



anadolum
e K a m p ü s
ve
anadolu mobil
dilediğin yerden,
dilediğin zaman,
öğrenme fırsatı!



(ekampus.anadolu.edu.tr)



(mobil.anadolu.edu.tr)

ekampus.anadolu.edu.tr



Takvim



Duyurular



Ders
Kitabı (PDF)



Epub



Html5



Mobi
Kitap



Sesli Kitap



Canlı Ders



Video



Ünite
Özeti



Sesli Özet



Sorularla
Öğrenelim



Alıştırma



Çözümlü
Sorular



Deneme
Sınavı



Tartışma
Forumu



Çıkmış Sınav
Soruları



Sınav Giriş
Bilgisi



Sınav
Sonuçları



Öğrenci
Toplulukları



AOS DESTEK
AÇIKÖĞRETİM DESTEK SİSTEMİ

Açıköğretim Sistemi ile ilgili
merak ettiğiniz her şey AOS Destek Sistemimde...

- Kolay Soru Sorma ve Soru-Yanıt Takibi
- Sıkça Sorulan Sorular ve Yanıtları
- Canlı Destek (Hafta İçi Her Gün)
- Telefonla Destek

aosdestek.anadolu.edu.tr

AOS DESTEK Sistemi İletişim ve Çözüm Masası

0850 200 46 10

www.anadolu.edu.tr

T.C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ YAYINI NO: 3788

AÇIKÖĞRETİM FAKÜLTESİ YAYINI NO: 2602

MUHASEBE VE HUKUK

Yazarlar

Prof.Dr. Selahattin KARABINAR (Ünite 2, 4, 5)

Prof.Dr. Nazlı KEPÇE (Ünite 7)

Prof.Dr. Vedat EKERGİL (Ünite 3, 6)

Dr.Öğr.Üyesi Nilüfer BORAN GÜNEYSU (Ünite 1)

Dr.Öğr.Üyesi Neval OKAN (Ünite 8)

Editör

Prof.Dr. Kerim BANAR



ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Bu kitabın basım, yayım ve satış hakları Anadolu Üniversitesine aittir.
“Uzaktan Öğretim” tekniğine uygun olarak hazırlanan bu kitabın bütün hakları saklıdır.
İlgili kuruluştan izin almadan kitabın tümü ya da bölümleri mekanik, elektronik, fotokopi, manyetik kayıt
veya başka şekillerde çoğaltılamaz, basılamaz ve dağıtılamaz.

Copyright © 2018 by Anadolu University
All rights reserved

No part of this book may be reproduced or stored in a retrieval system, or transmitted
in any form or by any means mechanical, electronic, photocopy, magnetic tape or otherwise, without
permission in writing from the University.

UZAKTAN ÖĞRETİM TASARIM BİRİMİ

Genel Koordinatör

Doç.Dr. Murat Akyıldız

Kitap Basım ve Dağıtım Koordinatörü

Dr.Öğr.Üyesi Murat Doğan Şahin

Kapak Düzeni

Doç.Dr. Halit Turgay Ünalın

Grafikerler

Gülşah Karabulut

Özlem Ceylan

Dizgi

Açıköğretim Fakültesi Dizgi Ekibi

Muhasebe ve Hukuk

E-ISBN

978-975-06-2834-4

Bu kitabın tüm hakları Anadolu Üniversitesi'ne aittir.
ESKİŞEHİR, Ağustos 2018

3052-0-0-0-1809-V01

İçindekiler

| | |
|--|-----|
| Önsöz..... | iv |
| 1. Sosyal Düzen Kuralları ve Hukuk..... | 2 |
| 2. Muhasebe Hukuku ve Temel İlkeler..... | 20 |
| 3. Defterler ve Belgeler..... | 40 |
| 4. Mali Tablolar (Finansal Tablolar)..... | 76 |
| 5. Cari Hesap..... | 92 |
| 6. Birleşme, Bölünme ve Tür Değişirme..... | 108 |
| 7. Denetim..... | 136 |
| 8. Ticaret Hukukunun Esasları..... | 156 |

Önsöz

Muhasebe, işletmelerin faaliyetleri ile faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgi üreten bir süreçtir. Bilgi üretilmesi sürecinde işletmedeki mali karakterli işlemler günlük deftere kaydedilecek, büyük defterde sınıflandırılacak, mali tablolarda özetlenecek, özetlenen bu bilgiler analiz edilerek yorumlanacak ve sonuçlar muhasebe bilgisini kullanacak ilgili taraflara raporacaktır. Tüm bu işlemlerin teknik bir tarafı olduğu kadar hukuki taraf da bulunmaktadır.

Bu kitapta bu yasal düzenlemelerin neler olduğu, diğer bir ifadeyle muhasebe ve hukuk ilişkisi ele alınmıştır. Bu düzenlemeler Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Borçlar Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler ve diğer yasalardan oluşur. Bu düzenlemelerin ortak amacı doğru, zamanlı ve tam bilgi üretmektir.

Kitabın ilk bölümlerinde hukukun temel ilkeleri ile muhasebe hukuku konuları ele alınmıştır. Muhasebe sürecinde kullanılan yasal defterlerin neler olduğu ve bu defterlere kayıtların nasıl yapıldığı konusu ile kayıtlara esas alan belgeler üçüncü ünite de açıklanmıştır. Muhasebe bilgilerinin özetlendiği mali tabloların içeriği ve sunulması ile ilgili yasal düzenlemeler dördüncü ünite de incelenmiştir. Cari hesabın ne olduğu, nasıl hesapladığı konusu ve işletmeler açısından önemi beşinci bölümde ele alınmıştır. İşletmeler açısından özel önemi olan işletmelerde birleşme, nevi değiştirme ve tasfiye konuları şahıs ve sermaye şirketleri açısından altıncı ünite de işlenmiştir. Son yıllarda çok daha önemli hale gelen işletmelerin denetimi konusu yedinci ünite de yasal düzenlemeler de dikkate alınarak incelenmiştir. Son ünite de ise, ticari işlerde yargı konusu ele alınmıştır.

Muhasebe mesleği ile ilgilenmeyi düşünen ve ilgilenenlere yararlı olacağına inandığımız bu kitabın yayına hazırlanması ve basılmasında emeği geçen tüm çalışma arkadaşlarımıza sonsuz teşekkürlerimizi sunarız.








Editör

Prof.Dr. Kerim BANAR

1









Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

-  Sosyal düzen kurallarını açıklayabilecek,
-  Sosyal düzen kurallarının ayırt edici özelliklerini saptayabilecek,
-  Hukuk kuralları, ahlak kuralları, din kuralları ve görgü kurallarını açıklayabilecek,
-  Hukuk Kurallarının öğelerini ve özelliklerini sıralayabilecek,
-  Hukuk kurallarının sosyal düzen kuralları içindeki yerini belirleyebilecek,
-  Hukuk ve adalet kavramlarını ilişkilendirebilecek,
-  Yaptırım kavramını ve hukukta yaptırımın türlerini açıklayabilecek

bilgi ve becerilere sahip olabilirsiniz.

Anahtar Kavramlar

- | | |
|--|---|
|  Sosyal (Toplumsal) Düzen |  Hukuk Kuralları |
|  Sosyal Düzen Kuralları |  Görgü Kuralları |
|  Din Kuralları |  Müeyyide (Yaptırım) |
|  Ahlak Kuralları |  Adalet |

İçindekiler

- ❖ Giriş
- ❖ Sosyal Düzen ve Kurallar
- ❖ Sosyal Düzen Kurallarının Türleri
- ❖ Hukuk Kurallarının Sosyal Düzen Kuralları İçindeki Yeri
- ❖ Hukukta Yaptırım

Sosyal Düzen

Kuralları ve Hukuk

GİRİŞ

Bu ünite de sosyal düzen kavramı ve sosyal düzen kurallarının türleri, hukuk kurallarının sosyal düzen içindeki yeri incelenecektir. Hukukta yaptırım kavramı değerlendirilerek ünite tamamlanacaktır. İnsan, yaşamını sürdürdüğü çevrede diğer insanlarla ve kurumlarla birçok ilişkiye girer. Bu ilişkiler sosyal ilişki olarak adlandırılmaktadır. Bu sosyal ilişkilerin tâbi olduğu düzen ise, sosyal düzen olarak ifade edilmektedir. Genel kabul gören bir yaklaşıma göre sosyal düzen kuralları; din kuralları, ahlak kuralları, görgü kuralları ve hukuk kuralları şeklinde sınıflandırılmaktadır. Hukuk kuralları en önemli sosyal kurallardır. Hukuk kurallarının temel özellikleri genel ve soyut olması, emir ve yaptırım içermesidir. Hukuk kurallarını diğerlerinden ayıran en önemli özellik yaptırımının maddi olmasıdır. Hukuk kurallarına uymama hâlinde kişiye maddi yaptırım uygulanır, kamu gücü devreye girerek kuralı ihlal eden kimseye zor kullanır ve kuralın gereğini yerine getirir. Hukuk kurallarının diğer sosyal düzen kurallarından farkı, bu kuralların devletin zorlayıcı gücüyle desteklenmiş olmasıdır. Sosyal kurallara uyulmadığı takdirde karşılaşılan tepkiye yaptırım denir. Yaptırım farklı türlerde zorlama ile kurallara uyulmasını amaçlamaktadır. Yaptırım din, ahlak ve görgü kurallarına uyulmaması hâlinde manevi nitelik taşıırken, hukuk kurallarına uyulmaması durumunda maddi niteliktedir. Hukuki yaptırımlar ceza, cebri icra, tazminat, geçersizlik ve iptal olmak üzere beş kategoride incelenebilir. Yaptırım, hukuk kuralının ihlali hâlinde ortaya çıkmaktadır. Yaptırımın türü, ilgili hukuk alanı, ihlal edilen hukuk kuralı, ihlalin niteliği ve etkilerine göre belirlenmektedir.

