üzere özel denetçi atanacaktır.

Denetçi türlerini iç denetçi, bağımsız denetçi (dış denetçi) ve kamu denetçisi olarak sıralamıştık. Mevcut Türk Ticaret Kanunu ile birlikte özel denetçi de denetçi türleri arasına girmiştir.

- Pay Sahibinin Kişisel Hakları İçin Özel Denetçi Denetimi

Pay sahiplerinin kişisel haklarının yer aldığı bölümdeki 438. maddede, pay sahiplerine haklarının kullanımına bağlı olarak genel kuruldan özel denetçi talebinde bulunabileceği izleyen, 439. maddede ise, genel kurulun talebi reddi halinde izlenecek yol ile ilgili düzenlemeler yer almıştır. Her iki madde metni de, konu başlıkları ile birlikte aşağıdadır,

Özel denetim isteme hakkı Mevcut Türk Ticaret Kanununun 438. maddesinde Genel Kurulun Kabulü

i. Her pay sahibi, pay sahipliği haklarının kullanılabilmesi için gerekli olduğu takdirde ve bilgi alma veya inceleme hakkı daha önce kullanılmışsa, belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını, gündemde yer almasa bile genel kuruldan isteyebilir.

ii. Genel kurul istemi onaylarsa, şirket veya her bir pay sahibi otuz gün içinde, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden bir özel denetçi atanmasını isteyebilir.

Özel denetim isteme hakkını genel kurul reddedebilir. Buda MTTK'da 439. maddede düzenlenmiştir. Buna göre,

i. Genel kurulun özel denetim istemini reddetmesi halinde, sermayenin en az onda birini, halka açık anonim şirketlerde yirmide birini oluşturan pay sahipleri veya paylarının itibari değeri toplam en az bir milyon Türk Lirası olan pay sahipleri üç ay içinde şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinin özel denetçi atanmasını isteyebilir.

ii. Dilekçe sahiplerinin, kurucularının veya şirket organlarının, kanunu veya özel sözleşmeyi ihlal ederek, şirketi veya pay sahiplerini zarara uğrattıklarını, ikna edici bir şekilde ortaya koymaları halinde özel denetçi atanır.

Her iki maddede ki hükümlere göre, genel kurul özel denetim isteğini kabul edebilir ya da reddedebilir. Kabul ederse pay sahiplerinin mahkemeden denetçi atanmasını isteme için verilen süre otuz gün, reddederse denetçi atanması için verilen süre üç ay olarak hükmedilmiştir.

Bu iki düzenleme Eski Türk Ticaret Kanununun 348. maddesindeki hükümlerinin düzenlenmesi ile değiştirilmiştir.

Mahkeme, şirketi ve istem sahiplerini dinledikten sonra kararını verecektir. Eğer mahkeme istemi yerinde görürse, istem çerçevesinde inceleme konusunu belirleyerek bir veya birden fazla bağımsız uzmanı görevlendirecektir. Mahkemenin bu aldığı karar kesindir (YTTK, m. 440).

- Özel Denetim Görevinin Yapılması

Özel denetim görevinin yapılmasına ilişkin hükümler YTTK'nın 441. maddesinde hükme bağlanmıştır. Buna göre, özel denetim, amaca yararlı bir süre içinde ve şirket işleri gereksiz yere aksatılmaksızın yapılacaktır. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmaları dahil yazılarının, kasa, kıymetli evrak ve mallar başta olmak üzere, varlıklarının incelenmesine izin verir. Kurucular, organlar, vekiller, çalışanlar, kayyımlar ve tasfiye memurları önemli konularda özel denetçiye bilgi vermekle yükümlüdür. Uyuşmazlık halinde kararı mahkeme verir. Mahkemenin kararı kesindir. Maddenin devamında özel denetçinin, şirketin özel denetimin sonuçlarına ilişkin görüşünü almasını gerektiği ayrıca sır saklamakla yükümlü olduğu hükmedilmektedir (MTTK, m.441).

- Özel Denetim Raporu

MTTK'nın 442. maddesinde, yapılacak özel denetim sonucu düzenlenecek denetim raporuna ait düzenlemeler yer almakta olmaktadır.

Özel denetçi, incelemenin sonucu hakkında, şirketin sırlarını da koruyarak, mahkemeye ayrıntılı bir rapor verecektir. Mahkeme, raporu şirkete tebliğ eder ve şirketin, raporun açıklanmasının şirket sırlarını veya şirketin korunmaya değer diğer menfaatlerini zarara uğratıp uğratmayacağına ve bu sebeple istem sahiplerine sunulmasına ilişkin istemi hakkında karar verecektir. Mahkeme, şirket ve istem sahiplerine, açıklanan rapor hakkında, değerlendirmeleri bildirmek ve ek soru sormak imkanını tanıyacaktır (MTTK, m.442).

Özel denetçilik Yeni Yasa'nın getirdiği en önemli değişikliklerden birisidir. Yasa'da belirlenen hallerde pay sahipleri ve özel denetçi talebinde bulunma yetkisi verilenlerin talepleri mahkemece atanacak özel denetçi tarafından, Türkiye Denetim Standartlarına uygun olarak denetlenecek ve raporlanacaktır (Kayar, 2011:4).

Özel denetçi hakkının, pay sahiplerinin kişisel hakları arasında yasal güvenceye kavuşturulmuş olması, sermaye şirketlerine iştirakte yaşanan tereddütleri büyük ölçüde ortadan kaldıracak ve sermaye piyasalarına olumlu katkı sağlayacaktır.

5.5.3. Türk Ticaret Kanunu'nda İşlem Temelinde Denetimle İlgili Düzenlemeler

İşlem denetçisi 1980'li yıllardan itibaren ağırlıklı olarak ABD olmak üzere gelişmiş olan ülkelerde yaygın bir biçimde gelişmeye başlamıştır. Bu meslek orijinal ismi ile "Forensic Accounting" olarak anılmaktadır. Türkçeye "Adli Muhasebeci" olarak çevrilen bu meslek, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile birlikte literatüre İşlem Denetçisi olarak girmiştir (Bozkurt, 2000:57).

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

Günümüz koşullarında şirketler kendi finansal sonuçlarıyla ilgili muhakemeler yaparlar ve finans beyanlarının gayri resmi bildirimleri ve yolsuzluğu önlemek için gün geçtikçe daha fazla hukuk dışı yardımlar alırlar. Bu dış yardımlardan biriside finansal raporların denetimi, anahtar kişileri ile görüşmeler, teknoloji kullanımı konularında beceri sahibi olan, kanıt bulma süreci içinde incelemeyi objektif ve güvenilir kılan işlem denetçileridir. (Erdoğan, 2009, 33). İşlem denetçileri esas olarak şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltımını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyecek olan denetçilerdir (Cömert, 2008:2). İşlem denetimi diğer denetim türlerinden farklılık göstermektedir. Farklı amaçlar için kullanılmaktadır.

İşlem denetimi, denetimin hukuki alanda kullanılacak bölümü ile ilgilenmektedir. Hukuki işlemler esnasında kullanılacak olan denetim raporları işlem denetçisi tarafından verilecektir. 6102 Sayılı TTK'ya göre işlem denetçisinin vereceği raporlar daha çok hukuki işlerde ve yolsuzlukların önüne geçilmek için kullanılacaktı (Erdoğan, 2009:33). 6102 Sayılı Kanun önemli yapısal işlemleri kontrol etmeyi hedefliyordu. Ancak bürokratik işlemleri ve bu işlemlerin meydana getireceği maliyetleri azaltmak amacıyla

Kanun yürürlüğe girmeden dört gün önce işlem denetimi ile ilgili bütün hükümler 6335 Sayılı Kanun ile kaldırılmıştır Bu bağlamda yürürlüğe girmeden kaldırılan işlem denetiminin ne olduğu madde hükümleri anlatılarak, ilgili yorumlar yapılacaktır.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu işlem denetçisini 554. maddede şu şekilde tanımlamıştı. Buna göre;

- Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi;

- *Şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya her hangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen işlem denetçisi*¹²

- Özel denetçiler,

kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, verdikleri zarar dolayısıyla, şirkete, pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı sorumlu olurlar. Ancak, *kusuru iddia eden ispatlar*¹³ (MTTK, m.554). Yani, şirketin, kurucularının, yöneticilerinin, yönetim kurulu üyelerinin veya şirket alacaklılarının, denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçinin kanuni görevlerini ihlal ettiklerini ve bu yüzden zarara sebebiyet verdiklerini ispat etmeleri gerekirdi (Altaş, 2011:541). Bu hükmün kaldırılması yerinde olmuştur. Çünkü madde hükmünde sayılan denetçilerin uzman meslek adamları olmalarına karşılık, kurucuların, yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerin vs. uzman meslek mensupları değildir (Moroğlu, 2009:318). Bu maddeye göre işlem denetçisinin denetiminin gerekli olduğu durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir,

- Şirket Birleşmeleri
- Şirket Bölünmeleri
- Tür Değiştirmeleri
- Menkul Kıymet Çıkarılması
- Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluşu
- Borca Batık Olma
- Sermayenin Artırılması
- Sermayenin Azaltılması

¹² 6335 Sayılı Kanun ile yürürlüğe girmeden kaldırılmıştır.

¹³ 6335 Sayılı Kanun ile yürürlüğe girmeden kaldırılmıştır.

Şirket Birleşmelerinde İşlem Denetimi

Şirketler, bir şirketin değerini devralması yoluyla veya yeni bir şirket için bir araya gelme yoluyla birleşebilirler. Bir şirketin değerini devralması yoluyla birleşme teknik olarak “devralma şeklinde birleşme”, yeni bir şirket için bir araya gelmek yoluyla birleşmede, teknik olarak “yeni kuruluş şeklinde birleşme” olarak adlandırılır (Kayar, 2011:1). Şirket birleşmelerinde, kabul eden şirket “devralan”, katılan şirket de “devrolunan” olarak adlandırılır.

Yeni TTK'nın Ticaret şirketleri bölümünde, 136 ile 158. maddeleri arasında şirketlerin birleşmeleri ile ilgili hükümler yer almaktadır. Birleşme ile ilgili her türlü işlemin maddeler halinde yer aldığı bu bölümde 148. madde hükümleri ile, şirket birleşmelerinde işlem denetçisinin gerekliliği ve yapması gereken işlemlere ait düzenlemeler yer almaktadır. 148. madde “*birleşme sözleşmesinin ve birleşme raporunun denetlenmesi*”¹⁴ başlığını taşımakta ve aşağıdaki hükümleri içermektedir,

1- Birleşmeye katılan şirketleri; birleşme sözleşmesini, birleşme raporunu ve birleşmeye esas oluşturan bilançoğu, bu konuda uzman olan bir işlem denetçisine denetlettirmeleri şarttı.

2- Birleşmeye katılan şirketler, birleşmeyi denetleyecek işlem denetçisine amaca yardımcı olacak her türlü bilgi ve belgeyi vermek zorundaydı.

3- İşlem denetçisi denetleme raporunda,

a) Devralan şirket tarafından yapılması öngörülen sermaye artırımının, devrolunan şirketin ortaklarının haklarını korumaya yeterli bulunup bulunmadığı,

b) Değişim oranının ve ayrılma akçesinin adil olup olmadığı,

c) Değişim oranının hangi yöntemle göre hesaplandığı; en az üç farklı genel kabul gören yöntem ile karşılaştırma yapılarak, uygulanan yöntemin adil olduğu,

d) Diğer genel kabul gören yöntemlere göre hangi değerlerin ortaya çıkabileceği,

e) Denkleştirme varsa, bunun uygun olup olmadığı,

f) Değişim oranının hesaplanması yönünden payların değerlendirilmesinde dikkate alınan özellikler hakkında inceleme yapıp görüş açıklamakla yükümlüydü.

4- Tüm ortakların onaylaması halinde, küçük ölçekli şirketler denetlemeden vazgeçebilirlerdi.

¹⁴ 6335 Sayılı Kanun ile 148. maddenin tamamı yürürlüğe girmeden kaldırılmıştır.

Kanun metni işlem denetçilerinin şirketin birleşmesinde yapacakları denetimin yetki ve çerçevesini açık ve tereddüde yer bırakmayacak şekilde çizmişti.

Ayrıca, 6102 Sayılı TTK'nın 157. maddesinde, birleşmeye katılan şirketlerin alacaklılarına, birleşmenin hukuken geçerlilik kazanmasından itibaren üç ay içinde talepte bulunmaları halinde, alacaklarının teminat altına alınması zorunluluğu getirilmiştir. Birleşmeye katılan şirketlerin alacaklılarına, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ve tirajı elli binin üzerinde bulunan yurt genelinde dağıtım yapılan üç gazetede¹⁵ yedişer gün aralıkla üç defa yapacakları ilanlar ile ve internet sitesinde koyacakları duyurularla bu yöndeki haklarını bildirirler (Kayar, 2011:4).

*İşlem denetçisi, birleşmeye katılan şirketlerin serbest malvarlıklarının, ödenmesine yetmeyeceği bilinen bir alacakları bulunmadığını veya böyle bir alacak istemi beklenmediğini raporunda doğrularsa ilan yükümlülüğü ortadan kalkar*¹⁶. Yine devralan şirket, alacağın birleşme dolayısıyla tehlikeye düşmediğini *bir işlem denetçisi raporuyla*¹⁷ ispat ederse, teminat verme yükümlülüğünden kurtulur.

Şirket Bölünmelerinde İşlem Denetimi

Şirket bölünmeleri Kanun'un 159 ile 179. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu bölümde yer alan 170. maddenin başlığı "*bölünme sözleşmesinin veya bölünme planının ve bölünme raporunun denetlenmesi*"¹⁸ olup; madde metni; "*bölünme sözleşmesinin veya bölünme planının denetlenmesine 148. madde hükümleri kıyas yoluyla uygulanır*" şeklindeydi. Dolayısıyla şirket birleşmeleri ile ilgili işlem denetçisi, yetki ve görevleri "birleşme" yerine "bölünme" konulmak suretiyle, şirketin bölünmesi işlemlerinde de aynen geçerliydi. Bu hükümde son düzenleme ile kaldırılmıştır.

Şirketlerin Tür Değişirmelerinde İşlem Denetimi

Şirketlerin tür değişirmeleri, yeni yasanın 180 ila 190. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu bölümde yer alan 187. madde başlığı "*tür değiştirme planının ve tür değiştirme raporunun denetlenmesi*"¹⁹ şeklindeydi.

¹⁵ 6335 Sayılı Kanun ile yürürlüğe girmeden kaldırılmıştır.

¹⁶ 6335 Sayılı Kanun ile yürürlüğe girmeden kaldırılmıştır.

¹⁷ 6335 Sayılı Kanun ile yürürlüğe girmeden kaldırılmıştır.

¹⁸ 6335 Sayılı Kanun ile 170. maddenin tamamı yürürlüğe girmeden kaldırılmıştır.

¹⁹ 6335 Sayılı Kanun ile 187. maddenin tamamı yürürlüğe girmeden kaldırılmıştır.

İşlem denetçisi şirketin, tür değiştirme planını, tür değiştirme raporunu, tür değiştirmede esas alınan bilançoyu denetleyecekti. Şirket, işlem denetçisine, yapılacak denetlemenin amacına hizmet edebilecek bütün bilgi ve belgeleri vermekle yükümlüydü.

İşlem denetçisi, tür değiştirmeye ilişkin şartların gerçekleşip gerçekleşmediğini, bilançonun gerçeğe uygun olup olmadığını ve tür değiştirmeden sonra ortakların hukuki durumlarının korunup korunmadığını incelemek ve değerlendirmek zorundaydı.

Küçük ölçekli işletmeler eğer tüm ortaklar onaylarsa tür değiştirme işlemlerindeki işlem denetiminden vazgeçebileceklerdi.

Menkul Kıymet Çıkarılmasında İşlem Denetimi

Anonim şirketler her çeşit tahvili, finansman bonosunu, varlığa dayalı senedi, diğer borçlanma senetlerini, alma ve değiştirme hakkına haiz senetleri ve her çeşit menkul kıymeti genel kurul kararı ile çıkarabilme hakkına sahiptir (Özbingöl, 2008:160). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, “borçlanma senetleriyle alma ve değiştirme hakkını içeren menkul kıymetler” başlığı yönetim kurulunun kararı ile ilgili bölümü 505. maddesinde düzenlemiştir. Bu madde hükmüne göre, kanunda aksine bir hüküm yok ise, genel kurul herhangi bir menkul kıymetin çıkarılmasını ve hükümleriyle şartlarını saptamak ve *bununla ilgili işlem denetçisi seçmek*²⁰ yetkisini, en çok on beş için yönetim kuruluna bırakabilir.

Kanun’un 505. maddesinde yer alan hüküm, istisnai olarak işlem denetçisini seçme yetkisinin on beş aylık bir süre için yönetim kuruluna bırakılması yetkisine cevaz vermesi yanında aynı zamanda işlem denetçisinin, menkul kıymet çıkarılmasında, kanun ve esas sözleşme hükümlerine uygunluk yönünden yapacağı denetime işaret etmekteydi. Bu denetim yürürlükten kaldırılmıştır.

Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluş İşlemlerinde İşlem Denetimi

6102 Sayılı TTK’ya göre anonim ve limited şirketlerin kuruluşlarının işlem denetçileri tarafından denetlenmesi zorunluluğu getirilmişti. Bu husus anonim şirketlere ait kuruluş işleminin “kuruluş belgeleri” bölümünde “işlem denetçisi raporu” ismen sayılarak yer almıştı, ayrıca Kanun’un 351. maddesinde de kuruluş aşamasındaki işlem

²⁰ 6335 Sayılı Kanun ile yürürlüğe girmeden kaldırılmıştır.

denetçisi raporunun detayları yer almıştı. 351. madde metni aynı zamanda işlem denetçisinin denetlenmesinin çerçevesini çizmekte ve görevlerini de belirlemekteydi.

“Şirketin kuruluşuna ilişkin denetleme raporu, bir veya birkaç işlem denetçisi tarafından verilebilir. İşlem denetçisi kuruluş raporunda, payların tamamının taahhüt edildiğini; kanunda veya esas sözleşmede öngörülmüş bulunan pay bedellerinin en az tutarlarının kanuna uygun olarak bankaya yatırıldığını, buna ilişkin banka mektubunun kuruluş belgeleri arasında yer aldığını, bu yükümlülüğün herhangi bir şekilde dolandırıldığına ilişkin bir belirti bulunmadığını, aynı sermaye ve devralınan ayınlar için mahkemece atanan bilirkişilerce değerlendirildiğini, mahkemece bir kararla onaylanan raporun dosyaya sunulduğunu, kurucu menfaatlerinin kanuna uygun olduğunu, kurucular beyanı ile ilgili açık bir uygunsuzluğun, aşırı değerlemenin, işlemlerde görünür bir yolsuzluğun bulunmadığını ve diğer kuruluş belgelerinin mevcut olduğunu, gerekli noter onaylarının ve izinlerin alındığını gerekçeleriyle ve hesap verme ilkesinin gereklerine uygun olarak açıklanır”²¹ (YTTK, m.351).

Madde metni, anonim ve limited şirketlerin kuruluşlarını denetleyecek olan işlem denetçilerinin görevlerini herhangi bir ek açıklamaya ihtiyaç duyulmayacak şekilde ortaya koymaktaydı. Kanun’da anonim şirketler bölümünde yer alan 351. madde metninde geçen işlem denetçisi raporunda, limited şirketler bölümünde yer alan ve kuruluş için gerekli belgelerin sayıldığı 586. maddenin ikinci fıkrasının b bendinde yer verilmişti. Limited şirketlerin kuruluş işlemleri de aynı şekilde işlem denetçisi tarafından denetlenecekti. Bu hükümde yeni düzenleme ile kaldırılmıştır.

Borca Batık Olma Durumunda İşlem Denetimi

Eski Türk Ticaret Kanununun 324. maddesinde yer alan şirketin mali durumunun bozulması hükümleri 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 376. maddesindeki sermayenin kaybı, borca batık olma hükmü ile yeni düzenlemeye gitmiştir.

Anonim şirketlerde şirketin borca batık durumda bulunduğu şüphesi ve belirtileri varsa, yönetim kurulu, aktiflerin hem işletmenin devamlılığı esasına göre hem de muhtemel satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço çıkarttırıp işlem denetçisine verecekti. İşlem denetçisi, bu ara bilançoğu, en çok yedi iş günü içinde inceleyip yapacağı

²¹ 6335 Sayılı Kanun ile 351. maddenin tamamı yürürlüğe girmeden kaldırılmıştır.

değerlendirmeleri ve önerilerini bir rapor halinde yönetim kuruluna sunacaktı. Denetçinin sunduğu rapordan, aktiflerin, şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetmediğinin anlaşılması halinde, yönetim kurulu, bu durumu şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine bildirecekti ve şirketin iflasını isteyebilecekti. Bu hükümde denetçinin raporu kaldırılıp ilgili mahkemeye sadece ara bilanço verilmesi hükmedilmiştir. (YTKK, m.376).

Sermayenin Artırılmasında İşlem Denetimi

6102 Sayılı TTK ile işlem denetçileri tarafından denetlenecek işlemlerden bir tanesi de, şirketlerin sermaye artırımları olacaktır. Anonim şirketlere ait sermaye artırımını ile ilgili hükümlerin yer aldığı bölümde bulunan 458. madde de denetleme raporuna ilişkin düzenlemeler yapılmıştı²².

Sermaye artırım işlemlerinin bir veya birkaç işlem denetçisi tarafından denetlenmesi zorunluydu. İşlem denetçisi yönetim kurulu tarafından atanacaktı. İşlem denetçisi tarafından yapılacak denetimin kapsamına, sermaye artırım işlemleri ve yönetim kurulu tarafından hazırlanan sermaye artırım beyanı girmektedir. İşlem denetçisi, bu manada, sermaye artırım işlemlerini ve yönetim kurulu beyanını inceler ve bunlara ilişkin inceleme ve denetlemelerin sonuçlarını, düzenleyeceği “sermaye artırım raporu” nda açıkça gösterecekti. İşlem denetçisi, raporunda Kanuna ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uygunluk veya aykırılık hususlarındaki görüşünü de açıklayacaktı. Yani işlem denetçisi, anılan raporda olumlu veya olumsuz görüş bildirecekti. Kanun, ilgili raporun içeriği konusunda ise 351. madde olan işlem denetçi raporunun kıyas yolu ile uygulanmasını emretmekteydi (6102 Sayılı TTK, m.458).