SOSYAL DÜZEN VE KURALLAR

İnsan toplum denilen sosyal çevre içinde yaşamaktadır. İnsan yaşamını sürdürdüğü bu çevrede diğer insanlarla ve kurumlarla birçok ilişkiye girer; bu ilişkiler sosyal ilişki olarak adlandırılmaktadır. İnsanın sosyal ilişkileri sayılamayacak kadar çoktur. Bir öğrencinin sabah kalktığı anda ailesi ya da arkadaşlarıyla ilişkileri, okula giriş kapısında güvenlik görevlileriyle yaşadığı ilişkiler, sınıfta ya da kantinde yaşadığı ilişkilerin hepsi sosyal ilişki olarak adlandırılabilir.

İnsan için belirli bir sosyal çevrede yaşamak önemli bir zorunluluktur. Bazılarına göre bunun sebebi insanda bulunan benzerlerini arama eğilimi; bazılarına göre ihtiyaçlarını karşılama gereksinimi; bazılarına göre içgüdüsel, hayvansal bir gereksinim; bazılarına göre ise barış içinde yaşama zorunluluğudur.

Bu sosyal ilişkiler bazen sorunsuz yürürken bazen de çatışmalara neden olabilir. Örneğin aile içinde yaşanan çatışmalar, kadın erkek çatışmaları, kurumlar arası, hatta ülkeler arası çatışmalar bunlara örnek olarak gösterilebilir. Ancak belirttiğimiz sosyal ilişkiler her ne kadar birtakım çatışmalar içerse de belli bir düzen içinde yürümektedir. Kurallara uyanlar yanında uymayanlar da bulunmasına rağmen, bu düzen kendi dinamiği içinde yürümektedir. İşte sosyal ilişkilerin tâbi olduğu bu düzen, sosyal düzen olarak ifade edilmektedir.

Sosyal düzenin herkese yüklediği bazı yükümlülükler ve bazı ödevler vardır. Sosyal düzen içinde, belirtilen ödev ve yükümlere uymamak beraberinde birçok sorunu getirir. Zira sosyal düzen, belli bir ahengi sağlamak için birtakım emir ve yasaklar getirmektedir. Sosyal düzen içinde yaşayan insanların ödevleri, hak ve yetkilerini düzenleyen kurallara sosyal düzen kuralları denilmektedir.

Sosyal düzen kurallarının belirli özellikleri bulunmaktadır. Öncelikle bu kurallar genel nitelik taşır yani ayırimsız herkese uygulanır. İkincisi süreklidir yani bu kurallar çok uzun zamandır ve aralıksız bir biçimde uygulanmaktadır. Üçüncüsü, bunlar yaptırımlı kurallardır.

Sosyal düzen kuralları zaman içinde değişim gösterebilirler, hatta bölgeden bölgeye, ülkeden ülkeye dahi farklılaşabilirler. Bir sosyal düzen kuralının zamanla ortadan kalması da söz konusu olabilir. Öte yandan, bir davranış aynı zamanda birden çok sosyal düzen kuralını ihlal edebilir. Örneğin, aynı olay hem ahlak, hem din ve hem de hukuk kurallarına aykırı olabilir. Hırsızlık, adam öldürme gibi.



Sosyal düzen kurallarının özelliklerini açıklayınız?



Adnan Güriz'in "Hukuk Felsefesi" (Üçüncü Basım. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1992) adlı eserini inceleyerek sosyal düzen kurallarının varlık sebebini değerlendirin.

SOSYAL DÜZEN KURALLARININ TÜRLERİ

Sosyal düzen kuralları sayılamayacak kadar çoktur ancak bilimin önemli bir fonksiyonu bilimsel bilgiyi sınıflayarak anlaşılabilir kılmaktır. Bu yönden yaklaşıldığında, sosyal düzen kurallarının, özellikleri de dikkate alınarak sınıflandırılması mümkündür. Genel kabul gören bir yaklaşıma göre sosyal düzen kuralları:

- Din kuralları,
- Ahlak kuralları,
- Görgü kuralları,
- Hukuk kuralları şeklinde sınıflandırılabilir.



Sosyal düzen kuralları, ülkeden ülkeye ve hatta şehirden şehire değişebildiği gibi zaman içinde de değişimin konusu olur. Bir sosyal düzen kuralının zamanla bütünüyle ortadan kalkması da söz konusu olabilir.

Din Kuralları

İlkel toplumlarda kuralları koyan ya da oluşturanlar genellikle din adamlarıdır. Bu anlamda din kuralları sosyal düzenin oluşumunda önemli yer tutmuştur. Hatta bu dönemlerde zaman zaman dinsel ve dünyevi otoritenin karıştığı dahi görülmektedir. Dinsel kuralların etkin olduğu toplumlarda hukuk kuralları teokratik temellere dayanmaktadır. Gerçekten, dinsel yönetimin benimsendiği toplumlarda din kurallarına uymamak, aynı zamanda hukuk kurallarına da uymamak anlamına gelir. Bu tür toplumlarda din kuralları ile hukuk kuralları genellikle eş anlamlı ve eş değerdedir.

Din kuralları Tanrı ile insanlar arasındaki ilişkileri düzenleyen, Tanrı'nın emir ve yasaklarını içeren kurallar bütünüdür. İstisnalar bir yana bırakılırsa din kuralları genellikle kutsal kitaplara dayanmaktadır. Din, evreni yaratan ve yöneten ilahi bir varlığa yani Tanrı'ya inanmayı ve ona ibadeti emreder. Kutsal kitaplarda düzenlenen bu ilişkinin bir boyutu uhrevi yani kişi ile Tanrı ve öbür dünya ilişkileridir. Kutsal kitapların getirdiği kurallar uhrevi olanlar yanında aynı zamanda sosyal yaşamı da düzenlemekte ve bu durumda din kuralları hukuk kuralı niteliğine bürünmektedir. Din kurallarının değişmezliği ve dogmatikliği din kurallarının toplumsal yaşamın gerisinde kalmasına yol açabilmektedir. Din kuralları Tanrı buyruğu olduğu için dogmatik ve statiktir. Din kurallarına uyulmadığı takdirde kişinin günah işleyeceği, Tanrı tarafından cezalandırılacağına inanılır.

Laikleşme hareketi (özellikle Avrupa’da yaşanan Reform hareketi) saf din kurallarının toplumsal yaşamdaki etkisini azaltmıştır. Din kuralları kişinin uhrevi (öbür dünya ve tanrıyla olan) ilişkilerini ilgilendiren alanla sınırlı kalmış; sosyal yaşamda eski önemini yitirmiştir.

Kuşkusuz bugün de din kuralları sosyal düzende bir ölçüde etkilidir. Ancak bu etki oldukça sınırlıdır. Bugün için laikliği benimsemiş ülkelerde din kurallarına uymamanın yaptırımı manevidir. Başka bir deyimle, din kurallarına uymayan kişilere yönelik bir güç kullanımı ya da zorlama söz konusu değildir. Din kurallarına uymayanlar, günahkâr sayılma, toplum dışına itilme gibi manevi yaptırımlarla karşılaşılırlar. Bu tür toplumlarda bir din kuralına uyulmaması hâlinde eğer kişiye maddi bir yaptırım uygulanabiliyorsa, bunun sebebi uyulmayan din kuralının aynı zamanda hukukça benimsenmesi yani hukuk kuralı hâline gelmesidir. Yoksa laik toplumlarda din kuralına uymamanın sadece manevi yaptırımı bulunmaktadır.



Din kuralları Tanrı buyruğu olduğu için dogmatik ve statiktir. Din kurallarına uyulmadığı takdirde kişinin günah işleyeceği, Tanrı tarafından cezalandırılacağına inanılır.