İşlem denetçisi, düzenleyeceği sermaye artırım raporu,

- Nakdi (bedelli) sermaye artırımına gidilmişse, artırılan kısmın tamamen taahhüt edildiğini, kanun veya esas sözleşme gereğince ödenmesi gerekli en az tutarların, kanuna uygun olarak bankaya yatırıldığını ve buna ilişkin banka mektubunun mevcut olduğunu, bu yükümlülüğün herhangi bir şekilde dolandırıldığına ilişkin bir belirti bulunmadığını,

²² 6335 Sayılı Kanun ile 458. maddenin tamamı yürürlüğe girilmeden kaldırılmıştır.

- Sermaye artırımını kapsamında şirkette aynı sermaye konuluyor veya bir ayın devralınıyorsa aynı sermaye ve devralınan ayınlar için mahkemece atanan bilirkişilerce değerlendirildiğini, mahkemece bir kararla onaylanan raporun dosyaya sunulduğunu,

- Yönetim kurulu tarafından hazırlanan sermaye artırım beyanı ile ilgili açık bir uygunsuzluğun, aşırı bir değer ve işlemlerde görünür bir yolsuzluğun bulunmadığını ve diğer sermaye artırım belgelerinin mevcut olduğunu,

- Gerekli noter onaylarının izinlerinin alındığını

Gerekçeleriyle ve hesap verme ilkesinin gereklerine uygun olarak açıklayacaktı (Altaş, 2011:378).

Sermaye artırımında işlem denetçisi denetlemesine ve raporuna atıf yapılan bir diğer madde 462. maddenin ikinci fıkrasıydı. Burada yedek akçelerde karşılanacak sermaye artırımları ile ilgili düzenleme yapılmıştı.

Sermayenin artırılan kısmını, iç kaynaklardan karşılayan tutarın şirket bünyesinde gerçekten var olduğu, onaylanmış yıllık bilanço ve işlem denetçisinin vereceği açık ve yazılı bir beyanla doğrulanır. Bilanço tarihinin üzerinden altı aydan fazla zaman geçmiş olduğu takdirde, yeni bir bilanço çıkarılması ve bunun *işlem denetçisi*²³ tarafından onaylanması şarttı, burada bir düzenlemeye gidilip işlem denetçisi yerine yönetim kurulunun onayı istenmektedir (MTTK, m.462). Yönetim kurulu tarafından onaylanan bilanço üzerinden altı ay geçtikten sonra yedeklerden karşılanarak yapılacak sermaye artırımında da, yönetim kurulu yeni tarihli çıkarılacak bilançoyu denetleyecektir.

6102 Sayılı Kanun'un sermaye şartına bağlı sermaye artırımları ile ilgili bölümünde yer alan 469. maddesinde, *yeni payların ihracının, kanuna, esas sözleşmeye ve gereğinde ihraç izah namesine uygunluğunun işlem denetçisi raporu ile belirmesi hükmünü getirmişti. Eğer yapılan incelemede uygunluk olursa işlem denetçisi bunu yazılı olarak doğrulamakla yükümlüydü*²⁴. Yeni düzenleme ile uygunluğun işlem denetçisi tarafından doğrulanması hükmü yürürlükten kaldırılmıştır.

Sermaye artırımında işlem denetçisi raporu istenmesinin amacı, sermayenin artırılmasında ve taahhütlerin ödenmesinde kanuna ve şirket esas sözleşmesine aykırı hareket edilip edilmediğini; yanıltma, yolsuzluk, hile ve benzeri işlemlerin bulunup

²³ 6335 Sayılı Kanun ile işlem denetçisi yerine yönetim kurulunun vereceği beyan kabul edilmiştir.

²⁴ 6335 Sayılı Kanun ile 469. madde tamamen yürürlüğe girmeden kaldırılmıştır.

bulunmadığını inceleyip belirlemektir. Denetleme raporu sermaye artırımında, sicil müdürünün incelemelerinde, sorumlulukların tespitinde işlevi haizdir. Rapor, sermaye artırımıyla ilgili bütün olgulara, işlere, işlemlere, ilgili belge ve dayanaklarına ilişkin inceleme ve değerlendirme sonuçlarını içermektedir. Sermaye artırımının Kanun'a uygun olup olmadığını, izin ve onayların bulunup bulunmadığını göstermektedir. Raporda yer verilecek hususlar sınırlı sayı değildir. Sermaye artırımının tür özelliğine göre açıklamalar yapılmalıdır. Rapor doğru, açık, eksiksiz bilgi ve hesap verme ayrıca dürüst resim ilkesine göre hazırlanmalıdır, kesin ifadeler taşınmalıdır, gerekli olan yerlerde ayrıntıya inmelidir ve bir sonuçla son bulmalıdır. Rapordan sermaye artırımında aykırılık bulunup bulunmadığı tam olarak anlaşılmalıdır (Altaş, 2011:378).

İşlem denetçisi Kanun'dan çıkarıldığı için bu maddede kaldırılmış oldu. Bu maddeye göre sermaye artırımında şirketlerin usulsüz şekilde sermaye artırımına gitmesine engel olması yönündeydi. Devletin işini kolaylaştırıcı bir uygulama yürürlüğe girmeden kaldırılmıştır.

Sermayenin Azaltılmasında İşlem Denetimi

Eski Kanun'un 396. maddesinde yer alan anonim şirketlerde esas sermayenin azaltılması bölümü, Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun 473. maddesinde yeniden düzenlenmiştir. Yine Eski Kanun'un 517. maddesinde yer alan Limited Şirketlerde sermayenin azaltılması bölümü, MTTK'nın 592. maddesinde yeniden düzenlenmiştir. 6102 Sayılı Kanun her iki madde hükümlerinde işlem denetçilerinin sermayenin azaltılmasında da işlem denetimlerini yapmalarını hükmetmektedir.

Mevcut TTK'nın 473. maddesinin 2. fıkrasında buna ilişkin düzenlemelere yer verilmişti. İşlem denetçisinin raporuyla, sermayenin azaltılmasına rağmen şirket alacaklılarının haklarını tamamen karşılayacak miktarda aktifin şirkette varlığı belinmiş olmadıkça sermayenin azaltılmasına karar verilmez hükmü yer almaktaydı. Son düzenleme ile işlem denetçisinin raporu sermayenin azaltılmasında istenmemektedir. Aynı maddenin 3. fıkrasında, genel kurul kararında işlem denetçisi raporunun sonucu açıklanarak sermayenin azaltılmasının ne tarzda yapılacağını gösterilmesi gerektiği hükmü yer almaktaydı. Yine karar için işlem denetçisinin raporuna gerek duyulmamaktadır.

Her iki fıkrada yer alan hükümler, yine sermayenin azaltılması sırasında işlem denetçisinin yapacağı çalışmanın yetki ve görevlerini belirlemekteydi. Yürürlükte olan Kanun'a göre sermaye azaltımında işlem denetçisinin raporuna gerek duyulmamaktadır.

Kanun'un 592. maddesinde de, limited şirketlerin sermaye azaltma işlemlerinde, anonim şirketlere ait hükümlerin kıyas yoluyla limited şirketlere uygulanacağına dair düzenleme yapılmıştır. İşlem denetçisi limited şirketler içinde geçerli idi fakat anonim şirketlerde kaldırılmasından ötürü limited şirketlerde de uygulama otomatikman kalkmış oldu.

İşlem Denetçisinin Diğer Görev ve Yetkileri

Kanun'un, 605. maddesinde, limited şirket ortaklarına ek ödeme yükümlülüğü getirilmesinin esaslarını belirlemiştir. Bu madde de, yerine getirilen ek ödeme yükümlülüğünün kısmen veya tamamen geri verilebilmesi için, ek ödeme yükümlülüğü ile şirkete ödenen tutarın, serbest kullanılacak yedek akçeler ile fonların karşılanabilir olmasına atıf yapılmıştır. Serbestçe kullanılacak yedek akçeler ve fonların karşılanabilme imkanı bulunduğu da *işlem denetçisi raporu ile doğrulanmış olması şartı* ²⁵ yer almıştı.

Limited şirket ortakları tarafından Kanun hükümlerine uygun olarak yapacakları ek ödeme yükümlülüğü, yine Kanun'da öngörülen şartların (geri ödenecek tutarın, serbestçe kullanılacak yedek akçeler ile fonların karşılanabilir olması) gerçekleşmesi gereklidir. Bu şartların işlem denetçisi raporu ile doğrulanmasına ilişkin hüküm yürürlüğe girmeden kaldırılmıştır.

Mevcut TTK'nın, limited şirketlerde sona erme ve ayrılma bölümünde şirket ortaklarının çıkma ve çıkarma ve ayrılma halleri ve usulleri ile ilgili düzenlemeler yer almıştır. Bu bölümde yer alan ayrılma istemine tutar ve devamında ödeme başlıklı 642. madde hükümleri aşağıdaki gibidir;

i. Ayrılma akçesi;

- Şirket kullanılabilir bir öz kaynak üzerinde tasarruf ediyorsa,
- Ayrılan kişinin esas sermaye payları devredilebiliyorsa,
- Esas sermaye, ilgili hükümlere göre azaltılmışsa, ayrılma muaccel olur.

²⁵ 6335 Sayılı Kanun ile yürürlüğe girilmeden kaldırılmıştır.

ii. İşlem denetçisi, kullanılabilir öz kaynak tutarını belirler. Bu tutar ayrılma akçesinin ödenmesine yetmiyorsa, işlem denetçisi esas sermayeden ne tutarda indirim yapması gerektiğini de gösterir.²⁶

iii. Ayrılan ortağın ayrılma akçesinin ödenmeyen kısmı, şirkete karşı, bütün alacaklılardan sonra gelen bir alacak oluşturur. Bu husus yıllık raporda kullanılabilir öz kaynak tutarının tespiti ile muaccel hale gelir.

Maddenin ikinci fıkrasında, işlem denetçisinin görevlerinin çerçevesi belirlenmişti.

Mevcut TTK'nın 343. maddesinde, anonim şirketlerin kuruluşunda aynı sermaye konulması ve devralınacak işletmelerin ve ayınların değerlerinin mahkemece atanacak bilirkişilerce belirleneceği ve bilirkişi tarafından düzenlenecek raporlara kurucular, menfaat sahipleri yanında, işlem denetçilerinin de itiraz edebileceği hükmü yer almıştı. Fakat son düzenleme ile işlem denetçisi ifadesi ilgili maddeden kaldırılmıştır.

Ayrıca, genel kurulla ilgili düzenlemelerin yer aldığı bölümde 407. maddenin 2. fıkrasında da; denetçi ve *kendilerini ilgilendiren konularda işlem denetçisi*²⁷ genel kurulda hazır bulunur. Üyeler ve denetçiler görüş bildirebilirler düzenlemesi mevcuttur. İşlem denetçilerinin, denetim yaparak görüş bildirdikleri hususlarda genel kurul toplantılarında hazır bulunma ve talep edilmesi halinde açıklama yapma görevleri vardır.

13 Ocak 2012 tarihinde kabul edilen 6102 Sayılı TTK ile işlem denetçiliği kabul edilmiş ve Türk Ticaret hayatında önemli mesafe kat edilmesine faydalı olacaktı. Kanun ilk haliyle yürürlüğe girseydi işlem denetçiliği Kanun'un getirdiği en önemli değişikliklerden birisi olacaktı. El yordamıyla yapılan pek çok işlem, işin ehli uzman denetçiler tarafından yapılacaktı.

Kanun, işlem denetçiliği müessesesini ihdas ederken, denetçilerin yapacakları denetimlerin çerçevesini, yetkilerini, görevlerini kayıt altına alacaktı. Kanun ile belirlenen esaslara aykırı hareketler içinde, maddi olarak tazminden hapis cezasına kadar uzanan cezai müeyyideler getirmişti.

İşlem denetimi şirketlere özünde yanlış baştan görme, gelecekte yapılacak hataları önceden engelleyebilme olanağı sunacaktı. Fakat işlem denetimi "suç

²⁶ 6335 Sayılı Kanun ile yürürlüğe girmeden kaldırılmıştır.

²⁷ 6335 Sayılı Kanun ile yürürlüğe girmeden kaldırılmıştır.

işleyebilirsin” mantığıyla herkesi ön denetime tabi tutuyordu. Bu da, yıllık 150 bin işlemi gerektiriyordu. Bununda şirketlere toplam ek maliyeti her yıl için 150 milyon TL olacaktı. Türkiye’deki ekonomik yapının zayıf olmasından dolayı işlem denetçiliğinin şirketlere ağır mali yük getirmesi göz önünde bulundurularak Kanun yürürlüğe girmeden önce işlem denetimi Kanun maddelerinden çıkarılmıştır.

5.6. TÜRK TİCARET KANUNU’NUNDA DENETİMLE İLGİLİ DEĞİŞİKLİKLERİN KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLENDİRİLMESİ

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile birlikte sermaye şirketlerinin denetimi ile ilgili olarak yeni ve önemli düzenlemeler getirilmiştir. 6762 Sayılı Eski TTK döneminde sermaye şirketlerinin bir organı olan denetçiler anlayışından vazgeçilerek bağımsız dış denetim anlayışına geçilmiştir. Bağımsız dış denetçi, özel denetçi ve işlem denetçisi olarak ayrıştırılan denetim müessesesi 6335 Sayılı Kanun ile değiştirilmiş ve işlem denetçiliği Kanun’dan tamamen kaldırılmıştır.

Yeni uygulama ile birlikte denetim şirketlerinin faaliyetlerinin kontrolünü sağlamak üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur.

Eski TTK’da denetim belge esaslı iken, yürürlükte olan Türk Ticaret Kanunu ile birlikte denetim risk odaklı olmuştur. Denetim mesleğinin önemi artırılmış fakat bunun yanında denetçilere ağır sorumluluklar yüklenmiştir. 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 sahipleri ile şirket alacaklarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumlu olacaklardır. 6102 Sayılı Kanun ilk yasalaştığında bütün sermaye şirketlerinin bağımsız dış denetime tabi tutulması gerekmektedir. Fakat 6335 Sayılı Kanun ile bu kaldırıldı.

Hangi şirketlerin dış denetime tabi olacağı daha belli değildir. Buna Bakanlar Kurulu karar verecektir. Bakanlar Kurulu bu konuda henüz bir belirleme yapmamıştır. Dolayısıyla hangi şirketlerin bağımsız dış denetime tabi olacağı hususunda Bakanlar Kurulu’nun kararı beklenmektedir. Öte yandan bağımsız dış denetime tabi olmayan şirketlerin denetime tabi olup olmayacağı, denetime tabi olacaklarsa denetimin ne şekilde

yerine getirileceği konusunda bir belirsizlik söz konusudur. Bakanlar Kurulu'nun belirleyeceği Şirketlerin ve Şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nca yayınlanan Uluslar arası Denetim Standartları'na göre denetlenecektir. Türk Ticaret Kanunu denetimde UDS'yi kabul etmiş ve Türkiye Denetim Standartları olarak uygulamaya koymuştur.

Geçiş sürecinde Şirketlerin, 31.12.2012 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte sona erecek olan dönemi hesapları, 6762 Sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca seçilen denetçi tarafından denetlenerek sonuçlandırılacaktır.

Yeni uygulama ile birlikte, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içine alınmıştır. Denetime tabi olduğu halde denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.

ALTINCI BÖLÜM
TÜRK TİCARET KANUNU VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARININ MUHASEBE UYGULAMALARINA ETKİLERİNİN
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI TARAFINDAN ALGILANMASINA
İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümü, Konya'da muhasebe sektöründe faaliyette bulunan meslek mensuplarının, genel olarak Mevcut Türk Ticaret Kanunu hakkındaki bilgi düzeylerini, Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe mesleğine etkilerini ve meslek mensuplarının standartların uygulanmasına etkilerini belirlemek amacıyla yapılan bir uygulamadan elde edilen bulgular değerlendirilmektedir.

6.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu bölümde araştırmanın amacı, alt amaçları hakkında bilgi verilmektedir.

6.1.1. Araştırmanın Amacı

YTTK muhasebe meslek mensuplarına ilişkin önemli yenilikler getirmiştir. Meslek mensuplarına yeni iş fırsatları açan Kanun bunun yanında yüklediği ağır sorumluluklarla da meslek mensubu olmanın önemini artırmıştır. Kanun'un yürürlüğe girmesi ile birlikte meslekte, eğitim, kurumsallaşma, uzmanlaşma, güçleri birleştirme ve paylaşma dönemi başlayacaktır. Defter tutma, denetim, danışmanlık işleri yeni oluşacak kurumsallaşma ile aynı çatı altında yürütülebilecektir. YTTK, Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarının kabulü ile birlikte muhasebe kayıt sistemi tamamen değiştirecektir. Muhasebe kayıtları küresel piyasalara uyumlu hale getirilecektir. Ayrıca Kanun Uluslar arası Denetim Standartlarını kabul ederek denetim mesleğinin meslek mensupları tarafından yapılmasına olanak sağlaması mesleğin itibarını artıracaktır. Yeni TTK ile birlikte muhasebe kayıtları silinemeyecek, defterler elektronik ortamda tutulabilecek, geriye doğru düzeltme yapılamayacak ve bunun gibi birçok yenilikler meslek hayatını etkileyecektir.

Bu çerçevede araştırmanın temel amacı, muhasebe meslek mensuplarının medya takibi ve eğitim boyutunu, yeniliklere ilişkin bilgi düzeylerini belirlemek, yeniliklerin mesleğin gelişimine ilişkin etkilerini, meslek mensupları ile işletmeler arasındaki etki boyutunu, TFRS ve TDS'lerin uygulanmasının meslek mensuplarına ve mesleğe etki boyutunu ayrıca standartların meslek mensuplarına faydalarını tespit etmek, ayrıca meslek mensuplarının Yeni Kanun'dan olan beklentilerini belirlemek ve uygulamada karşılaşılabilecek aksaklıkları belirleyip, bunlara ilişkin çözüm önerileri sunmaktır.

6.1.2. Araştırmanın Alt Amaçları

Araştırmanın temel amaçları dışında alt amaçları da bulunmaktadır. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz.

- Meslek mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Denetim Standardı, bağımsız denetim hakkındaki bilgi ve eğitim düzeylerini belirlemek.

- Yeni Türk Ticaret Kanununun meslek mensupları açısından muhasebe mesleğinin gelişimini, saygınlığını, itibarını, gelir düzeyini belirlemek.

- Bağımsız denetimin getirilmesinin muhasebe mesleğine olan etki boyutunu, web sitesi kurmanın mesleğe olan etkisini, TFRS'lerin mesleğe olan etkilerini ve bunların finansal tabloların karşılaştırılmasına olan olumlu yada olumsuz etkilerini, ticari defter kayıtlarının mesleğe getirdiği yeniliklerini belirlemek.

- Şirketler bazında tek ortaklı sermaye şirketlerinin kurulmasının işletmeler üzerindeki etkisini, kurumsallaşmanın hükmedilmesiyle piyasaların bu yapıya uyumunu, web sitesi ile gelen şeffaflığın piyasalara olan etkisini, profesyonel yönetim anlayışının sermaye şirketlerine olan etkisini belirlemek.

- Standartların, hayata geçirilmesinde meslek mensuplarının adaptasyon sürecini belirlemek. Ayrıca bağımsız denetimin mesleğin geleceği açısından önemini ve meslek mensuplarının buna hazır olup olmadıklarını belirlemek.

6.2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Bu bölümde araştırmaya dahil edilen işletmelerin seçilmesi, anket formlarının hazırlanması ve gönderilmesi, cevaplanan anketlerin kodlanması ve verilerin analiz edilmesinde kullanılan yöntemler hakkında bilgiler verilmektedir.

6.2.1.Araştırmanın Modeli

Muhasebe meslek mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu hakkındaki görüşleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Araştırma modeli betimsel taramadır. “Tarama modelleri, geçmişte ya da halen var olan bir durumu var olduğu şekliyle betimlemeyi amaçlayan araştırma yaklaşımlarıdır. Araştırmaya konu olan olay, birey ya da nesne, kendi koşulları içinde ve olduğu gibi tanımlanmaya çalışılır.” (Karasar, 2000:77).

Araştırmanın bağımlı değişkeni, muhasebe meslek mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu hakkındaki görüşleridir. Araştırmada, muhasebe meslek mensuplarına ilişkin yaş, mezuniyet, unvan, muhasebe mesleğini yapma yılı, ve çalışma statüsü değişkenleri bağımsız değişkenler olarak kullanılmıştır.

6.2.2.Evren ve Örneklem

Araştırmaya dahil edilen meslek mensupları Konya ilinde faaliyet göstermektedir. Konya'nın geniş bir coğrafi alana dağıldığı göz önüne alınarak araştırma Konya il merkezin kapsamaktadır. Araştırmanın evrenini Konya il merkezinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler, Yeminli Mali Müşavirler ile SMMM Stajyerler oluşturmaktadır. Örneklemenin tespitinde basit rastgele örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Konya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Ocak 2012 kayıtlarına göre aktif olarak faaliyet gösteren 807 SMMM, 34 YMM ve 242 SMMM Stajeri içerisinde 442 sayıda meslek mensubu örnekleme oluşturmaktadır. Araştırmada evrenin % 40,8'ine ulaşılmıştır.

6.2.3.Veri Toplama Aracı

Araştırmada öncelikle konuyla ilgili olarak literatür taraması yapılmıştır, elde edilen bilgiler ışığında veri toplama aracı geliştirilmiştir. Verilerin kolay ve ekonomik bir şekilde elde edilmesi amacıyla anket yöntemi kullanılmıştır. Veri toplama aracı oluşturulurken Akça (2010)'ın "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın Ülkemizdeki Muhasebe

Ortamına ve Muhasebe Mesleğine Etkilerinin Değerlendirilmesi" adlı doktora tezindeki araştırmalarındaki, Dinç ve Atabay (2011)'in "Muhasebe Meslek Mensuplarının TFRS'ye Yönelik Düşünceleri ve Uygulama Başarısına Etki Etmesi Muhtemel Faktörlere Yönelik Bir Araştırma-Trabzon Alt Bölgesi Örneği" adlı bildiri sunumundaki, Güneş, Durmuş ve Solak (2011)'in "Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS'ye Yönelik Bilgi Düzeyleri ve Uygulamaya Yönelik Beklentileri: Elazığ ve Malatya İlleri Örneği" adlı bildiri sunumundaki, Can ve Gör (2011)'ün "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Meslek Mensupları Arasında Bilinirlik Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma" adlı bildiri sunumundaki, Yutmaz ve Yutmaz (2011)'in "Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarının Yasal Zorunluluk Olarak Uygulanması, Meslektaşlarımızın Mesleğe Devamını Etkiler mi?" adlı bildiri sunumundaki, Özbek, Sarısoy ve Kurt (2011)'in "Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarının Yasal Zorunluluk Olarak Uygulanması, Meslektaşlarımızın Mesleğe Devamını Etkiler mi?" adlı bildiri sunumundaki, Elitaş, Karakoç ve Özdemir (2011)'in "Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları" adlı bildiri sunumundaki anket sorularından faydalanılmıştır.

Oluşturulan anket konunun uzmanı akademisyenlere ve bazı meslek mensuplarına sunularak görüşleri alınmıştır. Alınan görüşler üzerine ankette gerekli düzenlemeler yapılarak güvenilirlik testi için elli meslek mensubuna uygulanmıştır.

Anket yedi bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde demografik bilgiler, ikinci bölümde muhasebe meslek mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu hakkındaki medya takibi ve eğitim boyutu, üçüncü bölümde Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe meslek ve mensuplarının gelişimine etki boyutu, dördüncü bölümde Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun diğer uygulamalarla birlikte muhasebe mesleğinin üzerinde etki boyutu, beşinci bölüm Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun işletmeler üzerindeki etki boyutu, altıncı bölüm meslek ve mensuplarının duygu düşünce ve bilgilerinin Standartların uygulanmasına etki boyutu ve standartların meslek mensuplarına faydaları boyutudur.

Anketin ikinci bölümde 5'li likert ölçeği bulunmaktadır. Bu şıklar (1) Çok Düşük (2) Ortalamanın Biraz Altında, (3) Orta, (4) Ortalamanın Biraz Üzerinde (5) Çok Yüksek şeklindedir. Anketin üçüncü, dördüncü, beşinci, altıncı ve yedinci bölümlerinde de ölçek likert tipinde hazırlanmıştır. Bu şıklar (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum,

(3) Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum şeklindedir.

6.2.4.Verilerin Toplanması

Ölçme aracı meslek mensuplarına birebir görüşerek 2011 yılı Aralık ayında uygulanmıştır. Muhasebe meslek mensuplarına anket içeriği, amacı ve genel olarak maddeler hakkında bilgi verilmiş daha sonra da cevaplandırılmaları istenerek veri toplama süreci tamamlanmıştır. Örnekleme oluşturan 442 anketin 8 tanesi anlamsız olduğu görülerek araştırmaya dahil edilmemiş ve 434 anket değerlendirilmiştir.

6.2.5.Geçerlilik ve Güvenilirlik

Geçerliği sağlamak için uzman görüşü alınmıştır. Hazırlanan ölçek öncelikle bir ön deneme grubuna uygulanmıştır. Uygulama sonucunda hatalar ve eksiklikler giderilmiştir. Daha sonra yapılan güvenilirlik testi sonucunda tüm ölçeğin güvenilirlik derecesi $\alpha = 0,90$ olarak bulunmuştur. Alt boyutlarda ayrı ayrı Cronbach Alfa değeri hesaplanmış ve Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8: Anket Forma Güvenirlik Katsayıları

Anket formu güvenilirlik katsayıları	
	Cronbach Alfa Güvenirlik Katsayısı
Muhasebe meslek mensuplarının Yeni TTK hakkındaki medya takibi ve eğitimi	0,90
Yeni TTK'nın muhasebe meslek ve mensuplarının gelişimine etkisi	0,89
Yeni TTK'nın diğer uygulamalarla birlikte muhasebe mesleğinin üzerinde etkisi	0,88
Yeni TTK'nın işletmeler üzerindeki etkisi	0,92
Meslek ve mensuplarının duygu düşünce ve bilgilerinin Standartların uygulanmasına etkisi	0,91
Standartların meslek mensuplarına faydaları	0,86
Tüm Ölçek	0,90

“Bir ölçekteki belirli sayıdaki sorulara verilen cevapların değerleri toplanarak bulunuyorsa, bu ölçekte yer alan soruların birbirleri ile yakınlıklarının derecesini ortaya koymak için güvenilirlik analizi yapılmaktadır. Buna iç tutarlılık da denilmektedir. Güvenirlik analizi için en çok tercih edilen yöntem Cronbach Alfa yöntemidir. Bu yöntemde alfa katsayısı hesaplanmaktadır. Katsayı, bir ölçekteki k sorunun varyansları

toplamının genel varyansa oranlanması ile elde edilir. Alfa, standart değişim ortalamasıdır ve 0 ile 1 arasında değişmektedir. Alfa (α) katsayısına bağlı olarak ölçeğin güvenilirliği aşağıdaki gibi yorumlanır;

$0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değildir.

$0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçeğin güvenilirliği düşüktür.

$0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilirdir.

$0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir.” (Kalaycı, 2005:405).

Tablo 8’de gösterilen Alfa değerleri geliştirilen anketin kullanılabilir olduğunu göstermektedir.

6.2.6. Verilerin Analizi

Araştırmada önem denetimi düzeyi 0,05 olarak belirlenmiştir. Anketlerden elde edilen veriler görüşlerin belirlenebilmesi amacıyla frekans, yüzde değerleri hesaplanmıştır. Araştırmada elde edilen verilerin kodlanması, çözümlenmesinde SPSS 16.0 (Statistical Package For Social Sciences) adlı paket program kullanılmış ve hipotezleri sınamak için bazı istatistik analizler kullanılmıştır. Bunlar bağımsız örneklem t testi ve tek yönlü varyans analizidir.

6.3. ARAŞTIRMAYA AİT BULGULAR VE YORUMLAR

6.3.1. Demografik Yapı

Tablo 9: Yaş Dağılımı

Yaş	n	%
18-25	73	16,8
26-35	155	35,7
36-50	136	31,3
51-65	67	15,4
66 ve yukarı	3	0,7
Toplam	434	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının yaş grupları Tablo 9’da görülmektedir. Araştırmaya katılanların ağırlıklı olarak orta yaş grubunda oldukları görülmektedir.

Tablo 10: Mezuniyet Dağılımı

Mezuniyet	n	%
Lise	72	16,6
Onlisans	52	12,0
Lisans	288	66,4
Yüksek Lisans	21	4,8
Doktora	1	0,2
Toplam	434	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının mezuniyet dağılımı Tablo 10'da görülmektedir. Meslek mensuplarının %16,6'sı Lise, %12,0'ı Önlisans, %66,4'ü Lisans, %4,8'i Yüksek Lisans ve %0,2'si Doktora diplomasına sahiptir. Lisans sonrası eğitimin düşük ve Lisans düzeyindeki eğitimin yoğun olduğu görülmektedir.

Tablo 11: Unvan Dağılımı

Unvan	n	%
Stajyer	107	24,7
SMMM	314	72,4
YMM	13	3,0
Toplam	434	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının %24,7'si Stajyer, %72,4'ü Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, %3,0'ı Yeminli Mali Müşavir unvanı ile çalışmaktadır.

Tablo 12: Çalışma Yılı Dağılımı

Unvan	n	%
1-5	72	16,6
6-10	85	19,6
11-15	93	21,4
16-20	58	13,4
21-25	51	11,8
26-30	28	6,5
31 ve üzeri	47	10,8
Toplam	434	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının meslekte çalışma yılları Tablo 12'de görülmektedir. Araştırmaya katılanlar en fazla %21,4'ü, 11-15 yıl aralığında çalışan meslek mensubu iken en düşük %6,5'i, 26-30 yıl aralığında olduğu görülmektedir.

Tablo 13: Statü Dağılımı

Unvan	n	%
Bağımlı	133	30,6
Bağımsız	301	69,4
Toplam	434	100,0

Muhasebe meslek mensuplarının %30,6'sı Bağımlı statüde çalışırken %69,4'ü Bağımsız statüde çalışmaktadır.

6.3.2. Meslek Mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu Hakkında Bilgileri

Tablo 14: Yeni Türk Ticaret Kanunu Hakkında Bilgi Düzeyi

	n	%
Bilgim Var	359	82,7
Bilgim Yok	75	17,3
Toplam	434	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının %82,7'si yeni çıkan TTK hakkında bilgili olduğunu, %17,3'ü ise bu kanun hakkında bilgiye sahip değildir.

Tablo 15: Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun İncelenme Düzeyi

	n	%
İnceledim	332	76,5
İncelemedim	102	23,5
Toplam	434	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının %76,5'i yeni çıkan TTK'yı incelediği, %23,5'inin ise incelemeye Tablo 15'te görülmektedir.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarından yeni TTK hakkında bilgili olmadığını ve incelemeyeğini söyleyenlerin %17,3'ü (n=75) ankete devam etmemiştir. Yeni TTK hakkında bilgili olduğunu ve incelediğini beyan eden %82,7'si (n=359) anket sorularına cevap vermeyi sürdürmüşlerdir.

Tablo 16: Unvana Göre Kanun Hakkında Bilgili Olma

	Evet	Hayır	Toplam
Stajyer	81	26	107
SMMM	265	49	314
YMM	13	0	13
Toplam	359	75	434

Unvana göre Türk Ticaret Kanunu hakkında bilgili olma ve inceleme düzeyi de Tablo 16'da görülmektedir.

6.3.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu Hakkındaki Medya Takibi ve Eğitim Boyutu

Tablo 17: YTTK İle İlgili Değişikliklerden Haberdar Olma Düzeyi

	n	%
Çok Düşük	26	7,2
Ortalamanın Biraz Altında	27	7,5
Orta	144	40,1
Ortalamanın Biraz Üzerinde	124	34,5
Çok Yüksek	38	10,6
Toplam	359	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda muhasebe mesleğine yönelik olarak getirilen değişikliklerden haberdar olma düzeyi şöyledir; %7,2 Çok düşük, %7,5 Ortalamanın biraz altında, %40,1 Orta, %34,5 Ortalamanın biraz üzerinde ve %10,6 Çok yüksek düzeydedir.

Tablo 18: Yeni Türk Ticaret Kanunu İle İlgili Programları Takip Etme Düzeyi

	n	%
Çok Düşük	32	8,9
Ortalamanın Biraz Altında	38	10,6
Orta	125	34,8
Ortalamanın Biraz Üzerinde	126	35,1
Çok Yüksek	38	10,6
Toplam	359	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili tartışma programları, konuşmalar, köşe yazıları vb. takip etme düzeyi şöyledir; %8,9 Çok düşük, %10,6 Ortalamanın biraz altında, %34,8 Orta, %35,1 Ortalamanın biraz üzerinde ve %10,6 Çok yüksek düzeydedir.

Tablo 19: Yeni Türk Ticaret Kanunu İle İlgili Alman Eğitim Düzeyi

	n	%
Çok Düşük	66	18,4
Ortalamanın Biraz Altında	57	15,9
Orta	141	39,3
Ortalamanın Biraz Üzerinde	76	21,2
Çok Yüksek	19	5,3
Toplam	359	100,0

Tablo 19 araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili eğitim durumlarını göstermektedir. Tabloya göre mensuplar eğitim düzeylerini; %18,4'ü Çok düşük, %16,9'u Ortalamanın biraz altında, %39,3 Orta, %21,2 Ortalamanın biraz üzerinde ve %5,3'ü Çok yüksek bulmaktadırlar. Meslek mensuplarının

büyük bir kısmı yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili aldığı eğitimi orta seviyede bulmaktadır.

Tablo 20: Finansal Raporlama Standartları İle İlgili Alınan Eğitim Düzeyi

	n	%
Çok Düşük	64	17,8
Ortalamanın Biraz Altında	55	15,3
Orta	111	30,9
Ortalamanın Biraz Üzerinde	92	25,6
Çok Yüksek	37	10,3
Toplam	359	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama ile ilgili eğitim durumları Tablo 20’de görülmektedir. Tabloya göre, mensuplar bu eğitim düzeylerini; %17,8’i Çok düşük, %15,3’ü Ortalamanın biraz altında, %30,9’u Orta, %25,6’sı Ortalamanın biraz üzerinde ve %10,3’ü Çok yüksek bulmaktadırlar. Meslek mensuplarının büyük bir kısmı finansal raporlamayla ilgili aldığı eğitimi orta seviyede ve ortalamanın üzerinde bulmaktadır.

Tablo 21: Uluslararası Denetim Standartları İle İlgili Alınan Eğitim Düzeyi

	n	%
Çok Düşük	92	25,6
Ortalamanın Biraz Altında	74	20,6
Orta	115	32,0
Ortalamanın Biraz Üzerinde	57	15,9
Çok Yüksek	21	5,8
Toplam	359	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının Uluslararası Denetim Standartları ile ilgili eğitim durumları Tablo 21’de görülmektedir. Tabloya göre, mensuplar bu eğitim düzeylerini; %25,6’sı Çok düşük, %20,6’sı Ortalamanın biraz altında, %32’si Orta, %15,9’u Ortalamanın biraz üzerinde ve %5,8’i Çok yüksek bulmaktadırlar. Meslek mensuplarının Uluslararası Denetim Standartları ilgili aldığı eğitim düzeyi diğer eğitimlere göre daha düşük olduğu görülmektedir.

Tablo 22: Bağımsız Denetim İle İlgili Alınan Eğitim Düzeyi

	n	%
Çok Düşük	73	20,3
Ortalamanın Biraz Altında	65	18,1
Orta	113	31,5
Ortalamanın Biraz Üzerinde	77	21,4
Çok Yüksek	31	8,6
Toplam	359	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim ile ilgili eğitim düzeyi durumları Tablo 22’de görülmektedir. Tabloya göre, mensuplar bu eğitim düzeylerini; %20,3’ü Çok düşük, %18,1’i Ortalamanın biraz altında, %31,5’i Orta, %21,4’ü Ortalamanın biraz üzerinde ve %8,6’sı Çok yüksek bulmaktadırlar.

Tablo 23: İşlem Denetimi İle İlgili Alınan Eğitim Düzeyi

	n	%
Çok Düşük	71	19,8
Ortalamanın Biraz Altında	63	17,5
Orta	118	32,9
Ortalamanın Biraz Üzerinde	81	22,6
Çok Yüksek	26	7,2
Toplam	359	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının işlem denetimi ile ilgili eğitim düzeyi durumları Tablo 23’te görülmektedir. Tabloya göre, mensuplar bu eğitim düzeylerini; %19,8’i Çok düşük, %17,5’i Ortalamanın biraz altında, %32,9’u Orta, %22,6’sı Ortalamanın biraz üzerinde ve %7,2’si Çok yüksek bulmaktadırlar. Muhasebe meslek mensupları işlem denetimi ile ilgili aldıkları eğitimin, ağırlıklı olarak orta ve ortanın biraz üzerinde olduğu görülmektedir.

Tablo 24: Yeni Türk Ticaret Kanunu Hakkında Bilgi Düzeyi

	n	%
Çok Düşük	27	7,5
Ortalamanın Biraz Altında	38	10,6
Orta	141	39,3
Ortalamanın Biraz Üzerinde	114	31,8
Çok Yüksek	39	10,9
Toplam	359	100,0

Tablo 24 araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu hakkında bilgi düzeyini göstermektedir. Tabloya göre mensuplar Yeni Türk Ticaret Kanunu hakkında bilgi düzeylerini; %7,5’i Çok düşük, %10,6’sı Ortalamanın biraz altında, %39,3 Orta, %31,8’i Ortalamanın biraz üzerinde ve %10,9’u Çok yüksek bulmaktadırlar.

Tablo 25: TMS ve TFRS Hakkında Bilgi Düzeyi

	n	%
Çok Düşük	40	11,1
Ortalamanın Biraz Altında	51	14,2
Orta	123	34,3
Ortalamanın Biraz Üzerinde	112	31,2
Çok Yüksek	33	9,2
Toplam	359	100,0

Tablo 25 araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları hakkında bilgi düzeyim bilgi düzeyini göstermektedir. Tabloya göre mensuplar Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları hakkında bilgi düzeylerini; %7,5'i Çok düşük, %10,6'sı Ortalamanın biraz altında, %39,3 Orta, %31,8'i Ortalamanın biraz üzerinde ve %10,9'u Çok yüksek bulmaktadırlar.

Tablo 26: Uluslararası Denetim Standartları Hakkında Bilgi Düzeyi

	n	%
Çok Düşük	70	19,5
Ortalamanın Biraz Altında	75	20,9
Orta	107	29,8
Ortalamanın Biraz Üzerinde	81	22,6
Çok Yüksek	26	7,2
Toplam	359	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının UDS ile ilgili eğitim düzeyi durumları Tablo 26'da görölmektedir. Tabloya göre, mensuplar bu eğitim düzeylerini; %19,5'i Çok düşük, %20,9'u Ortalamanın biraz altında, %29,8'u Orta, %22,6'sı Ortalamanın biraz üzerinde ve %7,2'si Çok yüksek bulmaktadırlar. Muhasebe meslek mensupları UDS ile ilgili aldıkları eğitimin, ağırlıklı olarak orta ve ortanın biraz üzerinde olduğu görölmektedir.

Tablo 27: Bağımsız Denetim Hakkında Bilgi Düzeyi

	n	%
Çok Düşük	52	14,5
Ortalamanın Biraz Altında	55	15,3
Orta	117	32,6
Ortalamanın Biraz Üzerinde	98	27,3
Çok Yüksek	37	10,3
Toplam	359	100,0

Tablo 27'de araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim hakkında bilgi düzeyi durumları görölmektedir. Buna göre, mensuplar Bağımsız Denetim hakkındaki bilgi düzeylerini; %14,5'i Çok düşük, %15,3'ü Ortalamanın biraz altında, %32,6'sı Orta, %27,3'ü Ortalamanın biraz üzerinde ve %10,3'ü Çok yüksek bulmaktadırlar.

Tablo 28: İşlem Denetimi Hakkında Bilgi Düzeyi

	n	%
Çok Düşük	60	16,7
Ortalamanın Biraz Altında	46	12,8
Orta	133	37,0
Ortalamanın Biraz Üzerinde	89	24,8
Çok Yüksek	31	8,6
Toplam	359	100,0

Tablo 28'de araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının İşlem Denetimi hakkında bilgi düzeyi durumları görülmektedir. Buna göre, mensuplar İşlem Denetimi hakkındaki bilgi düzeylerini; %16,7'si Çok düşük, %12,8'i Ortalamanın biraz altında, %37'si Orta, %24,8'i Ortalamanın biraz üzerinde ve %8,6'sı Çok yüksek bulmaktadırlar.

Tablo 29: Genel Olarak Türk Ticaret Kanunu Hakkında Bilgi Düzeyi

	n	%
Çok Düşük	22	6,1
Ortalamanın Biraz Altında	26	7,2
Orta	134	37,3
Ortalamanın Biraz Üzerinde	130	36,2
Çok Yüksek	47	13,1
Toplam	359	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının Genel olarak Türk Ticaret Kanunu hakkında bilgi düzeyi durumları Tablo 29'da görülmektedir. Tabloya göre, mensuplar Genel olarak Türk Ticaret Kanunu hakkında bilgi düzeylerini; %6,1'i Çok düşük, %7,2'si Ortalamanın biraz altında, %37,3'ü Orta, %36,2'si Ortalamanın biraz üzerinde ve %13,1'i Çok yüksek bulmaktadırlar.

Tablo 30: Muhasebe Meslek Mensuplarının YTTK Hakkındaki Medya Takibi ve Eğitim Boyutu Ortalama Puanları

	Ortalama	Standart Sapma
Yeni TTK'nda muhasebe mesleğine yönelik olarak getirilen değişikliklerden haberdar olma düzeyim	3,33	1,01141
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili tartışma programları, konuşmalar, köşe yazıları vb. takip etme düzeyim	3,27	1,07815
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili aldığım eğitimin düzeyim	2,79	1,3025
Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama ile ilgili aldığım eğitimin düzeyim	2,95	1,23970
Uluslararası Denetim Standartları ile ilgili aldığım eğitimin düzeyim	2,55	1,19657
Bağımsız Denetim ile ilgili aldığım eğitimin düzeyim	2,79	1,23220
İşlem Denetimi ile ilgili aldığım eğitimin düzeyim	2,79	1,20237
Yeni Türk Ticaret Kanunu hakkında bilgi düzeyim	3,27	1,04125
Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları hakkında bilgi düzeyim	3,13	1,11972
Uluslararası Denetim Standartları hakkında bilgi düzeyim	2,77	1,20667
Bağımsız Denetim hakkında bilgi düzeyim	3,03	1,19184
İşlem Denetimi hakkında bilgi düzeyim	2,95	1,17987
Genel olarak Türk Ticaret Kanunu hakkında bilgi düzeyim	3,42	1,01103

Muhasebe Meslek Mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu Hakkındaki Medya Takibi ve Eğitim Boyutu Ortalama ve Standart Sapma Puanları ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 30'da görülmektedir. Tablo 30'a göre Genel olarak Türk Ticaret Kanunu hakkında bilgi düzeyim 3,42 ile en yüksek ortalamaya sahipken, Uluslararası Denetim Standartları ile ilgili aldığım eğitimin düzeyim 2,55 ile en düşük ortalamaya sahiptir.

Tablo 31: Statüye Göre YTTK Hakkındaki Medya Takibi ve Eğitim Boyutu İlişkisi Tablosu

	Statü	N	Ortalama	Sd	t-value	p
Yeni TTK'nda muhasebe mesleğine yönelik olarak getirilen değişikliklerden haberdar olma düzeyim	Bağımlı	113	3,26	0,935	-0,908	0,229
	Bağımsız	246	3,36	1,044		
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili tartışma programları, konuşmalar, köşe yazıları vb. takip etme düzeyim	Bağımlı	113	3,07	1,147	-2,492	0,706
	Bağımsız	246	3,37	1,033		
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili aldığım eğitimin düzeyim	Bağımlı	113	2,76	1,096	-0,341	0,613
	Bağımsız	246	2,80	1,147		
Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama ile ilgili aldığım eğitimin düzeyim	Bağımlı	113	2,76	1,093	-1,900	0,077
	Bağımsız	246	3,03	1,294		
Uluslararası Denetim Standartları ile ilgili aldığım eğitimin düzeyim	Bağımlı	113	2,48	1,102	-0,755	0,085
	Bağımsız	246	2,58	1,238		
Bağımsız Denetim ile ilgili aldığım eğitimin düzeyim	Bağımlı	113	2,77	1,193	-0,215	0,687
	Bağımsız	246	2,80	1,251		
İşlem Denetimi ile ilgili aldığım eğitimin düzeyim	Bağımlı	113	2,72	1,103	-0,824	0,030*
	Bağımsız	246	2,83	1,245		
Yeni Türk Ticaret Kanunu hakkında bilgi düzeyim	Bağımlı	113	3,14	1,016	-1,693	0,517
	Bağımsız	246	3,34	1,048		
Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları hakkında bilgi düzeyim	Bağımlı	113	2,96	1,076	-1,915	0,103
	Bağımsız	246	3,20	1,132		
Uluslararası Denetim Standartları hakkında bilgi düzeyim	Bağımlı	113	2,67	1,129	-0,510	0,276
	Bağımsız	246	2,81	1,240		
Bağımsız Denetim hakkında bilgi düzeyim	Bağımlı	113	2,99	1,081	-0,020	0,007*
	Bağımsız	246	3,05	1,240		
İşlem Denetimi hakkında bilgi düzeyim	Bağımlı	113	2,80	1,051	-1,668	0,185
	Bağımsız	246	3,02	1,230		
Genel olarak Türk Ticaret Kanunu hakkında bilgi düzeyim	Bağımlı	113	3,38	0,957	-0,615	0,369
	Bağımsız	246	3,45	1,035		

P<0,05

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının çalışma statüleri, İşlem denetimi ile ilgili alınan eğitim düzeyi ve bağımsız denetim hakkında bilgi düzeyi açısından anlamlı farklılaşmaya sebep olduğu Tablo 31’de görülmektedir.