Ahlak Kuralları

Değerler sistemi içinde, insan davranışları hakkında “doğru” ya da “yanlış” bulma açısından yapılan değerlendirmelerin bütünü, toplumsal bir kurum olarak ahlakı oluşturmaktadır (Özekes, s. 70). Ahlak kuralları iyilik-kötülük, doğruluk-yanlışlık gibi çeşitli konulardaki değer yargılarıdır. Ahlak kurallarının iki yönü bulunmaktadır: Nesnel (objektif, sosyal) Ahlak insanın diğer bireylere karşı olan ödevleri ile ilgilidir. Öznel (subjektif) Ahlak kişinin kendi şahsı ve iç dünyasına karşı ödevlerini ifade etmektedir. Örneğin başkaları hakkında kötü düşünmemek, yalan söylememek subjektif ahlaka ilişkin; fakirlere yardım etmek, verilen sözü tutmak objektif ahlakla yakından ilgilidir.

Ahlak zamana, yere, topluma karşı değişir. Ahlak kurallarına uymama hâlinde karşılaşılan yaptırımlar manevidir. Diğer bir ifade ile ahlak kurallarına uymayanlara herhangi bir maddi yaptırımın uygulanması söz konusu olmaz. Ahlak kurallarını ihlal edenlere toplumca ayıplanma, toplum dışına itilme gibi manevi yaptırımlar uygulanır. Buna karşılık, bir ahlak kuralı hukuk tarafından benimsenmişse o ahlak kuralına uymamak aynı zamanda hukuk kuralının da ihlali anlamına geleceği için, maddi yaptırım söz konusu olabilir.

Hukuk kuralları ahlak kurallarına göre daha dar bir alanı kapsar. Zira ahlak kuralları subjektif ve objektif kurullarla hem toplumsal hem de kişisel değer yargılarını içerirken; hukuk kuralları sadece toplumsal olan, dışa yansıyan davranışlarla ilgilidir. Ahlak kurallarına uymamanın yaptırımı manevi iken hukuk kurallarına uyulmadığı takdirde maddi yaptırımla karşılaşılır. Ahlak kuralları kişilere yükümlülükler getirirken hukuk kuralları hem yükümlülük hem de yetki verebilir.

Görgü (Nezaket) Kuralları

Toplumsal düzen, gündelik ilişkilerde bazı davranış kalıplarına uyulmasını gerektirir. Ahlak kurallarından farklı olan bu kurallar, görgü kuralları olarak adlandırılmaktadır. Bu kurallar tavırlar, yöntemler ve hareket biçimlerinden oluşur. Başkası konuşurken dinlemek, el öpmek, kibarca yemek yemek, selam vermek veya misafir ağırlamak bu kurallara örnek gösterilebilir. Görgü kuralları bazen hukuksallaşabilir, askerde selam vermek bu duruma örnek gösterilebilir.

Görgü kuralları bölgesel ve yöresel olabilir. Belli bir bölgede kendine özgü görgü kuralları ile karşılaşılabilir. Görgü kuralları yazılı değildir, aktarılarak günümüze ulaşmıştır. Görgü kurallarına uymayanlar görgüsüz, kaba veya saygısız olarak nitelendirilir. Bu anlamda görgü kurallarına uymamanın yaptırımı manevidir.



Görgü kurallarına uymamanın yaptırımını manevi niteliktedir.

Hukuk Kuralları

Hukuk kuralları en önemli sosyal kurallardır. İnsan topluluğunun bulunduğu her yerde hukuk vardır. Hukuk kuralları kişilerin dışa yansıyan ilişkilerini düzenlediği gibi toplum yaşamını düzenlemek, huzuru ve barışı sağlamak, dayanışmayı gerçekleştirmek gibi fonksiyonları yerine getirir. Hukuk kurallarının temel özellikleri genel ve soyut olması, emir ve yaptırım içermesidir.

Hukuk kurallarını diğerlerinden ayıran en önemli özellik yaptırımının maddi olmasıdır. Başka bir ifadeyle hukuk kurallarına uymama hâlinde kişiye maddi yaptırım uygulanır, kamu gücü devreye girerek kuralı ihlal eden kimseye zor kullanır ve kuralın gereğini yerine getirir. Hukuk kurallarının diğer sosyal düzen kurallarından farkı, bu kuralların devletin zorlayıcı gücüyle desteklenmiş olmasıdır.



Hukuk kuralları toplum hayatında kişilerin birbirleriyle ve toplumla olan ilişkilerini düzenleyen ve uyulması kamu gücüyle yani maddi yaptırımla desteklenmiş sosyal kurallardır.

Hukuk kuralları toplum hayatında kişilerin birbirleriyle ve toplumla olan ilişkilerini düzenleyen ve uyulması kamu gücüyle yani maddi yaptırımla desteklenmiş sosyal kurallardır.

Hukukla ilgili olarak yapılan tanımlar bir bütün olarak değerlendirildiğinde hukuk kurallarının;

- Kişilerin dışa yansıyan davranışlarını düzenlediği,
- Toplumdaki egemen güç, yani üstün siyasal iktidar tarafından belirlendiği,
- Genel olarak kişiler arasındaki ilişkileri düzenlediği,
- Örgütlü siyasal mekanizma aracılığı ile gerçekleştiği,
- Maddi yaptırım içerdiği,
- Toplumsal barışı, hukuk güvenliğini ve adaleti sağladığı görülür.

Diğer sosyal düzen kuralları gibi, hukuk kuralları da insanlar arası ilişkileri düzenler ve bir davranışta bulunma veya bulunmama şeklinde bir emir içerir. Bununla birlikte, hukuk kuralları, belirli bir toplumsal-kültürel çevre içinde şekillense de bu kuralları yapan irade, siyasal iktidarın / devletin iradesidir; ayrıca, diğer sosyal düzen kurallarından farklı olarak, hukuk kurallarına uyulmaması hâlinde devlet (kamu) gücüyle desteklenen maddi yaptırımla karşılaşılır. Bu yaptırım, kuralın konusuna göre çeşitli biçimlerde olabilmektedir. Örneğin, bir alacaklının borcunun ödenmemesi hâlinde icra yoluyla söz konusu borcu ödemeye veya bir vergi borcunu vergi dairesine ödemeye mecbur edilmek, rutin fennî muayenesi yapılmamış bir aracın trafik polisi tarafından trafikten men edilmesi işlemine maruz kalmak ve nihayet bir suçun işlenmesi hâlinde mahkeme kararıyla hürriyetten yoksun bırakılmak gibi. Bu bakımdan, hukuk kurallarının en önemli sosyal düzen kurallarını oluşturduğu rahatlıkla söylenebilir.

Hukuk kuralları, diğer sosyal düzen kurallarından tamamen bağımsız değildir. Tüm sosyal kurallar hemen hemen aynı konuları, yani sosyal hayatı düzenler. Bazı değerler hem hukuk, hem ahlak, hem de din kuralı hâline gelmiş olabilir. Tüm kuralların kesiştiği ortak bir alan bulunduğu gibi, diğerleriyle kesişmeyen, kurallara özgü alanlarla da karşılaşmak mümkündür.



Hukuk kurallarının temel özelliklerini sayınız?



Ahlak ve hukuk ilişkisini kurabilmek için Adnan Güriz'in Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlarından çıkmış olan "Hukuk Felsefesi" adlı kitabını inceleyiniz.

HUKUK KURALLARININ SOSYAL DÜZEN KURALLARI İÇİNDEKİ YERİ

Hukuk kuralları diğer sosyal düzen kurallarından çeşitli özellikleriyle farklılık arz eder. Bunlar arasında ön plana çıkan özellik ise yaptırımların niteliğine ilişkindir.

Hukuk Kurallarının Öğeleri ve Özellikleri

Genel bir değerlendirme yapıldığında açık veya üstü kapalı biçimde olsun; her hukuk kuralının üç ögesi bulunur. Bunlar; konu, irade (emir) ve yaptırımdır.

Her hukuk kuralının düzenlediği bir konu bulunur. Konu, kanun koyucunun sosyal yaşama ilişkin bakış açısını da yansıtır. Hukuk kuralının konusu kişilerin dışarıya yansıyan ilişkileri; eylem ve işlemlerdir. Dolayısıyla bir hukuk kuralı kişinin bir başkasıyla ilişkisine, yaptığı bir sözleşmeye, görmekte olduğu işe ilişkin olabilir.

Hukuk kuralının öğelerinden ikincisi irade (emir)dir. İrade kanun koyucunun yapılmasını uygun bulduğu ya da yasakladığı davranışa ilişkin iradesini ifade eder. Hukuk kuralıyla kanun koyucu açıkça ya da üstü kapalı olarak bir şeyi yasaklar ya da serbest bırakır.

Nihayet, her hukuk kuralında bir yaptırım bulunur. Hukukta yaptırım maddi nitelik taşır. Dolayısıyla, açıkça ya da üstü kapalı biçimde, her hukuk kuralı bir maddi yaptırım içerir. Bu yaptırım ceza, tazminat, cebri icra, geçersizlik ya da iptal olabilir.

Örneğin Türk Borçlar Kanunu'nun 49. maddesine göre, "Kusurlu veya hukuka aykırı bir fille başkasına zarar veren bu zararı gidermekle yükümlüdür". Bu hükümde konu, başkasına kusurlu veya hukuka aykırı bir fille verilen zararlar. İrade (emir) kişilerin bu tür zararları vermemeleridir. Yaptırım ise bu tür zararları verenlerin zararı gidermeleri yani tazmin etmeleri; kısacası tazminattır.

Hukuk kuralları genel, soyut, sürekli ve yaptırıma bağlı kurallardır. Hukuk kuralları soyuttur; somut ve tek bir olay için hazırlanmamıştır. Aynı nitelikteki tüm toplumsal olaylar için geçerlilik taşımaktadır. Bu nedenle hukuk kuralları, düzenlediği tüm olaylara uygulanabilecek niteliktedir. Hukuk kuralları genel niteliktedir. Aynı durumda bulunan tüm kişileri ve aynı vasıftaki tüm olayları kapsamaktadır. Hukuk kuralları kural olarak genç, yaşlı, kadın veya erkeğe aynı şekilde uygulanmaktadır. Hukuk kuralları yürürlükten kaldırılmadıkları sürece, sürekli olarak uygulanmaktadır. Bu anlamda hukuk kuralları geçici değil, uygulandığı zaman dilimi içinde sürekli. Hukuk kuralları bağlayıcıdır; bu bağlayıcılığa aykırı hareket edilmesi hâlinde maddi yaptırım ortaya çıkmaktadır.



Hukuk kuralları genel, soyut, sürekli ve yaptırıma bağlı kurallardır.

Hukuk Kuralları ve Diğer Sosyal Düzen Kurallarının Ayrılması

Hukuk kuralları ve diğer sosyal kuralların birbirinden ayrılması için çeşitli ölçütlerden yararlanılmaya çalışılmaktadır. Bunlardan taraflar bakımından yapılan ayırma göre, hukuk kuralları iki taraflıdır, diğer kurallar tek taraflıdır. Ancak din, ahlak ve görgü kuralları da iki taraflı olabileceği için bu ölçütün bir anlamı bulunmamaktadır.

Bazılarına göre hukuk kuralları yazılı kurallardır; buna karşın diğer sosyal kurallar yazılı değildir. Bu ölçüt de özellikle kutsal kitaplardan esinlenen din kuralları dikkate alındığında yeterli kabul edilemez.

Bazılarına göre hukuk kuralları toplumsal irade ürünü iken diğerlerinde bu özellik bulunmaz. Ahlak kurallarının da toplumsal iradeden kaynaklandığı dikkate alındığında bu ölçüt de anlamlı değildir. Aslında bu ayırımların pratikte çok büyük bir geçerliliği bulunmamaktadır. Tüm sosyal kurallar hemen hemen aynı konuları, yani sosyal hayatı düzenler. Tüm kuralların kesiştiği ortak bir alan bulunduğu gibi, diğerleriyle kesişmeyen, kurallara özgü alanlarla da karşılaşmak mümkündür. Hemen bütün kurallar genel, sürekli, soyut ve caydırıcı nitelik taşır.

Kanımızca, hukuk kuralları ile diğer sosyal kurallar arasındaki ayırım denemeleri gereksizdir. Hukuk kuralları ile diğer sosyal kuralları birbirinden ayırmada en sağlam ölçüt yaptırımın niteliğidir. Diğer sosyal kuralların yaptırımı manevi nitelik taşırken hukuk kurallarının yaptırımı maddidir.



Diğer sosyal kuralların yaptırımı manevi nitelik taşırken hukuk kurallarının yaptırımı maddidir.

Hukuk Kurallarına Uyulması ve Özgürlükler

İnsanların hukuk kurallarına neden uydukları üzerine birçok çalışma yapılmıştır. Gerçekten toplumların büyük bir çoğunluğu hukuk kurallarına uyarlar. Bunun gerisinde çok çeşitli sebepler yatar. Toplumun büyük bir kesimince hukuk kurallarının bağlayıcı olduğu, toplum düzenini sağladığı, adaleti koruduğu kabul edilir. Öte yandan insanlar bir yandan hukuk kurallarına uymanın iç huzur ve rahatlık verdiğini düşünürken aynı zamanda hukuk kurallarını ihlal ederek toplumda olumsuz damga yemek ve dışlanmaktan korkarlar. Bunlara ek olarak çocukluktan itibaren hukuka uymanın bir ödev olduğu öğretilir. Tüm bunlar hukuk kurallarına uyulması sonucunu doğurur.

Hukuk kuralları bir yandan sağladığı özgürlüklerle kişilerin güvende olmalarını sağlarken diğer taraftan birçok sınırlamalar getirerek özgürlükleri daraltmaktadır. Örneğin, hukuk kuralları sayesinde bir yandan otomobil sahibi olma ve otomobil üzerinde mülkiyet hakkını elde ederken hukuk kurallarının getirdiği sınırlamalar sebebiyle otomobili dilediğimiz gibi, istediğimiz hızda kullanamayız. Bu da bize hukukun özgürlükler tanırken, bunları kısıtlayabileceğini de göstermektedir. Ancak bu durumu yadırgamamak gerekir. Zira herkesin sınırsız özgürlüklere sahip bulunduğu bir yerde hiç kimsenin özgür olamayacağı gerçeği unutulmamalıdır. Adalet kavramı hukukun temelini, idealini ve son amacını oluşturur.



Hukukun temelini, idealini ve son amacını adalet kavramı oluşturmaktadır.

Hukuk ve Adalet

Hukuk sisteminin nihai amacı adaleti gerçekleştirmektir. Hukuk devleti demek adaleti sağlayan devlet demektir. Hukukta ve sosyal düzende büyük önem taşıyan adalet kavramını tanımlamak son derece güçtür. Bir tanıma göre adalet “sana yapılmasını istemediğini başkasına yapmamaktır”. Romalı hukukçular adaleti “herkese hakkı olan şeyi vermek konusundaki irade” diye tanımlamışlardır. Bir başka tanımda adalet “olan hukuk değil olması gereken (ideal) hukuk” biçiminde ifade edilmiştir. Genel bir tanım vermek gerekirse “adalet; ahlaka dayanan, herkese hakkı olanı veren, bireylere hürriyet ve eşitlik sağlayan, insan haklarına saygılı ve insanları mutlu eden erdem ve iradedir”.

Aristo adaleti ikiye ayırmaktadır. Aristo’ya göre, insanların şahsi ve özel durumlarına bakılmaksızın aynı işleme tâbi tutulmasına denkleştirici adalet denir. Denkleştirici adalet mutlak, aritmetik bir eşitliği ifade eder. Buna karşılık değerlerin dağıtılmasında herkesin yeteneğine ve toplumdaki durumuna göre pay almasında dağıtıcı adalet düşüncesi yer alır. Örneğin, devletin herkese eşit oranda sosyal yardım yapmasında denkleştirici adalet düşüncesi, özür ve hastalara diğerlerine göre daha fazla yardım yapılmasında ise dağıtıcı adalet fikri etkili olur. Benzer biçimde devletin herkesten eşit vergi almasında denkleştirici, kazanca göre vergi almasındaysa dağıtıcı adalet fikri etkilidir.



Adalet kavramı için Adnan Güriz'in adresindeki makalesine bakabilirsiniz.
http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg7/adnan.pdf721



Adalet kavramının en genel tanımı nedir?



İnsanların hukuk kurallarına hangi sebeplerle uyduklarını değerlendirmek için **Ufuk Aydın**'ın "Temel Hukuk Dersleri" (Yedinci Basım, Eskişehir: Nisan Kitabevi, 2016) adlı eserini inceleyiniz.

HUKUKTA YAPTIRIM

Her hukuk kuralının bir yaptırımı vardır. Bu yaptırım diğer sosyal düzen kurallarından farklı olarak "maddi" nitelik taşır. Ancak, hukukta yaptırımın bugünkü hâlini alması yüzyıllar süren bir süreç sonrası gerçekleşmiştir.

Yaptırım Kavramı ve Tarihçesi

Devlet adaleti sağlarken objektif ve adaletli hukuk kuralları çıkarmalı ve bu kuralları aynı biçimde uygulamalıdır. Bunda hem toplumun, hem devletin hem de bireyin yararı vardır. Sosyal kurallara uyulmadığı takdirde karşılaşılan tepkiye yaptırım denir. Yaptırım farklı türlerde zorlamayı zorlama ile kurallara uyulmasını amaçlamaktadır. Yaptırım din, ahlak ve görgü kurallarına uyulmaması hâlinde manevi nitelik taşırken hukuk kurallarına uyulmaması durumunda maddi niteliktedir. Bu bakımdan hukukta yaptırım, hukuk kuralına uyulmasını sağlayan, maddi güç uygulanması esasına dayanan bir tepki olarak ortaya çıkar. Hukukta yaptırım özü itibarıyla ceza ve cebir unsurunu içerir; hukuk kuralının yürürlüğü yaptırım olmaksızın sağlanamaz.

Yaptırım hukuk kuralının verdiği emrin yerine getirilmemesi veya kuralın öngördüğü yasağın çiğnenmesi hâlinde geçerlik kazanır.