Tablo 32: Unvana Göre YTTK Hakkındaki Medya Takibi ve Eğitim Boyutu İlişkisi Tablosu

	Kareler Toplamı	Sd	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar arası	3,201	2	1,600	2,125	,121
Grup içi	268,076	356	,753		
Toplam	271,277	358			

Unvana göre Yeni Türk Ticaret Kanunu Hakkındaki Medya Takibi ve Eğitim Boyutunun farklılaşp farklılaşmadığını test etmek için bir boyutlu varyans analizi (Anova testi) yapılmıştır. Tablo 32’de gösterilen analiz sonuçlarına göre gruplar arasında

unvana göre Yeni Türk Ticaret Kanunu Hakkındaki Medya Takibi ve Eğitimi anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($F_{2-356}=2,125$; $P>0,05$).

6.3.4. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Mesleği Mensupların Gelişimine Etkisi Boyutu

Tablo 33: YTTK'nın, Muhasebe Mesleğinin Gelişimi Açısından Önemi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	18	5,0
Katılmıyorum	23	6,4
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	41	11,4
Katılıyorum	162	45,1
Kesinlikle Katılıyorum	115	32,0
Toplam	359	100,0

Tablo 33 araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Yeni Türk Ticaret Kanunu, muhasebe mesleğinin gelişimi açısından önem taşır" yargısına katılım düzeyini göstermektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %5'i Kesinlikle Katılmıyorum, %6,4'ü Katılmıyorum, %11,4'ü Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %45,1'i Katılıyorum ve %32'si Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir.

Tablo 34: YTTK'nın Muhasebe Mesleğinin Saygınlığına Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	18	5,0
Katılmıyorum	24	6,7
Ne katılıyorum Ne katılmıyorum	37	10,3
Katılıyorum	150	41,8
Kesinlikle Katılıyorum	130	36,2
Toplam	359	100,0

Tablo 34'te araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Yeni Türk Ticaret Kanunu, muhasebe mesleğinin saygınlığını ve itibarını artırır" yargısına çok büyük oranda katılmakta olduğu görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %5'i Kesinlikle Katılmıyorum, %6,7'si Katılmıyorum, %10,3'ü Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %41,8'i Katılıyorum ve %36,2'si Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının Katılıyorum ve Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş bildirenlerin oranı %78'dir.

Tablo 35: Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Gelire Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	24	6,7
Katılmıyorum	52	14,5
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	64	17,8
Katılıyorum	126	35,1
Kesinlikle Katılıyorum	93	29,9
Toplam	359	100,0

Tablo 35'te araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Yeni Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe mesleğinin geliri artar" yargısına büyük oranda katılmakta olduğu görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %6,7'si Kesinlikle Katılmıyorum, %14,5'i Katılmıyorum, %17,8'i Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %35,1'i Katılıyorum ve %29,9'u Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının büyük bir kısmı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun, gelire etkisi olacağını düşünmektedirler.

Tablo 36: Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun İş İmkânına Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	16	4,5
Katılmıyorum	26	7,2
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	38	10,6
Katılıyorum	167	46,5
Kesinlikle Katılıyorum	112	31,2
Toplam	359	100,0

Tablo 36'da araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Yeni Türk Ticaret Kanunu, meslek mensuplarına yeni iş imkânları sağlar" yargısına büyük oranda katılmakta olduğu görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %4,5'i Kesinlikle Katılmıyorum, %7,2'si Katılmıyorum, %10,6'sı Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %46,5'i Katılıyorum ve %31,2'si Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının büyük bir kısmı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun, iş imkânına etkisi olacağı görüşündedirler.

Tablo 37: YTTK İle Getirilen Belgelerin Elektronik Ortamda Saklanması Mesleğin Gelişimine Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	16	4,5
Katılmıyorum	24	6,7
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	45	12,5
Katılıyorum	173	48,2
Kesinlikle Katılıyorum	101	28,1
Toplam	359	100,0

Tablo 37’de araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Yeni Türk Ticaret Kanunu ile her türlü belgenin bir kopyasını yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklanması imkânı getirilmesi muhasebe mesleğinin gelişimi açısından faydalı olur" yargısına büyük oranda katılmakta olduğu görölmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %4,5’i Kesinlikle Katılmıyorum, %6,7’si Katılmıyorum, %12,5’i Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %48,2’si Katılıyorum ve %28,1’i Kesinlikle Katılıyorum düşüncesindedirler. Muhasebe meslek mensuplarının büyük bir kısmı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile her türlü belgenin bir kopyasını yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklanması imkânı getirilmesi muhasebe mesleğinin gelişimi açısından faydalı olacağı kanısındadır.

Tablo 38: YTTK’nın Muhasebe Mesleği ve Mensuplarının Gelişimine Etkisi Boyutu Ortalama Puanları

	Ortalama	Standart Sapma
Yeni Türk Ticaret Kanunu, muhasebe mesleğinin gelişimi açısından önem taşır	3,92	1,06770
Yeni Türk Ticaret Kanunu, muhasebe mesleğinin saygınlığını ve itibarını artırır	3,97	1,08928
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe mesleğinin geliri artar	3,59	1,20614
Yeni Türk Ticaret Kanunu, meslek mensuplarına yeni iş imkânları sağlar	3,92	1,05189
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile her türlü belgenin bir kopyasını yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklanması imkânı getirilmesi muhasebe mesleğinin gelişimi açısından faydalı olur	3,88	1,03236

Muhasebe Meslek Mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Mesleği ve Mensuplarının Gelişimine Etkisi Boyutu Ortalama ve Standart Sapma değerleri Tablo 38’de görölmektedir. Tablo 38’e göre Yeni Türk Ticaret Kanunu, muhasebe mesleğinin saygınlığını ve itibarını artırır 3,97 ile en yüksek ortalamaya sahipken, Yeni Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe mesleğinin geliri artar 3,59 ile en düşük ortalamaya sahiptir.

Tablo 39: Statüye Göre Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Mesleği ve Mensuplarının Gelişimine Etkisi Boyutu İlişkisi Tablosu

	Statü	N	Ortalama	Sd	t-value	p
Yeni Türk Ticaret Kanunu, muhasebe mesleğinin gelişimi açısından önem taşır	Bağımlı	113	3,87	0,935	-0,908	0,537
	Bağımsız	246	3,95	1,044		
Yeni Türk Ticaret Kanunu, muhasebe mesleğinin saygınlığını ve itibarını artırır	Bağımlı	113	3,90	1,147	-2,492	0,395
	Bağımsız	246	4,00	1,033		
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe mesleğinin geliri artar	Bağımlı	113	3,53	1,096	-0,341	0,590
	Bağımsız	246	3,61	1,147		
Yeni Türk Ticaret Kanunu, meslek mensuplarına yeni iş imkânları sağlar	Bağımlı	113	3,68	1,093	-1,900	0,003*
	Bağımsız	246	4,04	1,294		
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile her türlü belgenin bir kopyasını yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklanması imkânı getirilmesi muhasebe mesleğinin gelişimi açısından faydalı olur	Bağımlı	113	3,88	1,102	-0,755	0,964
	Bağımsız	246	3,89	1,238		

P<0,05

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının çalışma statüleri, Yeni Türk Ticaret Kanunu, meslek mensuplarına yeni iş imkânları sağlar yargısı açısından anlamlı farklılaşmaya sebep olduğu Tablo 39'da görülmektedir.

Tablo 40: Unvana Göre YTTK'nın Muhasebe Mesleği ve Mensuplarının Gelişimine Etkisi Boyutu İlişkisi Tablosu

	Kareler Toplamı	Sd	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar arası	11,460	2	5,730	7,673	,001*
Grup içi	265,847	356	,747		
Toplam	277,307	358			

p<0,05

Unvana göre Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Mesleği ve Mensuplarının Gelişimine Etkisi Boyutunun farklılaşıp farklılaşmadığını test etmek için bir boyutlu varyans analizi yapılmıştır. Tablo 40'ta gösterilen analiz sonuçlarına göre gruplar arasında unvana göre Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Mesleği ve Mensuplarının Gelişimine Etkisi Boyutu puanları anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır ($F_{2-356}=7,673$; $P<0,05$).

Tablo 41: Unvana Göre YTTK'nın Muhasebe Mesleği ve Mensuplarının Gelişimine Etkisi Boyutu Çoklu Karşılaştırma Tablosu

(I) Unvan	(J) Unvan	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Hata	Anlamlılı k Düzeyi
Stajyer	SMMM	-,42687(*)	,10971	,000
	YMM	-,43837	,25819	,090
SMMM	Stajyer	,42687(*)	,10971	,000
	YMM	-,01149	,24548	,963
YMM	Stajyer	,43837	,25819	,090
	SMMM	,01149	,24548	,963

* p<0,05

Unvan ile Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Mesleği ve Mensuplarının Gelişimine Etkileri tek yönlü varyans analizi karşılaştırılması yapılmıştır. Gruplar arasında ($F_{2-356}=7,673$; $P<0,05$) düzeyinde anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Farklılaşmanın hangi gruplarda olduğunu tespit etmek için LSD analizi kullanılmıştır. LSD analizi sonuçları yukarıdaki Tablo 41'de görülmektedir. Buna göre farklılaşma Stajyer grup ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavir grup arasında olduğu tespit edilmiştir.

6.3.4. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Diğer Uygulamalarla Birlikte Muhasebe Mesleğinin Üzerinde Etkisi Boyutu

Tablo 42: Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Mesleğin Değerine Etkisi

	N	%
Kesinlikle Katılmıyorum	16	4,5
Katılmıyorum	25	7,0
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	39	10,9
Katılıyorum	171	47,6
Kesinlikle Katılıyorum	108	30,1
Toplam	359	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Yeni Türk Ticaret Kanunu ile bağımsız denetimin getirilmesi muhasebe mesleğini daha değerli hale getirir" yargısına büyük oranda katılmakta olduğu Tablo 42'de görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %4,5'i Kesinlikle Katılmıyorum, %7'si Katılmıyorum, %10,9'u Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %47,6'sı Katılıyorum ve %30,1'i Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının büyük bir kısmı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Bağımsız Denetim ve İşlem Denetiminin getirilmesi muhasebe mesleğini daha değerli hale getireceğini düşünmektedirler.

Tablo 43: YTTK'nın Web Sayfası Zorunluluğunun Mesleğe Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	24	6,7
Katılmıyorum	44	12,3
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	67	18,7
Katılıyorum	146	40,7
Kesinlikle Katılıyorum	78	21,7
Toplam	359	100,0

Tablo 43'te araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Yeni Türk Ticaret Kanunu ile web sitesi kurma zorunluluğunun gelmesi muhasebe mesleğini olumlu yönde etkiler" yargısına büyük oranda katılmakta olduğu görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %6,7'si Kesinlikle Katılmıyorum, %12,3'ü Katılmıyorum,

%18,7'si Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %40,7'si Katılıyorum ve %21,7'si Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının büyük bir kısmı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile web sitesi kurma zorunluluğunun gelmesi muhasebe mesleğini olumlu yönde etkileyeceğini düşünmektedirler.

Tablo 44: YTTK'da Standartların Kabulünün Mesleğe Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	11	3,1
Katılmıyorum	26	7,2
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	44	12,3
Katılıyorum	184	51,3
Kesinlikle Katılıyorum	94	26,2
Toplam	359	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı kabul etmesi muhasebe mesleğinin gelişimine katkıda bulunur" yargısına çok büyük oranda katılmakta olduğu Tablo 44'te görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %3,1'i Kesinlikle Katılmıyorum, %7,2'si Katılmıyorum, %12,3'ü Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %51,3'ü Katılıyorum ve %26,2'si Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının büyük bir kısmı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı kabul etmesi muhasebe mesleğinin gelişimine katkıda bulunacağı kanısındadır.

Tablo 45: YTTK'nın Standartların Referansının Mesleğe Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	20	5,6
Katılmıyorum	52	14,5
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	61	17,0
Katılıyorum	152	42,3
Kesinlikle Katılıyorum	74	20,6
Toplam	359	100,0

Tablo 45'de araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartları'na referans yapılması muhasebe meslek uygulayıcılarının isini kolaylaştıracaktır." yargısına büyük oranda katılmakta olduğu görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %5,6'sı Kesinlikle Katılmıyorum, %14,5'i Katılmıyorum, %17'si Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %42,3'ü Katılıyorum ve %20,6'sı Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının büyük bir kısmı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Türkiye Muhasebe

Standartları'na referans yapılması muhasebe meslek uygulayıcılarının isini kolaylaştıracağı düşüncesindedirler.

Tablo 46: YTTK İle Standartların Uygulamalarını Bilme Zorunluluğuna Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	9	2,5
Katılmıyorum	20	5,6
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	41	11,4
Katılıyorum	165	46,0
Kesinlikle Katılıyorum	124	34,5
Toplam	359	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte muhasebe meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları uygulamalarını bilme zorunluluğu doğar" yargısına çok büyük oranda katılmakta olduğu Tablo 46'da görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %2,5'i Kesinlikle Katılmıyorum, %5,6'sı Katılmıyorum, %11,4'ü Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %46'sı Katılıyorum ve %34,5'i Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının büyük bir kısmı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte muhasebe meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları uygulamalarını bilme zorunluluğu oluşturacağını düşünmektedirler.

Tablo 47: Yeni TTK ile A.Ş. ve Ltd. Şti.'lerin Tek Kişiyile Kurulmasının Mesleğe Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	13	3,6
Katılmıyorum	37	10,3
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	60	16,7
Katılıyorum	156	43,5
Kesinlikle Katılıyorum	93	25,9
Toplam	359	100,0

Tablo 47'de araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Yeni Türk Ticaret Kanunu ile A.Ş ve Ltd. Şti.'lerin tek kişi ile kurulabilmeleri muhasebe mesleğini olumlu yönde etkiler" yargısına büyük oranda katılmakta olduğu görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %3,6'sı Kesinlikle Katılmıyorum, %10,3'ü Katılmıyorum, %16,7'si Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %43,5'i Katılıyorum ve %25,9'u Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının büyük bir kısmı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile A.Ş ve Ltd. Şti.'lerin tek kişi ile kurulabilmeleri muhasebe mesleğini olumlu yönde etkileyeceği kanısındadırlar.

Tablo 48: YTTK'nın Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliğine Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	12	3,3
Katılmıyorum	18	5,0
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	45	12,5
Katılıyorum	184	51,3
Kesinlikle Katılıyorum	100	27,9
Toplam	359	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabulü Türkiye Muhasebe Standartları'nın uygulanması finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlar" yargısına çok büyük oranda katılmakta olduğu Tablo 48'de görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %3,3'ü Kesinlikle Katılmıyorum, %5,0'ı Katılmıyorum, %12,5'i Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %51,3'ü Katılıyorum ve %27,9'u Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının büyük bir kısmı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabulü Türkiye Muhasebe Standartları'nın uygulanması finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlayacağı görüşündedirler.

Tablo 49: YTTK ile Standartların Kabulünün Tekdüzeni Sağlamaya Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	12	3,3
Katılmıyorum	19	5,3
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	42	11,7
Katılıyorum	181	50,4
Kesinlikle Katılıyorum	105	29,2
Toplam	359	100,0

Tablo 49'da araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabulü Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları muhasebe uygulamalarında tekdüzen sağlar" yargısına çok büyük oranda katılmakta olduğu görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %3,3'ü Kesinlikle Katılmıyorum, %5,3'ü Katılmıyorum, %11,7'si Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %50,4'ü Katılıyorum ve %29,2'si Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının büyük bir kısmı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabulü Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları muhasebe uygulamalarında tekdüzen sağlayacağını düşünmektedirler.

Tablo 50: YTTK'nın Uluslararası Toplumla ve Piyasalarla Bütünleşmeye Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	13	3,6
Katılmıyorum	28	7,8
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	52	14,5
Katılıyorum	178	49,6
Kesinlikle Katılıyorum	88	24,5
Toplam	359	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabulü Ticari defterlerin ve finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak düzenlenmesi uluslararası toplumla ve piyasalarla bütünleşmeye katkıda bulunur" yargısına çok büyük oranda katılmakta olduğu Tablo 50'de görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %3,6'sı Kesinlikle Katılmıyorum, %7,8'i Katılmıyorum, %14,5'i Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %49,6'sı Katılıyorum ve %24,5'i Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının büyük bir kısmı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabulü Ticari defterlerin ve finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak düzenlenmesi uluslararası toplumla ve piyasalarla bütünleşmeye katkıda bulunacağı kanısındadır.

Tablo 51: YTTK'nın Vergi Usul Kanun'unda Yeni Düzenlemelere Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	13	3,6
Katılmıyorum	12	3,3
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	31	8,6
Katılıyorum	166	46,2
Kesinlikle Katılıyorum	137	38,2
Toplam	359	100,0

Tablo 51'de araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Yeni Türk Ticaret Kanunu Vergi Usul Kanunu 'da yeni düzenlemeler yapılmasını gerektirir" yargısına çok büyük oranda katılmakta olduğu görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %3,6'sı Kesinlikle Katılmıyorum, %3,3'ü Katılmıyorum, %8,6'sı Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %46,2'si Katılıyorum ve %38,2'si Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının çok büyük bir kısmı Yeni Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ile yakınlaşmakta ve böylece iki kanun arasındaki tutarsızlık ortadan kalkacağını düşünmektedirler.

Tablo 52: YTTK'nın Diğer Uygulamalarla Birlikte Muhasebe Mesleğinin Üzerinde Etkisi Boyutu Ortalama Puanları

	Ortalama	Standart Sapma
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile bağımsız denetimin getirilmesi muhasebe mesleğini daha değerli hale getirir	3,91	1,04194
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile web sitesi kurma zorunluluğunun gelmesi muhasebe mesleğini olumlu yönde etkiler	3,58	1,15207
Yeni Türk Ticaret Kanunu 'un ve Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları 'nı kabul etmesi muhasebe mesleğinin gelişimine katkıda bulunur	3,90	0,97107
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları 'na referans yapılması muhasebe meslek uygulayıcılarının işini kolaylaştıracaktır.	3,57	1,13291
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte muhasebe meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları uygulamalarını bilme zorunluluğu doğar	4,04	0,95322
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile A.Ş ve Ltd. Şti.'lerin tek kişi ile kurulabilmeleri muhasebe mesleğini olumlu yönde etkiler	3,77	1,05726
Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabulü Türkiye Muhasebe Standartları 'nın uygulanması finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlar	3,95	0,95162
Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabulü Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları muhasebe uygulamalarında tekdüzen sağlar	3,96	0,96106
Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabulü Ticari defterlerin ve finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak düzenlenmesi uluslar arası toplumla ve piyasalarla bütünleşmeye katkıda bulunur	3,83	1,00182
Yeni Türk Ticaret Kanunu Vergi Usul Kanunu 'da yeni düzenlemeler yapılmasını gerektirir	4,11	0,95696

Muhasebe Meslek Mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Diğer Uygulamalarla Birlikte Muhasebe Mesleğinin Üzerinde Etkisi Boyutu Ortalama ve Standart Sapma değerleri Tablo 52'de görülmektedir. Tablo 52'e göre Yeni Türk Ticaret Kanunu Vergi Usul Kanunu 'da yeni düzenlemeler yapılmasını gerektirir 4,11 ile en yüksek ortalamaya sahipken, Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na referans yapılması muhasebe meslek uygulayıcılarının işini kolaylaştırır 3,57 ile en düşük ortalamaya sahiptir.

Tablo 53: Statüye Göre YTTK'nın Diğer Uygulamalarla Birlikte Muhasebe Mesleğinin Üzerinde Etkisi Boyutu İlişkisi Tablosu

	Statü	N	Ortalama	Sd	t-value	p
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile bağımsız denetim getirilmesi muhasebe mesleğini daha değerli hale getirir	Bağımlı	113	3,83	0,96	-1,077	0,282
	Bağımsız	246	3,95	1,075		
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile web sitesi kurma zorunluluğunun gelmesi muhasebe mesleğini olumlu yönde etkiler	Bağımlı	113	3,56	0,99	-0,207	0,836
	Bağımsız	246	3,59	1,217		
Yeni Türk Ticaret Kanunu 'un ve Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı kabul etmesi muhasebe mesleğinin gelişimine katkıda bulunur	Bağımlı	113	3,77	0,951	-0,341	0,102
	Bağımsız	246	3,95	0,976		
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na referans yapılması muhasebe meslek uygulayıcılarının işini kolaylaştıracaktır.	Bağımlı	113	3,55	1,008	-0,248	0,805
	Bağımsız	246	3,58	1,187		
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte muhasebe meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları uygulamalarını bilme zorunluluğu doğar	Bağımlı	113	3,89	0,890	-2,040	0,052
	Bağımsız	246	4,11	0,978		
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile A.Ş ve Ltd. Şti.'lerin tek kişi ile kurulabilmeleri muhasebe mesleğini olumlu yönde etkiler	Bağımlı	113	3,70	0,932	-0,840	0,401
	Bağımsız	246	3,80	1,110		
Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabulü Türkiye Muhasebe Standartları'nın uygulanması finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlar	Bağımlı	113	3,89	0,859	-0,794	0,428
	Bağımsız	246	3,97	0,991		
Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabulü Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları muhasebe uygulamalarında tekdüzen sağlar	Bağımlı	113	3,91	0,940	-0,773	0,440
	Bağımsız	246	3,99	0,971		
Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabulü Ticari defterlerin ve finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak düzenlenmesi uluslar arası toplumla ve piyasalarla bütünleşmeye katkıda bulunur	Bağımlı	113	3,76	0,918	0,956	0,340
	Bağımsız	246	3,86	1,037		
Yeni Türk Ticaret Kanunu Vergi Usul Kanunu 'da yeni düzenlemeler yapılmasını gerektirir	Bağımlı	113	4,07	0,907	-0,538	0,591
	Bağımsız	246	4,13	0,980		

P<0,05

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının çalışma statüleri, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Mesleği ve Mensuplarının Gelişimine Etkisi boyutunda anlamlı farklılaşmaya sebep olmadığı Tablo 53'te görülmektedir.