Yaptırımın tarihçesi incelendiğinde ilk aşamanın kişisel ölçü olduğu görülür. "Sana zarar verene sen de zarar ver" ifadesiyle açıklanabilecek kişisel ölçü, nesnel olmaması sebebiyle önemli zararlara yol açmış, zarar verenin yakınlarına da yansımaları olasılığı yüzünden terk edilmiştir. Ancak bugün dahi kanunlarda kişisel ölçü yaptırımından kalıntılara rastlanmaktadır.

Yaptırımın ikinci aşamasında kısas uygulamaları dikkati çekmektedir. "Göze göz diş diş" şeklinde ifade edilebilecek kısas uygulamalarının yarattığı sakıncalar toplumları başka yaptırımlar aramaya yöneltmiştir.

Kısas uygulamalarının sakıncalarını bertaraf etmek için ise uzlaşma ve hakeme başvurma gibi yöntemler benimsenmiş; hakemin belirlediği tazminatın ödenmemesi durumunda ise yine kısas uygulamasına olanak tanınmıştır.

Tüm bu yaptırımların sakıncaları, toplumun düzenini sağlamadaki yetersizlikleri, insanlığı yeni arayışlara itmiş ve modern hukuk sistemlerinin ortaya çıkışı ile yaptırım uygulama yetkisi devletin tekeline geçmiştir. Böylece yaptırım kamusal olarak bugünkü niteliğini almıştır. Hatta bugün için yaptırım uygulama tekelinin devlete ait olması çağdaş hukukun ayırıcı özelliği olarak görülmektedir. Yaptırım, hukuk kurallarına uyulmasını sağlayan bir caydırma aracıdır. Yaptırım aynı zamanda hukuk kurallarına aykırılığın sonuçlarını ortadan kaldırmaya çalışmaktadır.



Günümüzde yaptırım uygulama tekeli devlete aittir ve çağdaş hukukun ayırıcı özelliği olarak görülmektedir.

Hukukta Yaptırım Türleri

Hukukta yaptırım çeşitli şekillerde ortaya çıkabilir. Bazı yaptırımların insanlar üzerindeki etkileri zayıf iken bazı yaptırımlar daha ağır etkiler yaratır. Hukuki yaptırımlar ceza, cebri icra, tazminat, geçersizlik ve iptal olmak üzere beş kategoride incelenebilir. Yaptırım, hukuk kuralının ihlali hâlinde ortaya çıkmaktadır. Yaptırımın türü, ilgili hukuk alanı, ihlal edilen hukuk kuralı, ihlalin niteliği ve etkilerine göre belirlenmektedir. Tek bir hukuka aykırı eylemden birden fazla yaptırım türü aynı anda ortaya çıkabilir. Örneğin, devlet memurunun bir kişi yaralaması hâlinde ceza, tazminat ve disiplin cezası söz konusu olabilecektir (Özekes,2015 s.118).

Ceza

Hukuka aykırı davranışlar, suç olarak ceza kanunlarında yer almaktadır. Suçun işlenmesini önlemek, suç işlenmesiyle bozulan toplumsal düzeni kurmak ve suçluyu ıslah etmek amacıyla ceza yaptırımına başvurulmaktadır (Özekes, 2015 s. 118). Suçun karşılığı olan ceza, birçok toplumda temel yaptırım olarak kabul edilir. Öyle ki birçok toplumda yaptırım ile ceza kavramı özdeşleşmiştir. Bunun en temel sebebi ceza yaptırımının ağırlığıdır.

Türk Ceza Kanunu'na göre cezalar hapis ve adli para cezaları olmak üzere ikiye ayrılır (TCK m.45). Hapis cezaları ise ağırlaştırılmış müebbet hapis, müebbet hapis ve süreli hapis cezaları şeklinde üç grupta düzenlenmiştir. Adli para cezası belli bir miktar paranın hükümlü tarafından hazineye ödenmesi niteliğini taşır. Türk Ceza Kanunu ayrıca cezalara ek olarak hükümlülerin belli hakları kullanmaktan yoksun bırakılabileceğini de belirtmektedir (TCK m. 53).

Ceza Kanunu'nda düzenlenen cezalar yanında bir de belirli bir topluluğa dâhil olma sonucu, o topluluğun düzenine uyma yükümlülüğünü getiren disiplin hukuku cezaları vardır. Disiplin cezaları arasında uyarma, kınama, aylıktan kesme, geçici uzaklaştırma, ihraç ve benzerleri sayılabilir. Disiplin cezaları ancak belli statülerde bulunan kişilere uygulanabilen yaptırım olması sebebiyle genel cezalardan ayrılır.

Cebri İcra

Cebri icra, bir borç ilişkisinde borcunu kendi rızasıyla yerine getirmeyen borçlunun devlet gücü aracılığıyla bu borcunu yerine getirmesini sağlayan bir yaptırımdır. Örneğin, süresi dolmasına rağmen oturduğu taşınmazı tahliye etmeyen bir kiracının tahliyesinde ya da boşanma davasının sonucu velayeti anneye bırakılan çocuğu teslim etmeyen babanın durumunda cebri icra yaptırımı uygulanabilir. Benzer şekilde, borçlandığı parayı süresi içinde ve kendisine yapılan uyarıya (ihtara) rağmen hâlâ ödemeyen borçluya karşı da cebri icraya gidilebilir.

Yaptırımın uygulanmasında temelde icra daireleri görevlidir. Hak sahibi öncelikle icra dairesine başvurarak borçlunun yükümlülüğünü yerine getirmesini (örneğin evin tahliyesini, çocuğun teslimini ya da borcun ödenmesini) isteyecektir. Alacaklının elinde bir mahkeme kararı varsa ilamlı icra; para ve teminat alacağına yönelik bir kambiyo senedi varsa ilamsız icra talep edilir. Bunun üzerine icra dairesi önce bir ihtarda bulunacak (ödeme emri, tahliye emri); borçlu hâlâ borcunu yerine getirmemişse icra dairesi hakkı zorla yerine getirecek, yani gerekirse kiracıyı zorla evden çıkaracak, çocuğu zorla babadan alıp anneye verecek ya da alacaklının mallarını haciz edip sattırarak alacaklıya alacağını ödeyecektir.

Tazminat

Tazminat bir kimsenin hukuka aykırılık oluşturan kusurlu bir davranışı sonucu başkasına verdiği zararın o kişiye ödetilmesidir. Tazminat ile zarar arasındaki ilişki, suç ile ceza arasındaki ilişkiye benzer. Suç işleyen kimseye ceza verilir; zarar veren kimse ise tazminat öder.

Tazminata konu zarar maddi ya da manevi olabilir. Maddi zararın karşılığı olan maddi tazminat, zarar gören kimsenin mal varlığında iradesi dışında meydana gelen eksilmenin zarar veren tarafından aynen ya da nakden giderilmesidir. Aynen tazminde zarar görenin mal varlığının para ya da para dışındaki şeylerle önceki hâle getirilmesi amaçlanır. Kırılan bir sandalyenin onarılması ya da yenisinin verilmesi gibi. Nakden tazminde ise zarardan sonraki durumla önceki durum arasındaki fark parayla karşılanmaya çalışılır. Yukarıdaki durumda sandalyenin ya da tamir masrafının ödenmesi gibi.



Tazminat bir kimsenin hukuka aykırılık oluşturan kusurlu bir davranışı sonucu başkasına verdiği zararın o kişiye ödettirilmesidir. Tazminata konu zarar maddi ya da manevi olabilir.

Manevi tazminat ise genel olarak iki hâlde ödenir. Bir kimsenin bedensel bütünlüğünün zedelenmesi durumunda zarar görene; ağır bedensel zarar veya ölüm hâlinde ise zarar gören ya da ölenin yakınlarına hâkimin uygun göreceği bir miktar para manevi tazminat adı altında ödenir (TBK m.56). Bunun dışında, kişilik değerlerinde iradesi dışında meydana gelen eksilme sebebiyle çekilen üzüntü, elem ve kederin dindirilmesi ve telafi amacıyla manevi tazminat olarak bir miktar para ödenebilir. Manevi zarar, paradan başka yollarla da giderilebilir. Özür dileme, mahkeme kararının ilanı veya kınama yazısı yayımlanması (TBK m.58) manevi zararın giderilmesine yönelik yaptırım türleridir.

Tazminat bir haksız fiilden doğabileceği (TBK m.49 vd.) gibi sözleşmeye aykırı davranıştan da (TBK m.112 vd.) ortaya çıkabilir. Örneğin, bir tartışma sonucu başkasını yaralayan kimsenin verdiği zararın tazminine haksız fiil sebep olmuş iken yapılan anlaşmaya rağmen taahhüt ettiği malı zamanında teslim edemeyen ve zarara yol açan kimsenin tazminat yükümlülüğüne sözleşmeden doğan sorumluluğu yol açmıştır. Her iki hâlde de zarar veren kimse tazminat ödemekle yükümlüdür. Belirtelim ki zarar veren kimse zararını kendiliğinden tazmin etmezse bu kimse aleyhine yukarıda incelediğimiz cebri icra yaptırımını da uygulanabilecektir.