Tablo 54: Unvana Göre YTTK'nın Diğer Uygulamalarla Birlikte Muhasebe Mesleğinin Üzerinde Etkisi İlişkisi Tablosu

	Kareler Toplamı	Sd	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar arası	4,203	2	2,102	3,673	0,026*
Grup içi	203,691	356	,572		
Toplam	207,894	358			

p<0,05

Unvana göre Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Diğer Uygulamalarla Birlikte Muhasebe Mesleğinin Üzerinde Etkisi Boyutunun farklılaşıp farklılaşmadığını test etmek için bir boyutlu varyans analizi yapılmıştır. Tablo 54'te gösterilen analiz sonuçlarına göre gruplar arasında unvana göre Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Diğer Uygulamalarla Birlikte Muhasebe Mesleğinin Üzerinde Etkisi Boyutu puanları anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır (F2-356=3,673; P<0,05).

Farklılaşmanın hangi gruplarda olduğunu tespit etmek için LSD analizi kullanılmıştır. LSD analizi sonuçları aşağıdaki Tablo 55'te görülmektedir. Buna göre farklılaşma Stajyer grup ile Serbest Mali Müşavir grup arasında olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 55: Unvana Göre YTTK'nın Diğer Uygulamalarla Birlikte Muhasebe Mesleğinin Üzerinde Etkisi Boyutu Çoklu Karşılaştırma Tablosu

(I) Unvan	(J) Unvan	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Hata	Anlamlılık Düzeyi
Stajyer	SMMM	-,26030(*)	,09604	,007
	YMM	-,20009	,22600	,377
SMMM	Stajyer	,26030(*)	,09604	,007
	YMM	,06020	,21488	,780
YMM	Stajyer	,20009	,22600	,377
	SMMM	-,06020	,21488	,780

* p<0,05

6.3.5. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun İşletmeler Üzerindeki Etki Boyutu

Tablo 56: YTTK'nın, Şirketlerin Kurumsallaşması Açısından Önemi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	16	4,5
Katılmıyorum	15	4,2
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	36	10,0
Katılıyorum	170	47,4
Kesinlikle Katılıyorum	122	34,0
Toplam	359	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Yeni Türk Ticaret Kanunu, şirketlerin kurumsallaşması açısından önem arz eder" yargısına çok büyük oranda

katılmakta oldukları Tablo 56'da görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %4,5'i Kesinlikle Katılmıyorum, %4,2'si Katılmıyorum, %10,0'ı Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %47,4'ü Katılıyorum ve %34'ü Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının çok büyük bir kısmı Yeni Türk Ticaret Kanunu, şirketlerin kurumsallaşması açısından önemli olduğu görüşündedirler.

Tablo 57: Yeni TTK'nın Şirketlerin Kuruluş ve Yapılanmasında Kolaylık, Güvenlik Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	14	3,9
Katılmıyorum	14	3,9
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	46	12,8
Katılıyorum	181	50,4
Kesinlikle Katılıyorum	104	29,0
Toplam	359	100,0

Tablo 57'de araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Yeni Türk Ticaret Kanunu ile şirketlerin kuruluşu ve yeniden yapılanması kolaylaştırılır ve daha güvenli hale getirilir" yargısına çok büyük oranda katılmaktadırlar. Muhasebe meslek mensuplarının; %3,9'u Kesinlikle Katılmıyorum, %3,9'u Katılmıyorum, %12,8'i Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %50,4'ü Katılıyorum ve %29'u Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının büyük bir kısmı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile şirketlerin kuruluşu ve yeniden yapılanmasının kolaylaşacağı ve daha güvenli hale geleceğini düşünmektedirler.

Tablo 58: Yeni TTK'nın Web Sayfası Oluşturma Zorunluluğuyla Şeffaflık ve Bilgi Toplamı Olmaya Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	22	6,1
Katılmıyorum	34	9,5
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	36	10,0
Katılıyorum	154	42,9
Kesinlikle Katılıyorum	113	31,5
Toplam	359	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Şirketlere elektronik ortamda web sayfası oluşturma zorunluluğu şeffaflık ve bilgi toplumu olma yolunda önemli bir adım olur" yargısına çok büyük oranda katılmakta oldukları Tablo 58'de görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %6,1'i Kesinlikle Katılmıyorum, %9,5'i Katılmıyorum, %10'u Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %42,9'u Katılıyorum ve %31'i Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensupları büyük bir kısmı Şirketlere elektronik ortamda web sayfası oluşturma zorunluluğu

şeffaflık ve bilgi toplumu olma yolunda önemli bir adım olur görüşündedir ancak diğer yargılara göre katılmayanların oranı daha fazla olduğu görülmektedir.

Tablo 59: Yeni TTK'nın Pay Sahibi Olmanın Değerine Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	14	3,9
Katılmıyorum	35	9,7
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	72	20,1
Katılıyorum	144	40,1
Kesinlikle Katılıyorum	94	26,2
Toplam	359	100,0

Tablo 59'de araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Yeni Türk Ticaret Kanunu ile pay sahibi olmanın değeri yükselir" yargısına çok büyük oranda katılmaktadırlar. Muhasebe meslek mensuplarının; %3,9'u Kesinlikle Katılmıyorum, %9,7'si Katılmıyorum, %20,1'i Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %40,1'i Katılıyorum ve %26,2'si Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının büyük bir kısmı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile pay sahibi olmanın değerinin yükseleceği düşüncesinde olmakla beraber birçok yargıya göre Katılmıyorum ve Ne katılıyorum Ne katılmıyorum şeklinde görüş belirtenlerin oranı daha yüksektir.

Tablo 60: Yeni TTK'nın Bağımsız Dış Denetim Şirketi Kurmaya Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	9	2,5
Katılmıyorum	16	4,5
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	53	14,8
Katılıyorum	168	46,8
Kesinlikle Katılıyorum	113	31,5
Toplam	359	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Yeni Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe meslek mensuplarının Bağımsız Dış Denetim şirketi kurmalarının önü açılmış olur" yargısına çok büyük oranda katılmakta oldukları Tablo 60'ta görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %2,5'i Kesinlikle Katılmıyorum, %4,5'i Katılmıyorum, %14,8'i Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %46,8'i Katılıyorum ve %31,5'i Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensupları büyük bir kısmı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe meslek mensuplarının Bağımsız Dış Denetim şirketi kurmalarının önü açılmış olacağını düşünmektedirler.

Tablo 61: Yeni TTK'nın Ortakların Haklarına Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	8	2,2
Katılmıyorum	28	7,8
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	42	11,7
Katılıyorum	159	44,3
Kesinlikle Katılıyorum	122	34,0
Toplam	359	100,0

Tablo 61'de araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Bağımsız Dış Denetim'den geçen bir şirkette tüm ortakların hakları daha iyi korunmuş olur" yargısına çok büyük oranda katılmaktadırlar. Muhasebe meslek mensuplarının; %2,2'si Kesinlikle Katılmıyorum, %7,8'i Katılmıyorum, %11,7'si Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %44,3'ü Katılıyorum ve %34'ü Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının büyük bir kısmı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Bağımsız Dış Denetim'den geçen bir şirkette tüm ortakların haklarının daha iyi korunacağı yönünde kanaatlerini bildirmişlerdir.

Tablo 62: Yeni TTK'nın Denetimi Daha Fazla Ön Plana Çıkarmaya Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	9	2,5
Katılmıyorum	14	3,9
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	35	9,7
Katılıyorum	156	43,5
Kesinlikle Katılıyorum	145	40,4
Toplam	359	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Yeni Türk Ticaret Kanunu, denetimi daha fazla ön plana çıkarır" yargısına çok büyük oranda katılmakta oldukları Tablo 62'de görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %2,5'i Kesinlikle Katılmıyorum, %3,9'u Katılmıyorum, %9,7'si Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %43,5'i Katılıyorum ve %40,4'ü Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının büyük bir kısmı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun denetimi daha fazla ön plana çıkaracağı görüşündedirler.

Tablo 63: Yeni TTK'nın İşletmeler Üzerindeki Etki Boyutu Ortalama Puanları

	Ortalama	Standart Sapma
Yeni Türk Ticaret Kanunu, şirketlerin kurumsallaşması açısından önem arz eder	4,02	1,00532
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile şirketlerin kuruluşu ve yeniden yapılanması kolaylaştırılır ve daha güvenli hale getirilir	3,96	0,96242
Şirketlere elektronik ortamda web sayfası oluşturma zorunluluğu şeffaflık ve bilgi toplumu olma yolunda önemli bir adım olur	3,84	1,15060
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile pay sahibi olmanın değeri yükselir	3,74	1,06943
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe meslek mensuplarının Bağımsız Dış Denetim şirketi kurmalarının önü açılmış olur	4,00	0,93204
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile bağımsız dış denetimden geçen bir şirkette tüm ortakların hakları daha iyi korunmuş olur	4,00	0,98593
Yeni Türk Ticaret Kanunu, denetimi daha fazla ön plana çıkarır	4,15	0,92841

Muhasebe Meslek Mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun İşletmeler Üzerindeki Etki Boyutu Ortalama ve Standart Sapma değerleri Tablo 63'te görülmektedir. Tablo 63'e göre Yeni Türk Ticaret Kanunu, şirketlerin kurumsallaşması açısından önem arz eder 4,02 ile en yüksek ortalamaya sahipken, Yeni Türk Ticaret Kanunu ile pay sahibi olmanın değeri yükselir 3,74 ile en düşük ortalamaya sahiptir.

Tablo 64: Statüye Göre Yeni TTK'nın İşletmeler Üzerindeki Etki Boyutu İlişkisi Tablosu

	Statü	N	Ortalama	Sd	t-value	p
Yeni Türk Ticaret Kanunu, şirketlerin kurumsallaşması açısından önem arz eder	Bağımlı	113	3,95	0,919	-0,850	0,396
	Bağımsız	246	4,05	1,042		
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile şirketlerin kuruluşu ve yeniden yapılanması kolaylaştırılır ve daha güvenli hale getirilir	Bağımlı	113	3,99	0,818	0,355	0,267
	Bağımsız	246	3,95	1,023		
Şirketlere elektronik ortamda web sayfası oluşturma zorunluluğu şeffaflık ve bilgi toplumu olma yolunda önemli bir adım olur	Bağımlı	113	3,83	1,109	-0,104	0,917
	Bağımsız	246	3,84	1,171		
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile pay sahibi olmanın değeri yükselir	Bağımlı	113	3,53	1,018	-2,534	0,012*
	Bağımsız	246	3,84	1,080		
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe meslek mensuplarının bağımsız dış denetim şirketi kurmalarının önü açılmış olur	Bağımlı	113	3,98	0,935	-0,282	0,778
	Bağımsız	246	4,01	0,932		
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile bağımsız dış denetimden geçen bir şirkette tüm ortakların hakları daha iyi korunmuş olur	Bağımlı	113	3,92	0,979	-0,922	0,357
	Bağımsız	246	4,03	0,989		
Yeni Türk Ticaret Kanunu, denetimi daha fazla ön plana çıkarır	Bağımlı	113	4,11	0,913	-0,527	0,598
	Bağımsız	246	4,17	0,936		

P<0,05

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının çalışma statüleri, Yeni Türk Ticaret Kanunu ile pay sahibi olmanın değeri yükselir yargısı açısından anlamlı farklılaşmaya sebep olduğu Tablo 64'te görülmektedir.

Tablo 65: Unvana Göre Yeni TTK'nın İşletmeler Üzerindeki Etki Boyutu İlişkisi Tablosu

	Kareler Toplamı	Sd	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar arası	1,237	2	0,618	0,956	0,385
Grup içi	230,189	356	,647		
Toplam	231,426	358			

Unvana göre Yeni Türk Ticaret Kanunu Hakkındaki Medya Takibi ve Eğitim Boyutunun farklılaşp farklılaşmadığını test etmek için bir boyutlu varyans analizi yapılmıştır. Tablo 65'te gösterilen analiz sonuçlarına göre gruplar arasında unvana göre Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun İşletmeler Üzerindeki Etkisi anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($F_{2-356}=0,956$; $P>0,05$).

6.3.6. Meslek Mensuplarının Duygu, Düşünce ve Bilgilerinin Standartların Uygulanmasına Etki Boyutu

Tablo 66: Meslek Mensuplarının Standartları Uygulamada Başarının Sağlanması Görüşleri

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	25	7,0
Katılmıyorum	72	20,1
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	88	24,5
Katılıyorum	118	32,9
Kesinlikle Katılıyorum	56	15,6
Toplam	359	100,0

Tablo 66'da araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Meslek mensupları, standartları uygulamada kısa sürede başarı sağlar" yargısına katılma durumları gösterilmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %7'si Kesinlikle Katılmıyorum, %20,1'i Katılmıyorum, %24,5'i Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %32,9'u Katılıyorum ve %15,6'sı Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarından, standartları uygulamada kısa sürede başarı sağlanacağına inanmayanların oranı az değildir ayrıca meslek mensuplarından kararsız olan büyük bir grup bulunmaktadır.

Tablo 67: Meslek Mensuplarının Tarafsız ve Dürüst Olmanın Standartların Uygulanmasına Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	11	3,1
Katılmıyorum	26	7,2
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	59	16,4
Katılıyorum	172	47,9
Kesinlikle Katılıyorum	91	25,3
Toplam	359	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Meslek mensuplarının tarafsızlıkları ve dürüstlükleri, standartların uygulanmasını olumlu etkiler" yargısına büyük oranda katılmakta oldukları Tablo 67'de görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %3,1'i Kesinlikle Katılmıyorum, %7,2'si Katılmıyorum, %16,4'ü Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %47,9'u Katılıyorum ve %25,3'ü Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının büyük bir kısmı tarafsız ve dürüst olmanın standartların uygulanmasına olumlu etkileri olacağı düşüncesindedirler.

Tablo 68: Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyinin Yüksek Olmasının Standartların Uygulanmasına Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	11	3,1
Katılmıyorum	24	6,7
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	33	9,2
Katılıyorum	176	49,0
Kesinlikle Katılıyorum	115	32,0
Toplam	359	100,0

Tablo 68'de araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Meslek mensuplarının eğitim düzeyinin yüksek olması, standartların uygulanmasını olumlu etkiler" yargısına çok büyük oranda katılmaktadırlar. Muhasebe meslek mensuplarının; %3,1'i Kesinlikle Katılmıyorum, %6,7'si Katılmıyorum, %9,2'si Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %49'u Katılıyorum ve %32'si Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının %81 gibi yüksek bir çoğunluğu Katılıyorum ve Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirterek, meslek mensuplarının eğitim düzeyinin yüksek olmasının standartların uygulanmasını olumlu etkileyeceği düşüncesinde olduklarını göstermişlerdir.

Tablo 69: Meslek Mensuplarının Mesleki Tecrübeye Sahip Olmasının Standartların Uygulanmasına Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	10	2,8
Katılmıyorum	25	7,0
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	39	10,9
Katılıyorum	163	45,4
Kesinlikle Katılıyorum	122	34,0
Toplam	359	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Meslek mensuplarının mesleki tecrübe sahibi olması, standartların uygulanmasını olumlu etkiler" yargısına

büyük oranda katılmakta oldukları Tablo 69'da görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %2,8'i Kesinlikle Katılmıyorum, %7'si Katılmıyorum, %10,9'u Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %45,4'ü Katılıyorum ve %34,0'ı Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının çok büyük bir kısmı meslek mensuplarının mesleki tecrübe sahibi olması, standartların uygulanmasını olumlu etkileyeceği düşüncesindedirler.

Tablo 70: Meslekle İlgili Saygınlık Beklentisinin Standartların Uygulanmasına Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	12	3,3
Katılmıyorum	20	5,6
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	45	12,5
Katılıyorum	185	51,5
Kesinlikle Katılıyorum	97	27,0
Toplam	359	100,0

Tablo 70'te araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Meslek mensuplarının meslekle ilgili saygınlık beklentisi, standartların uygulanmasını olumlu etkiler" yargısına katılma durumları gösterilmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %3,3'ü Kesinlikle Katılmıyorum, %5,6'sı Katılmıyorum, %12,5'i Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %51,5'i Katılıyorum ve %27'si Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının çok büyük bir kısmı, meslekle ilgili saygınlık beklentisinin standartların uygulanmasını olumlu etkileyeceği kanaatindedirler.

Tablo 71: Meslek Mensuplarının Kişisel İlgilerinin Standartların Uygulanmasına Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	11	3,1
Katılmıyorum	27	7,5
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	55	15,3
Katılıyorum	163	45,4
Kesinlikle Katılıyorum	103	28,7
Toplam	359	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Meslek mensuplarının kişisel ilgileri, standartların uygulanmasını olumlu etkiler" yargısına büyük oranda katılmakta oldukları Tablo 71'de görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %3,1'i Kesinlikle Katılmıyorum, %7,5'i Katılmıyorum, %15,3'ü Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %45,4'ü Katılıyorum ve %28,7'si Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının çok büyük bir kısmı meslek mensuplarının kişisel ilgilerinin standartların uygulanmasını olumlu etkileyeceği görüşündedirler.

Tablo 72: Kazanca Dair Beklentilerin Standartların Uygulanmasına Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	14	3,9
Katılmıyorum	32	8,9
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	63	17,5
Katılıyorum	164	45,7
Kesinlikle Katılıyorum	86	24,0
Toplam	359	100,0

Tablo 72’de araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Meslek mensuplarının mevcut kazancın artacağı ile ilgili beklentileri, standartların uygulanmasını olumlu etkiler" yargısına katılma durumları gösterilmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %3,9’u Kesinlikle Katılmıyorum, %8,9’u Katılmıyorum, %17,5’i Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %45,7’si Katılıyorum ve %24’ü Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının büyük bir kısmı, mensuplarının mevcut kazancın artacağı ile ilgili beklentileri, standartların uygulanmasını olumlu etkileyeceğini düşünmektedirler.

Tablo 73: Meslek Mensuplarının Kişisel İlgilerinin Standartların Uygulanmasına Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	9	2,1
Katılmıyorum	18	4,1
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	49	11,3
Katılıyorum	181	41,7
Kesinlikle Katılıyorum	102	23,5
Toplam	359	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının "Meslek mensuplarına göre standartlarla ilgili kanuni zorunluluklar, standartların uygulanmasını olumlu etkiler" yargısına büyük oranda katılmakta oldukları Tablo 73’te görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; %2,1’i Kesinlikle Katılmıyorum, %4,1’i Katılmıyorum, %11,3’ü Ne katılıyorum Ne katılmıyorum, %41,7’si Katılıyorum ve %23,5’i Kesinlikle Katılıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının çok büyük bir kısmı standartlarla ilgili kanuni zorunlulukların standartların uygulanmasını olumlu etkileyeceği kanaatindedirler.

Tablo 74: Meslek Mensuplarının Duygu, Düşünce ve Bilgilerinin Standartların Uygulanmasına Etki Boyutu Ortalama Puanları

	Ortalama	Standart Sapma
Meslek mensupları, standartları uygulamada kısa sürede başarı sağlar	4,02	1,00532
Meslek mensuplarının tarafsızlıkları ve dürüstlükleri, standartların uygulanmasını olumlu etkiler	3,96	0,96242
Meslek mensuplarının eğitim düzeyinin yüksek olması, standartların uygulanmasını olumlu etkiler	3,84	1,15060
Meslek mensuplarının mesleki tecrübe sahibi olması, standartların uygulanmasını olumlu etkiler		
Meslek mensuplarının meslekle ilgili saygınlık beklentisi, standartların uygulanmasını olumlu etkiler	3,74	1,06943
Meslek mensupların kişisel ilgileri, standartların uygulanmasını olumlu etkiler	4,00	0,93204
Meslek mensuplarının mevcut kazancın artacağı ile ilgili beklentileri, standartların uygulanmasını olumlu etkiler	4,00	0,98593
Meslek mensuplarına göre standartlarla ilgili kanuni zorunluluklar, standartların uygulanmasını olumlu etkiler	4,15	0,92841

Muhasebe Meslek Mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun İşletmeler Üzerindeki Etki Boyutu Ortalama ve Standart Sapma değerleri Tablo 74'te görülmektedir. Tablo 74'e göre Meslek mensuplarına göre standartlarla ilgili kanuni zorunluluklar, standartların uygulanmasını olumlu etkiler 4,15 ile en yüksek ortalamaya sahipken, Meslek mensuplarının meslekle ilgili saygınlık beklentisi, standartların uygulanmasını olumlu etkiler 3,74 ile en düşük ortalamaya sahiptir.

Tablo 75: Statüye Göre Meslek Mensuplarının Duygu, Düşünce ve Bilgilerinin Standartların Uygulanmasına Etki Boyutu İlişkisi Tablosu

	Statü	N	Ortalama	Sd	t-value	p
Meslek mensupları, standartları uygulamada kısa sürede başarı sağlar	Bağımlı	113	3,15	1,10653	-0,850	0,117
	Bağımsız	246	3,36	1,17989		
Meslek mensuplarının tarafsızlıkları ve dürüstlükleri, standartların uygulanmasını olumlu etkiler	Bağımlı	113	3,79	0,90789	0,355	0,465
	Bağımsız	246	3,87	1,01487		
Meslek mensuplarının eğitim düzeyinin yüksek olması, standartların uygulanmasını olumlu etkiler	Bağımlı	113	3,89	0,90003	-0,104	0,153
	Bağımsız	246	4,05	1,01078		
Meslek mensuplarının mesleki tecrübe sahibi olması, standartların uygulanmasını olumlu etkiler	Bağımlı	113	3,91	0,87175	-2,534	0,181
	Bağımsız	246	4,05	1,03867		
Meslek mensuplarının meslekle ilgili saygınlık beklentisi, standartların uygulanmasını olumlu etkiler	Bağımlı	113	3,87	0,76919	-0,282	0,445
	Bağımsız	246	3,95	1,03331		
Meslek mensupların kişisel ilgileri, standartların uygulanmasını olumlu etkiler	Bağımlı	113	3,75	0,88167	-0,282	0,075
	Bağımsız	246	3,95	1,05077		
Meslek mensuplarının mevcut kazancın artacağı ile ilgili beklentileri, standartların uygulanmasını olumlu etkiler	Bağımlı	113	3,69	0,85445	-0,922	0,343
	Bağımsız	246	3,80	1,10885		
Meslek mensuplarına göre standartlarla ilgili kanuni zorunluluklar, standartların uygulanmasını olumlu etkiler	Bağımlı	113	3,90	0,84478	-0,527	0,333
	Bağımsız	246	4,00	0,95404		

Tablo 75'te araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının çalışma statüleri, Meslek Mensuplarının Duygu, Düşünce ve Bilgilerinin Standartların Uygulanmasına Etki Boyutunda anlamlı farklılaşmaya sebep olmamaktadır.

Tablo 76: Unvana Göre Meslek Mensuplarının Duygu, Düşünce ve Bilgilerinin Standartların Uygulanmasına Etki Boyutu İlişki Tablosu

	Kareler Toplamı	Sd	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar arası	3,301	2	1,650	2,806	0,042*
Grup içi	209,430	356	,588		
Toplam	212,731	358			

Unvana göre Yeni Türk Ticaret Kanunu Hakkındaki Medya Takibi ve Eğitim Boyutunun farklılaşıp farklılaşmadığını test etmek için bir boyutlu varyans analizi yapılmıştır. Tablo 76'da gösterilen analiz sonuçlarına göre gruplar arasında unvana göre Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun İşletmeler Üzerindeki Etkisi anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır ($F_{2-356}=2806$; $P<0,05$).

Farklılaşmanın hangi gruplarda olduğunu tespit etmek için LSD analizi kullanılmıştır. LSD analizi sonuçları aşağıdaki Tablo 77'de görülmektedir. Buna göre farklılaşma Stajyer grup ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavir grup arasında olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 77: Unvana Göre Yeni TTK'nın Diğer Uygulamalarla Birlikte Muhasebe Mesleğinin Üzerinde Etkisi Boyutu Çoklu Karşılaştırma Tablosu

(I) Unvan	(J) Unvan	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Hata	Anlamlılık Düzeyi
Stajyer	SMMM	-,22934(*)	,09738	,019
	YMM	-,23065	,22916	,315
SMMM	Stajyer	,22934(*)	,09738	,019
	YMM	-,00131	,21788	,995
YMM	Stajyer	,23065	,22916	,315
	SMMM	,00131	,21788	,995

* $p<0,05$

6.3.7. Standartların Meslek Mensuplarına Faydaları Boyutu

Tablo 78: Standartların Meslek Mensuplarının İş Yüküne Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	11	3,1
Katılmıyorum	23	6,4
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	40	11,1
Katılıyorum	144	40,1
Kesinlikle Katılıyorum	141	39,3
Toplam	359	100,0

“Standartlar, meslek mensuplarının iş yükünü artırır” yargısına, muhasebe meslek mensuplarının büyük oranda katıldıkları Tablo 78’de görülmektedir. Meslek mensuplarının %3,1’i Kesinlikle katılmıyorum, %6,4’ü Katılmıyorum, %11,1’i Ne katılıyorum ne Katılmıyorum, %40,1’i Katılıyorum ve %39,3’ü Kesinlikle katılıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Meslek mensupları genel olarak standartların iş yüklerini artıracığını düşünmektedirler.

Tablo 79: Standartların Meslek Mensuplarının İnisiyatif Kullanımına Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	14	3,9
Katılmıyorum	30	8,4
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	62	17,3
Katılıyorum	161	44,8
Kesinlikle Katılıyorum	92	25,6
Toplam	359	100,0

Tablo 79’da muhasebe meslek mensuplarının “Standartlar, meslek mensuplarının inisiyatif kullanmasını kısıtlar” yargısına, büyük oranda katıldıkları görülmektedir. Meslek mensuplarının %3,9’u Kesinlikle katılmıyorum, %8,4’ü Katılmıyorum, %17,3’ü Ne katılıyorum ne Katılmıyorum, %44,8’i Katılıyorum ve %25,6’sı Kesinlikle katılıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Meslek mensupları standartların meslek mensuplarının inisiyatif kullanmasını kısıtlayacağı görüşündedirler.

Tablo 80: Standartların Güncellenmesinin Meslek Mensuplarının Eğitime Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	7	1,9
Katılmıyorum	18	5,0
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	29	8,1
Katılıyorum	166	46,2
Kesinlikle Katılıyorum	139	38,7
Toplam	359	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının “Standartların sürekli olarak güncellenmesi, meslek mensupları için sürekli eğitimi zorunlu hale getirir” yargısına, çok büyük oranda katıldıkları Tablo 80’de görülmektedir. Meslek mensuplarının %1,9’u Kesinlikle katılmıyorum, %5’i Katılmıyorum, %8,1’i Ne katılıyorum ne Katılmıyorum, %46,2’si Katılıyorum ve %38,7’si Kesinlikle katılıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Meslek mensupları standartların sürekli olarak güncellenmesinin mensuplar için sürekli eğitimi zorunlu hale getireceği kanaatinde-dir.

Tablo 81: Meslek Mensuplarının UFRS Hakkındaki Görüşleri

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	10	2,8
Katılmıyorum	35	9,7
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	79	22,0
Katılıyorum	144	40,1
Kesinlikle Katılıyorum	91	25,3
Toplam	359	100,0

“UFRS'ye uygun raporlama, meslek mensuplarına UFRS'nin geçerli olduğu diğer ülkelerde de mesleklerini icra edebilmelerinin yolunu açar” yargısına, muhasebe meslek mensuplarının büyük oranda katıldıkları Tablo 81’de görülmektedir. Meslek mensuplarının %2,8’i Kesinlikle katılmıyorum, %9,7’si Katılmıyorum, %22’si Ne katılıyorum ne Katılmıyorum, %40,1’i Katılıyorum ve %25,3’ü Kesinlikle katılıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Mensuplar, UFRS'ye uygun raporlama, meslek mensuplarına UFRS'nin geçerli olduğu diğer ülkelerde de mesleklerini icra edebilmelerinin yolunu açacağı düşüncesindedir.

Tablo 82: Yeni TTK'nın Getirdiği Sorumlulukların Şirket Yöneticilerine Etkisi

	n	%
Kesinlikle Katılmıyorum	8	2,2
Katılmıyorum	18	5,0
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	39	10,9
Katılıyorum	178	49,6
Kesinlikle Katılıyorum	116	32,3
Toplam	359	100,0

Tablo 82’de muhasebe meslek mensupları “Türk Ticaret Kanunu’nun getirdiği sorumluluklar, şirket yöneticilerinin meslek mensuplarına daha fazla yardımcı olması sonucunu doğurur” yargısına, büyük oranda katılmaktadırlar. Meslek mensuplarının %2,2’si Kesinlikle katılmıyorum, %5’i Katılmıyorum, %10,9’u Ne katılıyorum ne Katılmıyorum, %49,6’sı Katılıyorum ve %32,3’ü Kesinlikle katılıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Meslek mensupları, Türk Ticaret Kanunu’nun getirdiği sorumlulukların şirket yöneticilerinin meslek mensuplarına daha fazla yardımcı olması sonucunu doğuracağı kanaatindedir.

Tablo 83: Standartların Meslek Mensuplarına Faydaları Boyutu Ortalama Puanları

	Ortalama	Standart Sapma
Standartlar, meslek mensuplarının iş yükünü artırır	4,06	1,0175
Standartlar, meslek mensuplarının inisiyatif kullanmasını kısıtlar	3,79	1,0377
Standartların sürekli olarak güncellenmesi, meslek mensupları için sürekli eğitimi zorunlu hale getirir	4,14	0,9080
UFRS'ye uygun raporlama, meslek mensuplarına UFRS'nin geçerli olduğu diğer ülkelerde de mesleklerini icra edebilmelerinin yolunu açar	3,75	1,0281
Türk Ticaret Kanunu'nun getirdiği sorumluluklar, şirket yöneticilerinin meslek mensuplarına daha fazla yardımcı olması sonucunu doğurur	4,04	0,9126

Standartların Meslek Mensuplarına Faydaları Boyutu ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 83'te görülmektedir. Tablo 83'te Standartların sürekli olarak güncellenmesi, meslek mensupları için sürekli eğitimi zorunlu hale getirir yargısı 4,14 ile en yüksek ortalamaya sahipken, 3,75 ile UFRS'ye uygun raporlama, meslek mensuplarına UFRS'nin geçerli olduğu diğer ülkelerde de mesleklerini icra edebilmelerinin yolunu açar şeklindeki yargı en düşük ortalamaya sahiptir.

Tablo 84: Statüye Göre Standartların Meslek Mensuplarına Faydaları Boyutu

	Statü	N	Ortalama	Sd	t-value	p
Standartlar, meslek mensuplarının iş yükünü artırır	Bağımlı	113	3,57	1,04369	-0,773	0,440
	Bağımsız	246	3,66	1,00617		
Standartlar, meslek mensuplarının inisiyatif kullanmasını kısıtlar	Bağımlı	113	3,69	0,92326	-2,256	0,798
	Bağımsız	246	3,76	1,08801		
Standartların sürekli olarak güncellenmesi, meslek mensupları için sürekli eğitimi zorunlu hale getirir	Bağımlı	113	3,76	0,87772	-0,961	0,337
	Bağımsız	246	3,73	2,70096		
Standartların sürekli olarak güncellenmesi, meslek mensupları için sürekli eğitimi zorunlu hale getirir	Bağımlı	113	3,83	0,87175	-1,139	0,255
	Bağımsız	246	3,64	1,03867		
UFRS'ye uygun raporlama, meslek mensuplarına UFRS'nin geçerli olduğu diğer ülkelerde de mesleklerini icra edebilmelerinin yolunu açar	Bağımlı	113	3,65	3,01568	-0,414	0,677
	Bağımsız	246	3,28	1,04947		
Türk Ticaret Kanunu'nun getirdiği sorumluluklar, şirket yöneticilerinin meslek mensuplarına daha fazla yardımcı olması sonucunu doğurur	Bağımlı	113	3,57	0,83433	-0,773	0,440
	Bağımsız	246	3,66	0,94779		

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının statüleri, Standartların Meslek Mensuplarına Faydaları Boyutunda anlamlı farklılaşmaya sebep olmadığı Tablo 84'de görülmektedir.

Tablo 85: Unvana Göre Standartların Meslek Mensuplarına Faydaları Boyutu İlişkisi Tablosu

	Kareler Toplamı	Sd	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar arası	,821	2	,411	,782	,458
Grup içi	186,904	356	,525		
Toplam	187,725	358			

Unvana göre standartların meslek mensuplarına faydaları ortalamalarında farklılaşp farklılaşmadığını test etmek için bir boyutlu varyans analizi yapılmıştır. Analiz sonuçlarına göre gruplar arasında unvana göre standartların meslek mensuplarına faydaları anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($F_{2,356}=0,782$; $P>0,05$).

6.4. ARAŞTIRMANIN SONUÇLARI

Çalışmamızda muhasebe meslek mensuplarına Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun meslek hayatına neler getireceği, meslek mensuplarının yeni uygulamaya ne derece hazır olduklarına dair sorular sorulmuş ve bunlara cevap bulunmaya çalışılmıştır. Ayrıca meslek mensuplarına beklentileri açık uçlu soru ile sorulup, neler bekledikleri ya da tereddütleri neler bunlar hakkında bilgi alınmıştır.

Araştırma sonuçlarına göre, genel olarak meslek mensuplarının Eski Türk Ticaret Kanunu hakkında bilgi düzeylerinin 3,42 ile en yüksek ortalamaya sahipken, Uluslararası Denetim Standartları ile ilgili aldıkları eğitimin düzeyinin 2,55 ile en düşük ortalamaya sahiptir. Yeni Türk Ticaret Kanunu, muhasebe mesleğinin saygınlığını ve itibarını artırır 3,97 ile en yüksek ortalamaya sahipken, Yeni Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe mesleğinin geliri artar 3,59 ile en düşük ortalamaya sahiptir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu Vergi Usul Kanunu'nda yeni düzenlemeler yapılmasını gerektirir 4,11 ile en yüksek ortalamaya sahipken, Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na referans yapılması muhasebe meslek uygulayıcılarının işini kolaylaştırır 3,57 ile en düşük ortalamaya sahiptir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu, şirketlerin kurumsallaşması açısından önem arz eder 4,02 ile en yüksek ortalamaya sahipken, Yeni Türk Ticaret Kanunu ile pay sahibi olmanın değeri yükselir 3,74 ile en düşük ortalamaya sahiptir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu, meslek mensuplarına göre standartlarla ilgili kanuni zorunluluklar, standartların uygulanmasını olumlu etkiler 4,15 ile en yüksek ortalamaya sahipken, meslek mensuplarının meslekle ilgili saygınlık beklentisi, standartların uygulanmasını olumlu etkiler 3,74 ile en düşük ortalamaya sahiptir.

Standartların sürekli olarak güncellenmesi, meslek mensupları için sürekli eğitimi zorunlu hale getirir yargısı 4,14 ile en yüksek ortalamaya sahipken, 3,75 ile UFRS'ye uygun raporlama, meslek mensuplarına UFRS'nin geçerli olduğu diğer ülkelerde de mesleklerini icra edebilmelerinin yolunu açar şeklindeki yargı en düşük ortalamaya sahiptir.

Statüye göre Bağımsız Denetim hakkında bilgi düzeyi, Yeni Türk Ticaret Kanunu, meslek mensuplarına yeni iş imkânları sağlar yargısı, Yeni Türk Ticaret Kanunu ile pay sahibi olmanın değeri yükselir yargısı farklılaşmaktadır.

Unvana göre Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Mesleği ve Mensuplarının Gelişimine Etkisi Boyutu ortalama puanları anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır. Farklılaşma Stajyer grup ile Serbest Mali Müşavir grup arasındadır.

Unvana göre Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Diğer Uygulamalarla Birlikte Muhasebe Mesleğinin Üzerinde Etkisi Boyutu ortalama puanları anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır. Farklılaşma Stajyer grup ile Serbest Mali Müşavir grup arasındadır.

Anket sonunda Yeni Türk Ticaret Kanunu hakkında bilgisi olmayanlara, Kanunu incelememe sebepleri sorulmuştur. Verilen cevaplarda incelemeyen meslek mensuplarının verdikleri cevaplara göre olayı çok ciddiye almadıkları görülmektedir. Kanunu incelemeyen meslek mensupları Temmuz ayına daha çok var, beyannamelerden fırsat kalmıyor, yürürlüğe girsin diğer meslek mensuplarına sorarak yaparız, oda bize anlatır şeklinde cevap vermişlerdir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu hakkında bilgisi olan meslek mensuplarına ise görüşleri, beklentileri ve önerileri sorulmuştur. Meslek mensuplarından bazıları, Yeni TTK'nın mesleğin önemini artıracığını savunurken, bazıları ise buna karşı çıkmaktadır. Sebebi ise muhasebe ücretinin düşük kalması, denetim faaliyetinin ücretinin yüksek olmasını göstermektedirler. Meslek mensuplarının ortak görüşü Kanun'un acele bir şekilde kabul edildiği ve masa başında hazırlanan bir Kanun olduğu şeklindedir.

Piyasaların yeni düzenlemeye hazır olmadığı görüşündeler. Bunun için ilgili odalardan seminer programlarının yapılmasını istiyorlar. Üniversite akademisyenlerinden bu konuda daha özverili davranıp eğitim programlarının yapılmasını talep ediyorlar. Ayrıca şirketlerin bu konu hakkında bilgi sahibi olmamasının meslek mensupları ile aralarında uyum sorunlarının olacağını eğitimin işletme yöneticilerine de yapılması gerektiğini beyan etmişlerdir. Ankete katılan meslek mensuplarının tamamına yakının tereddütleri olmasına rağmen Kanun'un umut verici olduğu geçiş sürecinin verimli bir şekilde atlatıldıktan sonra uygulamanın daha rahat işleyeceğini kanaatindeler.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye, Avrupa Birliği'ne girebilmek ve gelişen ekonomik şartların neticesinde küresel piyasalarda meydana gelen ticari koşullara uyum sağlamak amacıyla yürürlükteki Türk Ticaret Kanunu'nu 13 Ocak 2012 tarihinde kabul etmiştir. Mevcut TTK birçok alanda reform niteliğinde yeni düzenlemeler içermektedir.

Dünya ticaretinin günümüzde daha etkin ve yoğun faaliyet göstermesi, ulusal firmaların uluslar arası arenada etkinliğini artırması, şirket birleşmelerinin daha aktif hale gelmesi nedeniyle Mevcut TTK'da muhasebe alanında birçok yenilikler yapılmıştır. Muhasebe alanında yapılan en önemli değişikliklerden birisi Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarının kabul edilmesidir. Standartların uyumlaştırılması sayesinde Türk firmaları dış piyasada yabancı firmalarla daha etkin bir şekilde rekabet edebilme ve bilançolarını konsolide edebilme imkanına kavuşmuştur. TTK'da, TFRS kayıtlarının nasıl yapılacağına dair düzenlemelerin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirleneceği, şimdilik kayıtların Vergi Usul Kanunu'na göre yapılacağı ve dönem sonunda finansal tabloların Standart'lara göre düzeltileceği esasları yer almaktadır.

Meslek mensupları tarafından TFRS'lerin tam olarak bilinmemesinden dolayı kayıtlar Vergi Usul Kanunu'na göre yapılacak. Sadece sene sonunda Standart'lara uyumlu hale getirilecektir. Bu uygulama Standart'ların görünüşte uygulanacağını göstermektedir. TFRS'nin tam anlamıyla uygulanabilmesi için meslek mensuplarının eğitimlerinin tamamlanması gerekmektedir. Standartlara hakim olunmayan piyasalarda finansal tabloların yorumlanmasında da problem ortaya çıkacaktır.

Kanun genel hatlarıyla olumlu düzenlemeler yaparken, acele edilen maddelerle de iş dünyasını ve meslek mensuplarını sancılı bir sürecin içerisine sokmuştur. Meslek mensupları Standartlar hakkında çok fazla bilgiye sahip değillerdir. İlgili odalar bu konu hakkındaki eğitim programlarında çok geç kalmışlardır. Buna ilaveten meslek mensupları da daha önceden duyurular yapılmasına rağmen TFRS'leri çok dikkate almamışlardır. Yapılan anket çalışmasında da görüldüğü üzere Kanun yasalasın sonra öğreniriz tavrı

genel olarak meslek mensuplarının hakim olduğu görüş olmuştur. Standartların kabul edilmesi olumlu bir gelişme olmasına karşın hayata geçilme sürecinin çok erken olması bu süreci olumsuz hale getirecektir. Standartların uygulama sürecinin daha ileri bir tarihe atılması ve bu süre zarfında eğitim programlarının daha ciddi ve yoğun bir şekilde yapılmasının piyasalar açısından daha olumlu olacağı kanaatindeyim.

Ayrıca Uluslar arası Denetim Standartlarının kabulü ile birlikte, sermaye şirketlerinin denetimi daha etkin hale getirilip yanlışların önceden önüne geçilmesi, meslek mensuplarının itibarının artması ve meslek mensuplarına yeni bir iş sahası sunması durumları ortaya çıkmaktadır. Yeni düzenlemeye göre, bağımsız denetimin hangi şirketlere uygulanacağına Bakanlar Kurulu karar verecek ve bağımsız denetimin kimler tarafından yapılabileceğine dair düzenlemeyi yine Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yapacaktır. Kanun ilk yasalaştığında hem YMM'ler hem de SMMM'ler bağımsız denetim faaliyeti yapabileceklerdi. Kanun yürürlüğe girmeden 6335 sayılı Kanun ile sadece YMM'lerin bağımsız denetçi olabileceği hükmedilmişti. Fakat Türkiye'deki Mali Müşavir Odalarının itirazı ile bu madde de yürürlükten kaldırılmıştır. Karar tamamen Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na bırakılmıştır. Kurum kimlerin bağımsız denetçi olacağına dair bir taslak hazırlamıştır. Son hazırlanan taslağa göre, denetçi olabilmek için, 31 Aralık 2013 tarihine kadar 15 yıllık mesleki tecrübesi bulunanlar ve 31 Aralık 2014 tarihine kadar da 10 yıllık mesleki hizmeti olanlar eğitim programlarına katılacaklar. Eğitim sonunda yapılan sınavdan başarılı olanlara Bağımsız Denetçi Sertifikası verilecektir. Sınava girebilmek için SMMM ve YMM olma koşulu aranmaktadır.

Bağımsız denetime tabi olacak şirketler ilk yıl için 31 Mart 2013 tarihine kadar bağımsız denetim firmalarıyla anlaşmak zorundadır. Şirketlerin bağımsız denetim tarafından denetlenmesi yapılacak yanlışların önüne geçilmesi anlamında faydalı bir uygulama olacaktır. Fakat MTTK denetçiye çok fazla görev ve yetkiler vermiştir. Bu durum, şirketlerin rahat çalışmasının önüne geçebilir. Örneğin bankadan kredi çekmek için bağımsız denetçinin ve baş denetçinin imzalarının olması gerekirken, aksi takdirde şirket kredi çekememektedir. Bağımsız denetçiye belgeye dayalı denetim değil, riske dayalı denetim anlayışı getiriliyor. Buda uygulamada bir takım sorunları beraberinde getirecektir. Bağımsız denetimi büyük sermaye şirketleri istemekteydi. Fakat küçük

sermaye şirketlerinde bağımsız denetim büyük maliyetler oluşturmasından dolayı Kanun değiştirildi. Denetimin hangi şirketlere uygulanacağı Bakanlar Kurulu kararına bağlandı. Türkiye’de yaklaşık 650.000 sermaye şirketi bulunmakta, bunların yaklaşık 100.000 adedi anonim şirket, geriye kalanı ise limited şirket olarak faaliyetlerini yürütmektedirler. Sermaye şirketi olarak faaliyet gösteren, en büyük paya sahip olan limited şirketlerin belli bir bölümü KOBİ olarak faaliyet göstermektedir. Bu şirketler muhasebe ücretlerini bile ödemekte güçlük çekerken, muhasebe ücretinden daha fazla bir denetim ücretini ekstra olarak ödemesi karşılaşılabilecek önemli sorunlar arasında yer almaktadır. Bunun gibi nedenlerden dolayı KOBİ’ler dışarıda bırakılmıştır. Yedi yüz bin şirkete, yedi yüz bin denetçi uygulamasından vazgeçilmiştir. Tahminen on bin ile onbeş bin arasında şirketin bağımsız denetime tabi olmaları beklenmektedir. Böylelikle şirketlerin yıllık 4,5 milyar TL’lik masraftan kurtulmuş olmaları beklenmektedir.

Kanun, hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulacağına dair düzenlemenin Bakanlar Kurulu’na bırakması sonucunda bağımsız denetimin getireceği ek maliyetler ve sorumluluklar bazı limited şirketleri endişelendirmektedir. Bu şirketler şahıs işletmesine geçmek için fırsat kollamaktadır. Fakat Mevcut Kanun’da tür değişikliğinde yapılan düzenlemede sermaye şirketlerinin, şahıs işletmesine geçmesine dair bir düzenleme yapılmamıştır. Buda bazı sektörlerde birtakım problemler ortaya çıkarmaktadır. Örneğin, akaryakıt sektöründe olan bir işletme tür değişikliğine gitmek istediğinde önceki ruhsatı iptal ediliyor. Yeni ruhsat maliyetinin 250.000 TL olması firmalara maliyet engeli çıkarıyor. Başka bir örnekte ise ekmek üretimi yapan bir firma tür değişikliğine giderken belediyeden tekrar onay almak zorunda kalıyor. Fakat belediyelerde binaların standartlarında yapılan düzenlemelerle eski fırınların tekrar ruhsat alması imkansız hale geliyor. Bakanlar Kurulu’nun denetime tabi şirketlerin kıstaslarını açıklamaması piyasalardaki endişeyi artırmaktadır.