Geçersizlik

Hukuka aykırı bir şekilde yapılan hukuki işleme uygulanan yaptırım geçersizlik yani hükümsüzlüktür. Bir işlemin kanunun aradığı koşullara uyulmadan yapılması onun geçersizliği sonucunu doğurur. Özel hukukta görülen geçersizlik yaptırımının türleri arasında yokluk ve butlan (mutlak, kısmi ve nispi butlan) sayılabilir. Ayrıca yine özel hukukta tek taraflı bağlamazlık, ileri sürülemezlik gibi geçersizlik yaptırımlarına rastlanır.

Yokluk

Yoklukta hukuki işlem kanunun öngördüğü kurucu unsurlardan en az birine uyulmadan yapıldığı için hiç oluşmamış sayılır. Bu tür hukuki işlemler, hukuk düzeninde varlık kazanmamaktadır. Örneğin, evlendirme memuru önünde yapılmamış evlenme işlemi, yani dinî nikâh yok hükmündedir. Hukuk düzeninde hiçbir anlam ifade etmemektedir.

Mutlak Butlan (Kesin Hükümsüzlük)

Mutlak butlan, kanunun öngördüğü kurucu unsurlara sahip olan ancak kanunun emredici hükümlerine aykırı olarak yapılan hukuki işlemler aleyhine uygulanan yaptırımdır. Hukuki işlemin mutlak butlan ile geçersizliğine yol açan sebepler arasında işlemi yapan tarafların hukuki işlem ehliyetine sahip olmaması, işlemin konusunun ahlaka, adaba, kamu düzenine veya kanunun emredici hükümlerine aykırı bulunması, işlemin konusunun imkânsız olması, işlemin geçerlik koşulu olan şekle uygun yapılmaması veya işlemin muvazaalı olması sayılabilir.

Sonuçları birbirine çok benzemekle birlikte, yokluk yaptırımına tâbi bir hukuki işlem hiç doğmamış kabul edilirken mutlak butlanda işlem doğmuş ama geçersiz sayılmıştır. Klasik bir benzetmeyle yok işlem hiç doğmamış, mutlak butlanla batıl işlem ise ölü doğmuş bir işlemdir.

Mutlak butlan herkesçe ileri sürülebilir, mutlak butlan iddiaları zamanaşımına uğramaz, mutlak butlan hâlini hâkim kendiliğinden dikkate alır; sebep ortadan kalksa bile mutlak butlan yaptırımına tâbi işlem geçerli hâle gelmez. Taraflar anlaşarak mutlak butlanla batıl işlemi geçerli hâle getiremezler.



Yokluk yaptırımına tâbi bir hukuki işlem hiç doğmamış kabul edilir. Mutlak butlanda işlem doğmuş ama geçersiz sayılmıştır.

Nispi Butlan (Göreceli Hükümsüzlük- İptal Edilebilirlik)

Nispi butlan, kanunun öngördüğü unsurlara sahip olan ve kanunun emredici hükümlerine aykırı olmayan bir işlemin, o işlemi oluşturan iradelerden birindeki sakatlık sebebiyle geçersiz sayılmasıdır. Mutlak butlanın tersine nispi butlanda işlem, iradesi sakatlanan kimsenin bunu ileri sürüp ispatlamasına kadar geçerlidir. Ancak iradenin sakatlandığının ortaya çıkmasıyla işlem geçersiz hâle gelir. Eğer iradesi sakatlanan kimse buna rağmen sakatlığı ileri sürmezse işlem geçerli bir işlem kabul edilir. Başlıca nispi butlan sebepleri yanıltma, aldatma ve korkutmadır (ikrah) (TBK m.30 vd). Örneğin, aldatma ile bir işlemi yapan kimse aldatmaya maruz kaldığını iddia eder ve ispatlarsa işlem baştan itibaren geçersiz kılınır. Bu kimse aldatmaya maruz kaldığını bilmesine rağmen herhangi bir işlem yapmaz ise yaptığı işlem geçerli bir işlem gibi değerlendirilir (TBK m.38). Nispi butlanı iddia etmemek, uğranılan zarar ve ziyan sebebiyle tazminat talep etme hakkını ortadan kaldırmaz (TBK m.39).

Kısmi Butlan

Kısmi butlanda hukuki işlemin tamamı değil bir kısmının geçersizliği, söz konusudur. Borçlar Kanunu'na göre, sözleşmenin içerdiği hükümlerden bir kısmının geçersizliği sözleşmenin bütününe geçersizliğine yol açmayıp, sadece o hükümlerin (o kısmın) geçersizliğine yol açar. Ancak bu hükümler olmaksızın sözleşmenin yapılmayacağı kabul edilirse sözleşme bütünüyle geçersiz (batıl) kabul edilir (TBK m.20).

Tek Taraflı Bağlamazlık (Eksiklik)

Kurucu unsurları ve geçerlilik gerekleri mevcut olan ve bu yüzden geçerli sayılan bir işlemin, hukuki sonuçlarını doğurması için tamamlayıcı bir dış olgunun sonradan gerçekleşmesine bağlanmasıdır. Burada, eksik olan işlemin tamamlanması aranır. Eksikliğin tamamlanması ile işlem baştan itibaren geçerli hâle gelir. Örneğin, ayırt etme gücüne sahip bir küçüğün velisinin izni olmadan yaptığı sözleşme tek taraflı bağlamazlık yaptırımına tâbidir. Sözleşme küçüğü bağlamaz ama diğer tarafı bağlar. Velisinin onayı (icazeti) ile sözleşmenin eksikliği tamamlanmış olur ve küçüğü de bağlar hâle gelir. Veli onaylamazsa sözleşme baştan itibaren geçersiz olur.

İptal

Hukuk kurallarına aykırı bir biçimde yapılmış idari işlemlerin idari yargı organlarınca ortadan kaldırılması hâlinde iptal yaptırımı ortaya çıkar. Anayasa'ya göre, idarenin her türlü eylem ve işlemi yargı denetimine tâbidir (Ana. m.125). Eğer idare organlarının yaptıkları işlemler yetki, şekil, sebep, konu veya amaç yönünden hukuk kurallarına aykırı ise bu işlemler aleyhine idari yargı organlarında iptal davası açılarak işlemin iptali yoluna gidilebilir.



SIRA SİZDE 4

Yokluk ve mutlak butlan kavramlarını karşılaştırarak açıklayınız?



K İ T A P

“Cebri icra” kavramı hakkında daha geniş bilgi sahibi olabilmek için, Muhammet Özeker’in “Temel Hukuk Bilgisi” (Altıncı Basım. Ankara: Yetkin Yayınları. 2015) adlı eserini inceleyiniz.

Özet

İnsan toplum denilen sosyal çevre içinde yaşamaktadır. İnsan yaşamını sürdürdüğü bu çevrede diğer insanlarla ve kurumlarla birçok ilişkiye girer; bu ilişkiler sosyal ilişki olarak adlandırılmaktadır. Sosyal ilişkiler, sosyal düzen kurallarıyla belirlenmekte ve düzenlenmektedir. Sosyal düzen kuralları; din kuralları, ahlak kuralları, görgü (nezaket) kuralları ve hukuk kuralları olmak üzere sınıflandırılabilir.

Tüm sosyal kurallar hemen hemen aynı konuları, yani sosyal hayatı düzenler. Tüm kuralların kesiştiği ortak bir alan bulunduğu gibi, diğerleriyle kesişmeyen, kurallara özgü alanlarla da karşılaşmak mümkündür. Hemen bütün kurallar genel, sürekli, soyut ve caydırıcı nitelik taşır. Hukuk kuralları ile diğer sosyal kuralları birbirinden ayırmada en sağlam ölçüt yaptırımın niteliğidir. Diğer sosyal kuralların yaptırımı manevi nitelik taşırken hukuk kurallarının yaptırımı maddidir.

Din, evreni yaratan ve yöneten ilahi bir varlığa yani Tanrıya inanmayı ve ona ibadeti emreder. Kutsal kitaplarda düzenlenen bu ilişkinin bir boyutu uhrevi yani kişi ile Tanrı ve öbür dünya ilişkileridir. Kutsal kitapların getirdiği kurallar uhrevi olanlar yanında aynı zamanda sosyal yaşamı da düzenlemekte ve bu durumda din kuralları hukuk kuralı niteliğine bürünmektedir. Ahlak kuralları iyilik-kötülük, doğruluk-yanlışlık gibi çeşitli konulardaki değer yargılarından oluşmaktadır. Ahlak kurallarının iki yönü vardır: Nesnel (objektif, sosyal) Ahlak insanın diğer bireylere karşı olan ödevleri ile ilgilidir. Öznel (subjektif) Ahlak kişinin kendi şahsı ve iç dünyasına karşı ödevlerini ifade eder. Görgü kuralları, tavırlar, yöntemler ve hareket biçimlerinden oluşur. Başkası konuşurken dinlemek; el öpmek, kibarca yemek yemek misafir ağırlamak gibi. Görgü kuralları özellikle milletler arası alanda önemlidir. Görgü kuralları bazen hukuksallaşabilir, örneğin askerde selam vermek gibi. Hukuk kuralları en önemli sosyal kurallardır. İnsan topluluğunun bulunduğu her yerde hukuk vardır. Hukuk kuralları kişilerin dışı yansıyan ilişkilerini düzenlediği gibi toplum yaşamını düzenlemek, huzuru ve barışı sağlamak, dayanışmayı gerçekleştirmek gibi fonksiyonları yerine getirir. Hukuk kurallarının temel özellikleri genel ve soyut olması, emir ve yaptırım içermesidir.