İlgili kurumlardan gelen eleştiriler doğrultusunda bağımsız denetime tabi olan şirketler için 6335 Sayılı Kanun’la iyileştirilme yapıldı. Bağımsız denetçi eğer olumsuz görüş bildirirse, yönetim kurulunun istifa etmesi gerekiyordu. Bu istifa son düzenleme ile kaldırıldı. Değişiklik sonunda genel kurul aynı yönetim kurulunu seçebilir durumuna gelmiştir.

Son düzenleme ile şirketlerin kuruluşu, birleşmesi, bölünmesi, tür değiştirmesi, sermaye artırımı ve azatlımı işlemlerinin kanun hükümlerine uygun olup olmadığı işlem sırasında denetlemekle görevlendirilen işlem denetçiliği müessesesi kaldırılmıştır. Söz konusu işlemlerin bilirkişi tarafından inceleneceği şekilde düzenleme yapılmıştır. Bilirkişinin kim olacağı ise ilgililerin talebi üzerine ilgili asliye ticaret mahkemesi tarafından yapılacaktır. Şirketin yapılanmasına ilişkin hemen hemen her işlemde işlem denetçisinin raporunun bulunması gerekliliğinin kaldırılmasının uygulamada sakıncası bulunmamakla birlikte söz konusu işlemlerde yer alan finansal tabloların bağımsız denetime tabi tutulmasının önemli olduğu ve görevlendirilecek bilirkişinin bağımsız denetim meslek mensupları arasından seçilmesi gerektiği düşünölmektedir.

Muhasebe ile ilgili diğer değişiklikler ise, ticari defterler, elektronik ortamda kayıtların düzenlenmesi, hukuki ve cezai sorumluluklar, birleşme, bölünme ve tür değişikliği şeklindedir.

Ticari defterler alanında da değişikler yapılmıştır. Mevcut Kanun'da işletme defterine ait bir düzenleme yapılmamıştır. Defterler Vergi Usul Kanunu'na göre tutulacak, finansal tablolar sonradan uluslar arası standartlara göre hazırlanacaktır. Kanun kapsamında her türlü belgede bulunması gereken bilgiler unvan, merkez adresi, sicil numarası ve internet adresi ile sınırlandırıldı. Bu bilgiler de ticari mektup ve muhasebe belgelerinde yer alacaktır.

Eski TTK'da yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteri tasdik olunurken, Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nda bu defterlere ilaveten pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterinin de açılış tasdikine tabi olunması gerektiği hükmedilmiştir. Kapanış tasdiki sadece yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterine yapılacaktır. Kanun ilk yasaladığında bütün defterler kapanış tasdikine tabi idi fakat 6335 Sayılı Kanun ile bu iki deftere düşürölmüştür. Bu kapsamda ayrıca internet defteri kaldırıldı ve bundan sonra elektronik defterlerde onay aranmayacaktır. Yeni düzenleme ile birlikte sene sonunda yeteri kadar kağıdı olanlara onay aranmadan kayıtlarına devam edebilme imkanı verildi. Bu sayede işletmelere tasdikten kaynaklanan maliyet yükü hafifletilmiş oldu. TOBB'un açıkladığı rakamlara göre bir yılda 300 milyon TL'lik noter masrafından kaçınılmış oldu. Ayrıca, dolmayan defterlerin tekrar tasdik ettirilmesi ve bütün defterlerin tasdikinin zorunlu olması işletmelerin ve meslek

mensuplarının dönem sonlarında yoğun olan işlerini daha da yoğun hale getirecekti. Gereksiz olan bu uygulamanın yürürlüğe girmeden kaldırılması yerinde bir değişiklik olmuştur.

TFRS'lerin kabulü ile birlikte şirketler, tam set uygulamasına göre, bilanço, gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunu düzenlemek zorundadır. Buna ilaveten dipnot ve açıklayıcı bilgilerinde belirtilmesi gerekmektedir. Şirketler belgelerini web sitesinde yayınlayacaklardır. Fakat bu belgelerin hangileri olacağına dair kararın Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirleneceği hükmedilmiştir. Mevcut TTK ile birlikte şirketlerin vergi levhası asma zorunluluğu kaldırılmıştır.

Mevcut TTK birleşme ve tür değişikliğine ilişkin ayrıntılı olarak düzenlemeye gitmiştir. Tür değişikliğinde ortakların şirket payları ve hakları korunacaktır. Şirket birleşmelerinde aynı neviden olma şartı kaldırılmıştır. Sermaye şirketleri diğer sermaye şirketleri, kooperatifler ve devralan şirket olma şartı ile kolektif ve komandit şirketlerle birleşebileceklerdir. Ayrıca şahıs şirketleri, diğer şahıs şirketleriyle, devrolunan şirket olma şartı ile sermaye şirketleriyle ve kooperatiflerle birleşebileceklerdir.

Ayrıca Yeni Kanun'da bölünme ilk kez düzenlenmiştir. Türk Ticaret Kanunu, Avrupa Birliği müktesebatına uyumu da dikkate alarak, bölünme müessesesini tüm yönleri ile düzenlemiştir. Tıpkı birleşme ve tür değişikliğinde olduğu gibi bölünmenin hangi usul ve esaslar ile yapılacağı, bölünme kavramı ve türleri belirtilmiş, bölünme işlemleri sırasında ortaklıkların izleyeceği prosedürler (bölünme planı/sözleşmesi gibi), bölünen ve devralan ortaklığın sorumlulukları düzenlenmiştir. Şirket bölünmelerinde şirketler fazla büyüdüklerinde ayrı ayrı şirket olabileceklerdir. Özellikle uygulamada yaşanan en büyük sorunların başında gelen, alacakların korunması, kamuya yapılacak izah ve çalışanlarının korunması gibi hayati öneme sahip konular cevap bulmuştur. Bölünmenin Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nda yer almasıyla birlikte sermaye şirketlerinin yeniden yapılandırılmasında olumlu etkileri olacaktır.

Muhasebe alanında bu konuda getirilen yenilikler ise birleşme, bölünme ve tür değiştirme işlemlerinin denetime tabi tutulması ve birleşme, bölünme bilançolarının hazırlanmasıdır.

6102 Sayılı Kanun, şirketin faaliyet konusuna ilişkin sınırlamayı yani ultra vires ilkesini kaldırmıştır. Eski Kanun'da ticaret şirketlerinin hak ehliyetinin sınırını işletme konusu teşkil etmekteydi. Mevcut Kanun ile birlikte bu ultra vires ilkesi kaldırılmıştır. Bu sayede, yönergedeki amaç doğrultusunda, üçüncü kişilerin korunması, şirketi temsile yetkili kişilerin, şirket adına yaptıkları işlemlerin şirketi bağlayacağına üçüncü kişilerin güvenmelerinin sağlanması yoluyla işlem ve pazar güvenliğini temin etme imkanı elde edilebileceği düşünülmektedir.

6102 Sayılı Kanun ilk yasalastığında cezai müeyyideler daha katı ve etkin bir şekilde hükmedilmişti. Fakat piyasalardan gelen eleştiriler çerçevesinde cezalar yumuşatılmıştır. 6335 Sayılı Kanun ile ekonomik suça ekonomik ceza ilkesi benimsenmiştir. Hapis cezalarına ilişkin hükümleri tekrar gözden geçirip esnetilmiştir. Cezalar suç ve cezada orantılılık ilkesi gereğince yeniden düzenlenmiştir. 3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezalarını gerektiren 32 adet suçun yaptırımını idari para cezasına dönüştürülmüştür. 5 fiilin yaptırımını hapis cezasından adli para cezasına Karşılığı dönüştürülmüştür. 2 suçun tanımı kaldırılmıştır. Sadece sahtecilik ve dolandırıcılık gibi ağır suçların cezası aynı kalmıştır. Cezaların katı şekilde yürürlüğe girmesi piyasalarda olumsuz etkileri olacaktı. Cezaların hapis cezasından çıkarılıp, para cezasına çevrilmesi yerinde bir değişiklik olmuştur.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ilk yasalastığında şeffaflık ilkesi gereği bütün sermaye şirketlerinin Temmuz 2013'e kadar web sayfası kurma zorunluluğu getirmişti. Ayrıca finansal tabloların da web sitesinde yayınlanma şartı aranmaktaydı. Hatta bunlar için hapis cezalarına varıncaya kadar hükümler içermekteydi. Fakat 6335 Sayılı Kanun ile Mevcut TTK yürürlüğe girmeden değiştirildi. Kanun gereği sadece bağımsız denetime tabi olan şirketlerin web sitesi kurma zorunluluğu getirilmiştir. Ticari sır kapsamında finansal tabloların ayrıntılı bir şekilde web sitesinde yayınlamasının kaldırılması yerinde bir karar olmuştur. Ancak günümüz ticari hayatında internet yoğun olarak kullanılmaktadır. Bu sebeptendir ki web sitesi kurma zorunluluğunun kaldırılması şirketleri ticaretin elektronik ortamda daha hızlı ve verimli olmasını sağlayan küresel piyasalarda bir adım geride bıraktırmıştır. Hangi şirketlerin web sitesi kuracağına dair Bakanlar Kurulu'nun kararı beklenmektedir. TOBB'un açıkladığı rakamlara göre KOBİ'ler yıllık 600 milyon TL'lik internet sitesi masrafından kurtulmuşlardır.

Yeni düzenleme ile birlikte sermaye şirketlerinde de önemli değişiklikler yapılmıştır. Limited şirketlerin organ yapısı anonim şirketlere benzetilmiştir. Limited şirketlerin kuruluş sermayesi ise 10.000 TL olarak belirlenmiştir. Anonim şirketlerde tedrici kuruluş kaldırılmış, Kanun tek başına anonim ve limited şirket kurmanın önünü açmıştır. Bu ticareti canlandıracak ve hantal yönetim tarzını düzelterek bir uygulamadır. Anonim şirket sahibi beş ortağı bulabilmek için formaliteden pay verip şirket ortağı alıyordu. Aile şirketlerinde de şirket sahibinin hanımı, annesi, kızı gibi kişiler göstermelik ortak olarak gösteriliyordu. Bu düzenleme ile bunların önüne önemli ölçüde geçileceği düşünülebilir. Ayrıca, yabancı sermayeler, tek kişilik anonim şirket uygulamasını beklemektedirler. Çünkü yabancı yatırımcılar çoğunlukla yerli ortak istememektedirler. Böylelikle yabancı yatırımcılardan Türkiye pazarlarında büyük yatırımların beklentisi artmaktadır.

Mevcut Kanun elektronik ortamda yönetim kurulunun toplanabilmesini sağlamıştır. Artık kararlar daha hızlı ve rasyonel şekilde alınabilecektir. Bu bakış açısıyla Kanun, kurumsal yönetim ilkesini, tüm şirketlere zorunlu hale getirmiştir. Rekabetin yoğun olduğu ticaret hayatında firmaları hantal yapıdan kurtarıp hızlı karar almasına olanak sağlayan bu uygulama firmalara dinamizm kazandıracaktır.

Mevcut Türk Ticaret Kanunu ile birlikte artık limited şirketler avans kar payı dağıtabileceklerdir. 6102 Sayılı Kanun ilk yasalaştığında bu yasaktı ve hapis cezası vardı. Anonim şirketlerde olduğu gibi %25 peşin sermaye ve 24 ay taahhüt ile limited şirket kurulması mümkün hale getirilmiştir. Ayrıca limited şirketlerde şirkete verilen borçların iflas durumunda geri alınamayacağı hükmü Kanun'dan çıkarılmıştır.

6102 Sayılı Kanun ilk yasalaştığında profesyonel yönetim ilkesini benimsemişti. Bu doğrultuda yönetim kurulunda üniversite mezunlarının yer alması zorunluluğu getirilmişti. Bu kişiler şirkete ortak olmayacak ama yönetimde yer alacaklardı. Aile şirketlerinin yoğun olduğu Anadolu'da profesyonel yönetim eksikliğini giderecek olan bu hüküm 6335 Sayılı Kanun ile kaldırılmıştır. Profesyonel yönetim, günümüz rekabet koşullarında gerekli bir uygulamaydı. Piyasadaki son değişiklikleri uzman görüşüyle analiz etme fırsatını veren bu hüküm uygulamaya geçememiştir. Bu hüküm kaldırılmasaydı hem üniversitede eğitim almış öğrencilere yeni bir iş kapısı açılacaktı hem de firmalara farklı bir bakış açısıyla yönetim şansı olacaktı. Ayrıca, bu hüküm ile üniversite sanayi iş birliğini daha etkin kullanılması sağlanabilirdi.

Bu tez çalışmasında, Mevcut TTK'nın muhasebe uygulamaları üzerindeki etkileri ve muhasebe meslek mensuplarında algı değerlendirilmesi yapılmıştır. Bu amaca ulaşabilmek için öncelikle birinci bölümde TTK'nın değişim süreci incelenmiş sonrasında ikinci bölümde TTK'da ticari defterlere ilişkin değişiklikler karşılaştırmalı olarak ele alınarak değerlendirilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde, birleşme, bölünme ve tür değişikliklerinin iş hayatına etkileri tartışılmıştır. Dördüncü bölümde, sermaye şirketlerinin TTK'daki değişimleri karşılaştırmalı olarak incelenerek değerlendirilmiş ve beşinci bölümde ise denetimin iş hayatına ve meslek mensuplarına getirdiği sorumluluklar ve yenilikler ele alınmıştır. Bu doğrultuda Eski TTK ile Mevcut TTK arasındaki muhasebe meslek mensuplarını ilgilendirecek düzenlemeler karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Araştırmanın altıncı ve son bölümünde ise, muhasebe meslek mensupları tarafından TTK ve TFRS'lerin algılanmasına ilişkin bir araştırma yapılmıştır. Araştırmadaki temel amaç, Mevcut TTK'nın muhasebe meslek mensuplarında algılamaya ilişkin değerlendirme yapmaktır. Çalışmada elde edilen bulgulara göre genel değerlendirme aşağıdaki gibi özetlenebilir.

Meslek mensupları Kanun'un çıkmasından genel olarak memnunlar. Fakat ortak görüş Kanun'un acele bir şekilde çıktığıdır. Kendilerinden ve iş dünyasından görüşler alınmadan masa başında yazıldığını belirtmektedirler. Anketimize katılan meslek mensupları Kanun'un mesleği geliştirmesine yönelik görüşlerinde karamsar kaldıkları görülmüştür. Çünkü uygulamanın başarılı olamayacağına dair önyargıları bulunmaktadır. Yürürlükteki Kanun ile mesleğin değerinin artmasını istiyorlar ama uygulamada çok başarılı olamayacağı kanaatindedirler. Standartların kabulü ile birlikte, mesleğin iş yükünü artacağını fakat buna karşılık maddi olarak karşılığının alınamayacağını belirtmişlerdir. Meslek mensupları değişen bu düzen içerisinde sürekli bir eğitim içerisinde olmanın sıkıntılarını yaşamaktadırlar. Eğitimin olmasını istiyorlar fakat yapılan eğitimlere de katılmıyorlar. Örneğin, Konya SMMM odasının düzenlediği bağımsız denetimle ilgili eğitim programlarına sadece kayıt oluyorlar, eğitim programlarına katılmıyorlar. Amaç bilgi sahibi olmak değil sadece belgeyi alabilmek. Ayrıca odanın yaptığı eğitim seminerlerinin de günlük sekiz saat olması ve art arda her gün olması eğitimin verimliliğini düşürmektedir. Eğitim sisteminde de farklı bir yöntem uygulanması meslek mensuplarının eğitimlere katılımını artıracak ve amacına ulaşacaktır. Bunun için yeni projeler yapılmasının yerinde olacağı kanaatindeyim.

Çalışmanın bir takım kısıtları da bulunmaktadır. Bunlardan ilki araştırma kısmında veri toplanan örneklerin sayısı daha da artırılabilirdi. Bu durum, araştırmada elde edilen bulguların daha genel tespitlere dönüştürülmesine imkan verebilirdi. Ayrıca, muhasebe meslek mensuplarına yönelik algısal tespitler, bir takım demografik ve diğer özelliklerle farklılaşma ve ilişki düzeyinde irdelenebilirdi. Ancak böyle bir araştırmanın, araştırmanın ana temasından kopmamıza sebebiyet verebileceği düşüncesiyle bu uygulama gerçekleştirilmemiştir.

Bu çalışma, yeni yürürlüğe giren Mevcut TTK'nın iş hayatını ve muhasebe meslek mensuplarını ilgilendiren boyutlarıyla genel bir değerlendirme içermektedir. Bu değerlendirmenin her bir kanun maddesindeki değişiklik esas alınarak iş hayatına ve muhasebe uygulamaları üzerindeki etkisi, bundan sonraki çalışmanın konusu olabilir. Ayrıca Mevcut TTK'nın UFRS ile uyumlaştırma çabaları göze çarpmakla birlikte çalışmanın farklı bölümlerinde dile getirilen bazı eksiklikleri bulunmaktadır. Buna yönelik tespit edilen öneriler doğrultusunda yeniden ve daha detaylı incelenmesi mümkün olabilir.

Yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu yapı itibariyle günümüz piyasa şartlarına uyumlu hale gelmiştir. Geçiş sürecinde şirketler ve yöneticiler bir takım sorunlarla karşılaşacaklardır. Bu geçiş süreci biraz problemlidir. Ancak sistemin daha düzenli hale gelebilmesi ve değişikliklerden beklenen sonuçların elde edilebilmesi için tüm paydaşlar üzerine düşen görevi yerine getirmelidir.

KAYNAKÇA

- Akbulak, Yavuz (2011). *Yeni TTK'ya Göre Anonim Şirketlerde Sermaye Azaltımı*, Dünya Gazetesi, http://www.dunya.com/yeni-ttkya-gore-anonim-sirketlerde-sermaye-azaltimi_119651_haber.html, e.t. 16.04.2011.
- Akça, Özlem (2010). *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın Ülkemizdeki Muhasebe Ortamına ve Muhasebe Mesleğine Etkilerinin Değerlendirilmesi*, Atılım Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.
- Akçakoca, Cevdet (2011). *Yeni TTK ile Artık En Etkili Organ Denetçi Olacaktır*, İktisadi Dayanışma Haber Ajansı, <http://www.iktisadidayanisma.com/DIKKAT-!-Yeni-TTK-Ile-Artik-En-Yetkili-Organ-Denet/Yazi/f682cee8-01b6-4813-b241-93e871752456.aspx>, e.t. 27.11.2011.
- Akdoğan, Nalan (2007). *Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 80, Mart-Nisan.
- Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilengül (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Aksoy, Tamer (2002). *Tüm Yönleriyle Denetim*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Aktuğlu, Ali (1996). *Denetleme ve Revizyon*, 3. Baskı, Barış Yayınları, İzmir.
- Aksoy, Tamer (2006). *Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Müzakere Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma*, Genişletilmiş II. Baskı, Cilt I, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Altaş, M.Bahadır (2011). *Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Limited Şirketler*, <http://vergivekanunlar.blogspot.com/2011/12/yeni-turk-ticaret-kanununda-limited.html>, e.t. 03.01.2012.

- Altay, Anlam (2009). *Anonim Ortaklıklar Hukuku'nda Sermaye Katılmalı Ortak Girişimler*, Vedat Yayıncılık, İstanbul.
- Altaş, Soner (2011). *Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketler*, Seçkin Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara.
- Altaş, Soner (2009). *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda Öngörülen Ticaret Unvanına ve İşletme Adına İlişkin Suçlar*, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı: 203, Kasım.
- Altaş, Soner (2011). *Yeni Türk Ticaret Kanuna Göre İnternet Sitesi Açma ve Yönlendirilmiş Mesaj Bulundurma Zorunluluğu*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 103.
- Altaş, Soner (2011). *Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirket Paysahiplerinin Kitleli ve Bireysel Temsili*, Bankacılık Dergisi, Sayı: 78.
- Altaş, Soner (2011). *Yeni Türk Ticaret Kanununun Anonim Şirket Yönetim Kuruluna Tanıdığı Devredilemez Görev ve Yetkiler*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 107.
- Altaş, Soner (2011). *Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Yönetim ve Temsil Yetkisinin Kapsamı ve Devri*, Mali Çözüm Dergisi, sayı:105, Mayıs-Haziran.
- Altaş, Soner (2011). *Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirket Genel Kurulunun Devredemeyeceği Görev ve Yetkiler*, Yaklaşım Yayınları, sayı:228.
- Altaş, Soner (2009). *Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Öngörülen Defter ve Belge Düzenine İlişkin Suçlar*, E-Yaklaşım, Sayı:199, Temmuz.
- Altaş, Soner (2011). *Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Yapısı ve Üyelerinin Nitelikleri*, Mali Çözüm Dergisi, sayı: 104, Mart-Nisan.
- Arıkan, Yahya (2006). *Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Yasalaşması Seçimlerden Sonraya Bırakılmamalıdır*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 78, Kasım-Aralık.

- Arıkan, Yahya (2005). *Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Denetimle İlgili Maddelere Ait Görüş ve Değerlendirmeler*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 71, Nisan-Mayıs.
- Arslan, Erdoğan (2011). *Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Denetçinin Niteliği*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 104, Mart-Nisan.
- Arkan, Sabih (2001). *Ticari İşletme Hukuku*, 13. Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara.
- Arslan, İbrahim ve Aytekin Çelik (2010). *Ticaret Hukuku Bilgisi*, Mimoza Basın Yayın Dağıtım, Konya.
- Arslan, Erdoğan (2011). *Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Denetçinin Niteliği*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:104, Mart-Nisan.
- Atabey, Atabey, Raif Parlakkaya ve Ali Alagöz (2006). *Genel Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri*, Atlas Kitabevi, Konya.
- Ayhan, Rıza (2003). *Soru ve Yanıtlarla Ticaret Hukuku*, 1. Baskı, Turhan Basın Yayın, Ankara.
- Bağcıoğlu, Özbek Senem, Özkan Sarısoy ve Neşe Sezer Kurt (2011). *Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarının Yasal Zorunluluk Olarak Uygulanması, Meslektaşlarımızın Mesleğe Devamını Etkiler mi?*, Mumeyek Vakfı Yayınları, I. Türk Coğrafyasında Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Sempozyumu, 25-26 Ekim, Sinop.
- Bilge, M. Emin (2005). *Limited Şirketlerde Ortakların Bilgi Alma Hakkı*. http://hukuk.erzincan.edu.tr/dergi/makale/2005_IX_16.pdf
- Bozkurt, Nejat (2000). *Muhasebe Denetimi*, Alfa/Aktüel Kitabevi, Bursa.
- Bozkurt, Nejat (2006). *Muhasebe Denetimi*, 4. Basım, Alfa Basım Dağıtım, İstanbul.
- Bozkurt, Nejat (2000). *Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan "Adli Muhasebecilik"*, Yaklaşım Dergisi, Yıl:8, Sayı 94, Ekim.

- Cömert, Nuran (2008). *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol*, İç Denetim Dergisi, Kış, Sayı: 21, (İstanbul).
- Can, M. Erdem (2011). *Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Limited Şirket Ortağının Borçları ve Yükümlülükleri*, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı: 4, Ankara.
- Çalışkan, Meral (2008). *Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Muhasebe Alanındaki Düzenlemeleri*, E-Yaklaşım Yayınları, Sayı: 61, Ağustos.
- Dabbagoğlu, Kadir (2011). *Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Öngörülen Denetim Uygulamaları Karşısında 3568 Sayılı Yasada Tanımlanan Muhasebe Meslek Mensuplarının Durumu*, Mumeyek Vakfı Yayınları, I. Türk Coğrafyasında Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Sempozyumu, 25-26 Ekim, Sinop.
- Dalak, Gülsen (1999). *Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları*, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran.
- Dalkılıç, A.Fatih, Sadiye Oktay (2011). *Uluslar arası Denetim ve Güvence Standartlarında Mesleki Şüphencilik*, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat.
- Deloitte (2007). *Karakteristik Çizgileriyle Türk Ticaret Kanunu Tasarısı*. https://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-tr_audit_TTKtasarisi_261207.pdf
- Demir, Şeref (2011). *Türk Ticaret Kanunu'ndaki Değişikliklerin Muhasebe ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 104.
- Dinç, Mahmut (2011). *Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Gerekçeleri*, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara
- Dinç, Engin ve Esra Atabay (2011). *Muhasebe Meslek Mensuplarının TFRS'ye Yönelik Düşünceleri ve Uygulama Başarısına Etki Etmesi Muhtemel Faktörlere Yönelik Bir Araştırma-Trabzon Alt Bölgesi Örneği*, Mumeyek Vakfı Yayınları, I. Türk Coğrafyasında Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Sempozyumu, 25-26 Ekim, Sinop.

- Doyrangöl, Cömert, Nuran (2008). *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Muhasebeye Getirilen Yenilikler*, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Ankara.
- Dural, Fatih (2005). *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Taslak'ta Yer Alan Şirketlerin Denetimi ve Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:70.
- Ekinci, Abdullah (2009). *Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na Göre Tutulması ve Tasdiki Zorunlu Defterler ve Tasdik Zamanları*, Vergi Mevzuatı, Aralık.
- Elitaş, Cemal, Mehtap Karakoç ve Serkan Özdemir (2011). *Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları*, Mumeyek Vakfı Yayınları, I. Türk Coğrafyasında Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Sempozyumu, 25-26 Ekim, Sinop.
- Elitaş, Cemal, Berfu İlter (2005). *Türk Ticaret Yasa Tasarısı'na Göre Ticari Defterler*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 72.
- Erdoğan, Tolga (2009). *Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İşlem Denetçisi ve Uygulaması*, Trakya Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.
- Erdoğan, Melih (2005). *Denetim*, Genişletilmiş 4. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Eskişehir.
- Eren, Tefvik (2005). *Sınırlı Uygunluk Denetimi*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Konya.
- Ergun, Ülkü ve Seçkin Gönen (2011). *Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Bağımsız Denetime Etkisi ve Yeni Denetçi Türleri (İşlem Denetçisi-Özel Denetçi)*, Mumeyek Vakfı Yayınları, I. Türk Coğrafyasında Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Sempozyumu, 25-26 Ekim, Sinop.
- Eroğlu, E. Canan (2007). *Türk Ticaret Kanunu ve Tasarı Açısından Anonim Şirketlerde Hisse Senetlerinin Devri*, Başkent Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi (Ankara).

- Erserim, Alper (2007). *Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi*, Muğla Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.
- Faik, Erdoğan (2009). *Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Kurumsal Yönetim İlkelerinin Oynadığı Rol*, <http://www.haberortak.com/Haber/Konuk-Yazarlarimiz/09062009/Yeni-Turk-Ticaret-Kanun-Tasarisinda-Kurumsal-Yonetim-Ilkelerinin-Oynadigi-Rol.php> e.t. 15.01.2010.
- Güneş, Recep, Ahmet Fethi Durmuş ve Bilal Solak (2011). *Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS'ye Yönelik Bilgi Düzeyleri ve Uygulamaya Yönelik Beklentileri: Elazığ ve Malatya İlleri Örneği*, Mumeyek Vakfı Yayınları, I. Türk Coğrafyasında Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Sempozyumu, 25-26 Ekim, Sinop.
- Gürbüz, Hasan (1995). *Muhasebe Denetimi*, Genişletilmiş 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir, 1995.
- Güredin, Ersin (1991). *Denetim*, Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 62, 4. Baskı, Avcıol Matbaası, İstanbul.
- Gegin, Eren (2010). *Günümüz İş Dünyası İçin Örnek Bir İç Denetim Modeli*, İç Denetim Dergisi, Kış, sayı: 25.
- Göksoy, C. Yaşar (2007). *Ortaklıklar Hukukunda Rekabet Yasaklarının Kapsamı*, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 9, Özel Sayı, İzmir.
- Gönen, Ceyhun (2011), *Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Şirketler Hukukunda Yapılan Değişiklikler*, <http://www.bilgidenetim.com/?sec=3&newsid=596&yazarid=56>, e.t. 15.12.2011.
- İmregün, Oğuz (2001). *Kara Ticareti Hukuku Dersleri*, Filiz Kitabevi, 12. Baskı, İstanbul.

- İsmail, Can ve Yusuf Gör (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Meslek Mensupları Arasında Bilinirlik Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma*, Mumeyek Vakfı Yayınları, I. Türk Coğrafyasında Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Sempozyumu, 25-26 Ekim, Sinop.
- Kalaycı, Şeref (2005). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, (2.Baskı), Asil Yayınevi, Ankara.
- Karasar, Niyazi (2000). *Bilimsel Araştırma Yöntemi*, (10.Baskı), Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Karahan, Sami ve İbrahim Arslan (2002). *Türk Ticaret Kanunu ve İlgili Mevzuat*, 4. Baskı, Mimoza Basım Yayım ve Dağıtım, Konya.
- Karahan, Sami (1991). *Ticaret Hukukunun Temel Kavramları*, Mimoza Basım Yayım ve Dağıtım, Konya.
- Kaval, Hasan (2006). *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kaval, Hasan (2005). *Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara.
- Kayar, Hayrul (2001). *Yeni TTK Yasasına Göre Özel Denetim Müessesesi*, <http://www.samden.com.tr/makale.php?id=155>, e.t. 18.11.2011.
- Kayar, Hayrul (2011). *Yeni TTK Göre İşlem Denetçiliği Müessesesi*, <http://www.samden.com.tr/makale.php?id=154>, e.t. 18.11.2011.
- Kayar, Hayrul (2011). *Yeni TTK Göre Şirketlerin Birleşmesi*, <http://www.samden.com.tr/makale.php?id=164>, e.t. 18.11.2011.
- Kayar, Hayrul (2011). *Yeni TTK Göre Şirketlerin Bölünmesi*, <http://www.samden.com.tr/makale.php?id=165>, e.t. 18.11.2011.
- Kepekçi, Celal (2004). *Bağımsız Denetim*, Avcıol Basım Yayın, Ankara.

- Kılınç, Kanber (2011). *Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Şirket Denetim Kurulu Seçimi Görev ve Sorumlulukları*, <http://kanberkilinc.com.tr/yeni-turk-ticaret-kanununda-sirket-denetim-kurulu-secimi-gorev-ve-sorumluluklari.htm> e.t. 16.05.2011.
- Kıracı, Murat (2003). *Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi*, Osman Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:4, Sayı 2, Aralık.
- Komisyon Raporu: Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu*, Esas No: 1/324, S.Sayısı:96
- Moroğlu, Erdoğan (2001). *Türk Ticaret Kanunu ve İlgili Mevzuat*, 7. Baskı, Beta Basım Dağıtım, İstanbul.
- Moroğlu, Erdoğan (2009). *Türk Ticaret Kanunu ile Yürürlük ve Uygulama Kanunu Tasarısı Değerlendirme ve Öneriler*, 6. Baskı, Vedat Basın Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Nilsson, Gül (2009). *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na Göre Şirketler Topluluğu Hukuku*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Önder, M.Fahrettin (2008). *Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslar arası Standartlara Uyum*, Asil Yayın, Ankara.
- Örten, Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar (2007). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özbingöl, Ayten (2008). *Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkilerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi*, Başkent Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.
- Özer, Mevlüt (1997). *Denetim I*, Özkan Matbaacılık, Ankara.
- Özkorkut, Korkut (2005). *Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Şirketlerin Denetiminde Yeni Bir Dönem: Bağımsız Denetleme Kuruluşları, Serbest Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler*, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Cilt 23, Sayı: 2, Ankara.

- Özkorkut, Korkut (2009). *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın Sermaye Şirketlerine Getireceği Yenilik ve Değişiklikler-I*, Yaklaşım Yayınları, Sayı: 194, Şubat.
- Özmen, Remzi (2011). *Karşılaştırmalı Türk Ticaret Kanunu*, Seçkin Yayıncılık, Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara.
- Özmen, Remzi (2010). *Türk Ticaret Kanunu*, Seçkin Yayın Dağıtım, Ankara.
- Parlakkaya, Raif (2010). *Uluslar arası (Türkiye) Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar*, Nobel Yayın Dağıtım, Konya.
- Paslı, Ali (2009). *Anonim Ortaklığın Devralınması*, Vedat Yayıncılık, İstanbul.
- Poroy, Reha ve Hamdi Yasaman (1995). *Ticari İşletme Hukuku*, Beta Basım Dağıtım İstanbul.
- Poroy, Reha, Ünal Tekinalp ve Ersin Çamoğlu (2005). *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, Güncelleştirilmiş 9. Baskıdan 10. Tıpkı Basım, İstanbul,
- Prestij Kitapları 5 (2004). *Ticaret Hukuku*, Gökçe Basın Yayım Dağıtım, Ankara.
- Reyna, Yuda ve Süzet Anjel (2011). *Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerle İlgili Ön Bilgiler*, http://www.turkhukuksitesi.com/makale_1414.htm
- Saka, Zafer (1998). *Ticaret Hukuku Ticari İşletme*, Beta Basın Dağıtım, İstanbul.
- Selimoğlu, Seval, Hülya Göktepe (2007). *Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler*, Mali Çözüm, Mayıs-Haziran, sayı: 81.
- Sevim, Şerafettin, Tansel Çetinoğlu ve Niyazi Kurnaz (2006). *Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye'de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat Mıdır?* Mali Çözüm Dergisi, Sayı:74, Ocak-Mart.
- Sumer, Haluk ve Helmut Pernsteiner (2004). *Şirket Birleşmeleri*, 1. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.

- Şengür E. Dilek (2011). *Yeni Türk Ticaret Kanunu İle Anonim Şirketlerde Sermaye ile İlgili Getirilen Yenilikler*, Mali Çözüm Dergisi, sayı: 103.
- Tekinalp, Ünal, Reha Poroy, ve Ersin Çamuroğlu (2005). *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, Güncelleştirilmiş 9. Baskıdan 10. Tıpkı Basım, İstanbul.
- Teoman, Ömer (2001). *Otuz Yıl Ticaret Hukuku*, Beta Basım Dağıtım, İstanbul.
- Ticaret Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu*, (2000). Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara.
- Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Konferans Bildiriler Tartışmalar*,(2005). Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(2007). *Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Muhasebe Standartları*, TMSK Yayınları, Fersa Matbaası, Ankara.
- Uslu, Ozan (2004). *Ticaret Şirketlerinde Birleşme-Devir-Bölünme-Nevi Değişirme Esasları ve Vergisel Boyutu*,
http://www.alomaliye.com/ozan_uslu_birlesme_devir.htm, e.t. 27.02.2011.
- Uyanık, Atilla (2001). *Denetim, Muhasebe ve Vergilendirme; Sigorta Sektörü Uygulamalı*, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Uzay, Şaban ve Seçkin Gönen (2011). *Yeni TTK ile Getirilen Yıllık Faaliyet Raporu Denetiminin ICFR (Finansal Raporlama İle İlgili Kontrollerin) Denetimi İle Benzerlikleri*, Mumeyek Vakfı Yayınları, I. Türk Coğrafyasında Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Sempozyumu, 25-26 Ekim, Sinop.
- Yavuz, Mustafa (2011). *Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirket Genel Kurul Toplantılarına Çağrı*, Yaklaşım Yayınları, Sayı: 221, Mayıs.
- Yıldırım, Suat (2011). *Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Denetçi*, Mali Çözüm Dergisi, sayı: 106, Temmuz-Ağustos.

Yıldız, Seyfi (2006). *Ticari Defterlerin İbrazı ve Kısmi İbraz Durumu*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 75.

Yutmaz, N.Mustafa ve Orhan Yutmaz (2011). *Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarının Yasal Zorunluluk Olarak Uygulanması, Meslektaşlarımızın Mesleğe Devamını Etkiler mi?* Mumeyek Vakfı Yayınları, I. Türk Coğrafyasında Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Sempozyumu, 25-26 Ekim, Sinop.

<http://www.msxlabs.org/forum/ekonomi/12321-sirket-birlesmesi.html>

<http://www.turkhukuk sitesi.com/serh.php?did=4544>

<http://www.ikademi.com/isletmeler-arasi-iliskiler/414-sirket-birlesmelerinin-nedenleri-i.html>

<http://veziroglu.av.tr/news/makaleler/irket-bcljnmesi.html>

<http://www.ongoren.av.tr/newsletter/tr/08-07.php>

<http://www.huseyinust.com/Thread-SIRKETLERDE-NEVI-DEGISTIRME>

<http://vergikanunhaberleri.blogspot.com/2012/05/yeni-ttk-da-tur-degistirme-m-180-190.html>

<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/turguy/025/>

ANKET SORULARI
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ YENİ TTK HAKKINDAKİ
GÖRÜŞLERİ
1. BÖLÜM

- 1- Yaşınız: () 18-25 () 26-35 () 36-50 () 51-65 () 66 ve üzeri
- 2- Mezuniyetiniz: () Lise () Önlisans () Lisans () Y.Lisans () Doktora
- 3- Ünvanınız: () Stajer () SMMM () YMM
- 4- Kaç yıldır Muhasebe Mesleği İle Uğraşıyorsunuz ?
() 1-5 yıl () 6-10 () 11-15 () 16-20 () 21-25 () 26-30 () 31 ve üzeri
- 5- Çalışma Statünüz : () Bağımlı () Bağımsız
- 6.Yeni çıkan TTK hakkında () Evet () Hayır
bilgim var.
7. Yeni çıkan TTK'nu () Evet () Hayır
incelediniz mi?

(6. ve 7. sorulara cevabınız hayır ise lütfen arka sayfadaki 56. soruya cevap veriniz.)

2. BÖLÜM

S. No	Muhasebe Meslek Mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu Hakkındaki Medya Takibi ve Eğitim Boyutu	Çok Düşük	Ortalamanın Biraz Altında	Orta	Ortalamanın Biraz Üzerinde	Çok Yüksek
8	<i>Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda</i> muhasebe mesleğine yönelik olarak getirilen değişikliklerden haberdar olma düzeyim					
9	<i>Yeni Türk Ticaret Kanunu</i> ile ilgili tartışma programları, konuşmalar, köşe yazıları vb. takip etme düzeyim					
10	<i>Yeni Türk Ticaret Kanunu</i> ile ilgili aldığım eğitimin düzeyi					
11	<i>Türkiye Muhasebe Standartları</i> ve <i>Türkiye Finansal Raporlama Standartları</i> ile ilgili aldığım eğitimin düzeyi					
12	<i>Uluslar arası Denetim Standartları</i> ile ilgili aldığım eğitimin düzeyi					
13	<i>Bağımsız Denetim</i> ile ilgili aldığım eğitimin düzeyi					
14	<i>İşlem Denetimi</i> ile ilgili aldığım eğitimin düzeyi					
15	<i>Yeni Türk Ticaret Kanunu</i> hakkında bilgi düzeyim					
16	<i>Türkiye Muhasebe Standartları</i> ve <i>Türkiye Finansal Raporlama Standartları</i> hakkında bilgi düzeyim					
17	<i>Uluslar arası Denetim Standartları</i> hakkında bilgi düzeyim					
18	<i>Bağımsız Denetim</i> hakkında bilgi düzeyim					
19	<i>İşlem Denetimi</i> hakkında bilgi düzeyim					
20	Genel olarak <i>Türk Ticaret Kanunu</i> hakkında bilgi düzeyim					

3. BÖLÜM

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Mesleği ve Mensupların Gelişimine Etki Boyutu		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
21	<i>Yeni Türk Ticaret Kanunu</i> , muhasebe mesleğinin gelişimi açısından önem taşır					
22	<i>Yeni Türk Ticaret Kanunu</i> , muhasebe mesleğinin saygınlığını ve itibarını artırır					
23	<i>Yeni Türk Ticaret Kanunu</i> ile muhasebe mesleğinin geliri artar					
24	<i>Yeni Türk Ticaret Kanunu</i> , meslek mensuplarına yeni iş imkânları sağlar					
25	<i>Yeni Türk Ticaret Kanunu</i> ile her türlü belgenin bir kopyasını yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklanması imkânı getirilmesi muhasebe mesleğinin gelişimi açısından faydalı olur					

4. BÖLÜM

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Diğer Uygulamalarla Birlikte Muhasebe Mesleğinin Üzerinde Etki Boyutu		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
26	<i>Yeni Türk Ticaret Kanunu</i> ile <i>Bağımsız Denetim ve İşlem Denetiminin</i> getirilmesi muhasebe mesleğini daha değerli hale getirir					
27	<i>Yeni Türk Ticaret Kanunu</i> ile web sitesi kurma zorunluluğunun gelmesi muhasebe mesleğini olumlu yönde etkiler					
28	<i>Yeni Türk Ticaret Kanunu</i> 'un ve <i>Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları</i> 'nı kabul etmesi muhasebe mesleğinin gelişimine katkıda bulunur					
29	<i>Yeni Türk Ticaret Kanunu</i> ile <i>Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları</i> 'na referans yapılması muhasebe meslek uygulayıcılarının işini kolaylaştıracaktır.					
30	<i>Yeni Türk Ticaret Kanunu</i> ile birlikte muhasebe meslek mensuplarının <i>Türkiye Muhasebe Standartları</i> uygulamalarını bilme zorunluluğu doğar					
31	<i>Yeni Türk Ticaret Kanunu</i> ile A.Ş ve Ltd. Şti.'lerin tek kişi ile kurulabilmeleri muhasebe mesleğini olumlu yönde etkiler					
32	<i>Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun</i> kabulü <i>Türkiye Muhasebe Standartları</i> 'nın uygulanması finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlar					
33	<i>Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun</i> kabulü <i>Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları</i> muhasebe uygulamalarında tekdüzen sağlar					
34	<i>Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun</i> kabulü Ticari defterlerin ve finansal tabloların <i>Türkiye Muhasebe Standartları</i> 'ye uygun olarak düzenlenmesi uluslar arası toplumla ve piyasalarla bütünleşmeye katkıda bulunur					
35	<i>Yeni Türk Ticaret Kanunu Vergi Usul Kanunu</i> 'da yeni düzenlemeler yapılmasını gerektirir					

5. BÖLÜM

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun İşletmeler Üzerindeki Etki Boyutu		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
36	<i>Yeni Türk Ticaret Kanunu</i> , şirketlerin kurumsallaşması açısından önem arz eder					
37	<i>Yeni Türk Ticaret Kanunu</i> ile şirketlerin kuruluşu ve yeniden yapılanması kolaylaştırılır ve daha güvenli hale getirilir					
38	Şirketlere elektronik ortamda web sayfası oluşturma zorunluluğu şeffaflık ve bilgi toplumu olma yolunda önemli bir adım olur					
39	<i>Yeni Türk Ticaret Kanunu</i> ile pay sahibi olmanın değeri yükselir					
40	<i>Yeni Türk Ticaret Kanunu</i> ile muhasebe meslek mensuplarının <i>Bağımsız Dış Denetim</i> şirketi kurmalarının önü açılmış olur					
41	<i>Yeni Türk Ticaret Kanunu</i> ile <i>Bağımsız Dış Denetim</i> 'den geçen bir şirkette tüm ortakların hakları daha iyi korunmuş olur					
42	<i>Yeni Türk Ticaret Kanunu</i> , denetimi daha fazla ön plana çıkarır					

6. BÖLÜM

Meslek Mensuplarının Duygu, Düşünce ve Bilgilerinin Standartların Uygulanmasına Etki Boyutu		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
43	Meslek mensupları, standartları uygulamada kısa sürede başarı sağlar					
44	Meslek mensuplarının tarafsızlıkları ve dürüstlükleri, standartların uygulanmasını olumlu etkiler					
45	Meslek mensuplarının eğitim düzeyinin yüksek olması, standartların uygulanmasını olumlu etkiler					
46	Meslek mensuplarının mesleki tecrübe sahibi olması, standartların uygulanmasını olumlu etkiler					
47	Meslek mensuplarının meslekle ilgili saygınlık beklentisi, standartların uygulanmasını olumlu etkiler					
48	Meslek mensupların kişisel ilgileri, standartların uygulanmasını olumlu etkiler					
49	Meslek mensuplarının mevcut kazancın artacağı ile ilgili beklentileri, standartların uygulanmasını olumlu etkiler					
50	Meslek mensuplarına göre standartlarla ilgili kanuni zorunluluklar, standartların uygulanmasını olumlu etkiler					

7. BÖLÜM

S. No	Standartların Meslek Mensuplarına Faydaları Boyutu	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
51	Standartlar, meslek mensuplarının iş yükünü artırır					
52	Standartlar, meslek mensuplarının inisiyatif kullanmasını kısıtlar					
53	Standartların sürekli olarak güncellenmesi, meslek mensupları için sürekli eğitimi zorunlu hale getirir					
54	<i>Uluslar arası Finansal Raporlama</i> 'ya uygun raporlama, meslek mensuplarına UFRS'nin geçerli olduğu diğer ülkelerde de mesleklerini icra edebilmelerinin yolunu açar					
55	Türk Ticaret Kanunu'nun getirdiği sorumluluklar, şirket yöneticilerinin meslek mensuplarına daha fazla işbirliği içinde bulunması olması sonucunu doğurur					

56. İncelememe hakkındaki görüşlerinizi yazar mısınız.

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....