Her hukuk kuralının üç ögesi bulunur. Bunlar; konu, irade (emir) ve yaptırımdır.

Her hukuk kuralının düzenlediği bir konu bulunur. Hukuk kuralının öğelerinden ikincisi irade (emir)dir. İrade kanun koyucunun yapılmasını uygun bulduğu ya da yasakladığı davranışa ilişkin iradesini ifade eder.

Nihayet, her hukuk kuralında bir yaptırım bulunur. Hukuk kuralları genel, soyut, sürekli ve yaptırımı bağı kurallardır. Hukuk kuralları ve diğer sosyal kuralların birbirinden ayrılması için çeşitli ölçütlerden yararlanılmaya çalışılmaktadır. Bunlardan, örneğin taraflar bakımından yapılan ayırımı göre, hukuk kuralları iki taraflıdır, diğer kurallar tek taraflıdır. Ancak din, ahlak ve görgü kuralları da iki taraflı olabileceği için bu ölçütün bir anlamı bulunmamaktadır. Bazılarına göre hukuk kuralları yazılı kurallardır; buna karşın diğer sosyal kurallar yazılı değildir. Bu ölçüt de özellikle kutsal kitaplardan esinlenen din kuralları dikkate alındığında yeterli kabul edilemez. Kanımızca, hukuk kuralları ile diğer sosyal kurallar arasındaki ayırım denemeleri gereksizdir. Hukuk kuralları ile diğer sosyal kuralları birbirinden ayırmada en sağlam ölçüt yaptırımın niteliğidir. Diğer sosyal kuralların yaptırımı manevi nitelik taşırken hukuk kurallarının yaptırımı maddidir. Hukuk sisteminin nihai amacı adaleti gerçekleştirmektir. Hukuk devleti demek adaleti sağlayan devlet demektir. Adalet kavramını tanımlamak son derece güçtür. Bir tanıma göre adalet “sana yapılmasını istemediğini başkasına yapmamaktır”. Romalı hukukçular adaleti “herkese hakkı olan şeyi vermek konusundaki irade” diye tanımlamışlardır. Genel bir tanım vermek gerekirse “adalet; ahlaka dayanan, herkese hakkı olanı veren, bireylere hürriyet ve eşitlik sağlayan, insan haklarına saygılı ve insanları mutlu eden erdem ve iradedir”.

Sosyal kurallara uyulmadığı takdirde karşılaşılan tepkiye yaptırım denir. Hukuk kurallarını diğer sosyal düzen kurallarından ayıran en önemli özellik, bu kurallar bütününün maddi bir yaptırımı sahip olmasıdır. Yaptırım din, ahlak ve görgü kurallarına uyulmaması hâlinde manevi nitelik taşırken hukuk kurallarına uyulmaması durumunda maddi niteliktedir. Bu bakımdan hukukta yaptırım, hukuk kuralına uyulmasını sağlayan, maddi güç uygulanması esasına dayanan bir tepki olarak ortaya çıkar. Hukukta

yaptırım türleri; ceza, cebri icra, tazminat, geçersizlik ve iptal olarak sıralanabilir.

Suçun karşılığı olan ceza birçok toplumda temel yaptırım olarak kabul edilir. Türk Ceza Kanunu'na göre cezalar hapis ve adli para cezaları olmak üzere ikiye ayrılır (TCK m.45). Hapis cezaları ise ağırlaştırılmış müebbet hapis, müebbet hapis ve süreli hapis cezaları şeklinde üç grupta düzenlenmiştir. Cebri icra, bir borç ilişkisinde borcunu kendi rızasıyla yerine getirmeyen borçlunun devlet gücü aracılığıyla bu borcunu yerine getirmesini sağlayan bir yaptırımdır. Örneğin, süresi dolmasına rağmen oturduğu taşınmazı tahliye etmeyen bir kiracının tahliyesinde ya da boşanma davasının sonucu velayeti anneye bırakılan çocuğu teslim etmeyen babanın durumunda cebri icra yaptırımı uygulanabilir. Tazminat bir kimsenin hukuka aykırılık oluşturan kusurlu bir davranışı sonucu başkasına verdiği zararın o kişiye ödetilmesidir. Tazminata konu zarar maddi ya da manevi olabilir.

Hukuka aykırı bir şekilde yapılan hukuki işleme uygulanan yaptırım geçersizlik yani hükümsüzlüktür. Bir işlemin kanunun aradığı koşullara uyulmadan yapılması onun geçersizliği sonucunu doğurur. Özel hukukta görülen geçersizlik yaptırımın türleri arasında yokluk ve butlan (mutlak, kısmi ve nispi butlan) sayılabilir. Ayrıca yine özel hukukta tek taraflı bağlamazlık, ileri sürülemezlik gibi geçersizlik yaptırımlarına rastlanır. Hukuki işlemin kanunun öngördüğü kurucu unsurlardan en az birine uyulmadan yapılması hâlinde yokluk söz konusudur. Mutlak butlan, kanunun öngördüğü kurucu unsurlara sahip olan ancak kanunun emredici hükümlerine aykırı olarak yapılan hukuki işlemler aleyhine uygulanan yaptırımdır. Nispi butlan, kanunun öngördüğü unsurlara sahip olan ve kanunun emredici hükümlerine aykırı olmayan bir işlemin, o işlemi oluşturan iradelerden birindeki sakatlık sebebiyle geçersiz sayılmasıdır. Kısmi butlanda hukuki işlemin tamamının değil bir kısmının geçersizliği söz konusudur. Kurucu unsurları ve geçerlilik gerekleri mevcut olan ve bu yüzden geçerli sayılan bir işlemin, hukuki sonuçlarını doğurması için tamamlayıcı bir dış olgunun sonradan gerçekleşmesine bağlanmasıdır. Burada, eksik olan işlemin tamamlanması aranır. Eksikliğin tamamlanması ile işlem baştan itibaren geçerli hâle gelir. Hukuk kurallarına aykırı bir biçimde yapılmış idari işlemlerin idari yargı

organlarınca ortadan kaldırılması hâlinde iptal yaptırımı ortaya çıkar. Anayasa'ya göre, idarenin her türlü eylem ve işlemi yargı denetimine tâbidir (Ana. m.125).

Kendimizi Sınayalım

1. Kişinin ailesi, arkadaşları veya diğer insanlarla arasındaki ilişki aşağıdaki kavramlardan hangisi ile ifade edilmektedir?

- a. Düzen
- b. Sosyal ilişki
- c. Ahlak
- d. Görgü
- e. Çevre

2. Tanrı, insan ve diğer dünya ile ilişkileri düzenleyen, manevi nitelikte yaptırma sahip sosyal düzen kuralı aşağıdakilerden hangisidir?

- a. Hukuk kuralı
- b. Ahlak kuralı
- c. Görgü kuralı
- d. Örf Adet kuralı
- e. Din kuralı

3. Sosyal düzen kurallarına uyulmaması halinde gösterilen tepkiye ne ad verilir?

- a. Ceza
- b. Kınama
- c. Uyarı
- d. İhtar
- e. Yaptırım

4. Hukuk kurallarını diğer sosyal düzen kurallarından ayıran ölçüt aşağıdakilerden hangisidir?

- a. Yazılılık
- b. Sosyal ilişkileri düzenleme
- c. Maddî yaptırım
- d. Değişmezlik
- e. Süreklilik

5. Aşağıdakilerden hangisi hukuk kuralının özelliklerinden biri **değildir**?

- a. Hukuk kurallarının, dinamik ve toplumun ihtiyaçlarına göre değişebilir olması
- b. Hukuk kurallarının kişilerin dışı yansıyan davranışlarını düzenlemesi.
- c. Hukuk kurallarının toplumsal barış, adalet ve hukuki güvenliği sağlaması.
- d. Hukuk kurallarının, genel olarak kişiler arasındaki ilişkileri düzenlemesi.
- e. Hukuk kurallarının yaptırımının manevi nitelikte olması.

6. Borç ilişkisinde borcunu kendi rızasıyla yerine getirmeyen borçlunun devlet gücü aracılığıyla bu borcunu yerine getirmesini sağlayan yaptırım, aşağıdakilerden hangisidir?

- a. Tazminat
- b. Ceza
- c. Cebri icra
- d. Yokluk
- e. Mutlak butlan

7. Korkutma ile gerçekleştirilen bir hukuki işlem aşağıdaki yaptırım türlerinden hangisi ile **geçersizdir**?

- a. Yokluk
- b. Kısmi butlan
- c. Mutlak butlan
- d. Nispi butlan
- e. İptal edilebilirlik

8. (A) ve (B)'nin dini görevli huzurunda yaptıkları nikahın hukuki yaptırımı aşağıdakilerden hangisidir?

- a. Mutlak butlan
- b. Yokluk
- c. İptal edilebilirlik
- d. Kısmi butlan
- e. Nispi butlan

9. Hukuk kurallarına aykırı bir biçimde yapılmış idari işlemlerin idari yargı organlarınca ortadan kaldırılması halinde ortaya çıkan yaptırım, aşağıdakilerden hangisidir?

- a. İptal
- b. Yokluk
- c. Tazminat
- d. Ceza
- e. Butlan

10. Kanunun öngördüğü unsurlara sahip olan ve kanunun emredici hükümlerine aykırı olmayan bir işlemin, o işlemi oluşturan iradelerden birindeki sakatlık sebebiyle geçersiz sayılması, aşağıdaki yaptırımlardan hangisi ile ifade edilmektedir?

- a. Kısmi butlan
- b. İptal
- c. Mutlak butlan
- d. Yokluk
- e. Nispi butlan

Kendimizi Sınavalım Yanıt Anahtarı

1. **b** Yanıtınız yanlış ise “Sosyal Düzen ve Kurallar” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
2. **e** Yanıtınız yanlış ise “Din Kuralları” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
3. **e** Yanıtınız yanlış ise “Yaptırım Kavramı ve Tarihçesi” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
4. **c** Yanıtınız yanlış ise “Hukuk Kuralları ve Diğer Sosyal Düzen Kurallarının Ayrılması” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
5. **e** Yanıtınız yanlış ise “Hukuk Kurallarının Öğeleri ve Özellikleri” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
6. **c** Yanıtınız yanlış ise “Hukukta Yaptırım Türleri” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
7. **d** Yanıtınız yanlış ise “Hukukta Yaptırım Türleri” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
8. **b** Yanıtınız yanlış ise “Hukukta Yaptırım Türleri” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
9. **a** Yanıtınız yanlış ise “Hukukta Yaptırım Türleri” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
10. **e** Yanıtınız yanlış ise “Hukukta Yaptırım Türleri” konusunu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

Sosyal düzen kurallarının belirli özellikleri bulunmaktadır. Öncelikle bu kurallar genel nitelik taşır yani ayırımızsız herkese uygulanır. İkincisi süreklidir yani bu kurallar çok uzun zamandır ve aralıksız bir biçimde uygulanmaktadır. Üçüncüsü, bunlar yaptırımlı kurallardır.

Sıra Sizde 2

Hukuk kuralları en önemli sosyal kurallardır. İnsan topluluğunun bulunduğu her yerde hukuk vardır. Hukuk kuralları kişilerin dışa yansıyan ilişkilerini düzenlediği gibi toplum yaşamını düzenlemek, huzuru ve barışı sağlamak, dayanışmayı gerçekleştirmek gibi fonksiyonları yerine getirir. Hukuk kurallarının temel özellikleri genel ve soyut olması, emir ve yaptırım içermesidir.

Sıra Sizde 3

En genel tanımıyla adalet; ahlaka dayanan, herkese hakkı olanı veren, bireylere hürriyet ve eşitlik sağlayan, insan haklarına saygılı ve insanları mutlu eden erdem ve iradedir.

Sıra Sizde 4

Yoklukta hukuki işlem kanunun öngördüğü kurucu unsurlardan en az birine uyulmadan yapıldığı için hiç oluşmamış sayılır. Örneğin, evlendirme memuru önünde yapılmamış evlenme işlemi yani dinî nikâh yok hükmündedir. Mutlak butlan, kanunun öngördüğü kurucu unsurlara sahip olan ancak kanunun emredici hükümlerine aykırı olarak yapılan hukuki işlemler aleyhine uygulanan yaptırımdır. Hukuki işlemin mutlak butlan ile geçersizliğine yol açan sebepler arasında işlemi yapan tarafların hukuki işlem ehliyetine sahip olmaması, işlemin konusunun ahlaka, adaba, kamu düzenine veya kanunun emredici hükümlerine aykırı bulunması, işlemin konusunun imkânsız olması, işlemin geçerlik koşulu olan şekilde uygun yapılmaması veya işlemin muvazaalı olması sayılabilir. Sonuçları birbirine çok benzemekle birlikte, yokluk yaptırımına tâbi bir hukuki işlem hiç doğmamış kabul edilirken mutlak butlanda işlem doğmuş ama geçersiz sayılmıştır. Klasik bir benzetmeyle yok işlem hiç doğmamış, mutlak butlanla batıl işlem ise ölü doğmuş bir işlemdir.

Yararlanılan Kaynaklar

Anayurt, Ömer (2011). **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**. On birinci Basım. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Aral, Vecdi (2010). **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Aydın, Ufuk (2016). **Temel Hukuk Dersleri**. Yedinci Basım. Eskişehir: Nisan Kitabevi.

Gözler, Kemal (2009). **Hukukun Temel Kavramları**. Altıncı Basım. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Güriz, Adnan (1992). **Hukuk Felsefesi**. Üçüncü Basım. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.

Güriz, Adnan (1996). **Hukuk Başlangıcı**. Beşinci Basım. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Özekes, Muhammet (2015). **Temel Hukuk Bilgisi**. Altıncı Basım. Ankara: Yetkin Yayınları.






Yararlanılan İnternet Kaynakları

http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg7/adnan.pdf721

2










Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

-  Muhasebenin hukuk sistemi içindeki yerini ve görevini tayin edebilecek,
-  Muhasebe belgelerinin kanıt gücüne sahip olabilmesi için gereken koşulları tanımlayabilecek,
-  Türkiye’de muhasebe mesleğinin yasal konumunu açıklayabilecek,
-  Muhasebeye yön veren temel ilkeleri sıralayabilecek,
-  Temel muhasebe ilkeleri ile varsayımlarını ayırt edebilecek,

bilgi ve becerilere sahip olabilirsiniz.

Anahtar Kavramlar

- | | |
|---|--|
|  Kanıt Gücü |  Gelir Tablosu |
|  Muhasebe Bilgisi |  Ticari İşlem |
|  Hesap Dönemi |  Tahakkuk Esası |
|  Finansal Tablo/Mali Tablo |  Nakit Esası |
|  Bilanço | |

İçindekiler

- ❖ Giriş
- ❖ Muhasebe ve Hukuk İlişkisi
- ❖ Muhasebe Meslek Hukuku
- ❖ Temel Muhasebe Varsayımları
- ❖ Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
- ❖ Muhasebenin Diğer Düzenleyicileri

Muhasebe Hukuku ve Temel İlkeler

GİRİŞ

Sevgili öğrenciler; muhasebe özünde ticari işleme taraf olanların o işlemde doğan hak ve yükümlülüklerini kaydeden ve raporlayan bir disiplindir. Başka deyişle muhasebenin temelinde *adalet* olgusu yatmaktadır. Adaleti sağlamanın en önemli aracının da kanun ve kurallar olduğu düşünüldüğünde de muhasebe, içinde bulunduğu ülkenin hukuk sisteminden ayrı ve bağımsız düşünülemez, onsuz iş yapamaz bir noktada olur.

Bu ünite de iki konu ele alınacaktır: Muhasebe ve Hukuk İlişkileri ile Muhasebenin Temel İlkeleri. Muhasebe hukuku deyince aklımıza konunun iki boyutu gelmelidir: Bunlar: a) Muhasebenin hukuk karşısındaki durumu ve muhasebenin diğer hukuk dalları ile ilişkisi ve b) Muhasebe mesleğinin yasalar karşısındaki durumudur. Muhasebenin hukuk karşısındaki durumu noktasında muhasebenin ürettiği kayıt ve bilgilerin kanunlar tarafından dikkate alınıp alınmayacağı, alınacaksa muhasebe kayıt ve belgelerinde hangi özelliklerin varlığının aranacağı konuları ele alınmalıdır. Muhasebenin hangi hukuk dalları ile ilişkisi olacağı ve bu ilişkinin içeriği ilgili kanunların muhasebeye yüklediği görevlerin incelenmesini ve bilinmesini zorunlu kılmaktadır.

Ülkemizde birçok meslek ile ilgili yasal düzenlemeler bulunmaktadır. Örneğin avukat olmak için Avukatlık Kanununa uygun davranmak gerekir. Ülkemizde muhasebe mesleğinin de bir kanunu vardır. Muhasebe meslek mensubu olabilmek, mesleğe aykırı davranışlara uygulanacak yaptırımlar vb. muhasebe mesleğine ilişkin dair tüm konular bu Kanunda düzenlenmiştir. Bu nedenle bu ünite de muhasebe mesleğinin yasalardaki durumu bu kanun açısından ele alınıp incelenmekte ve muhasebe öğrenen her kişinin bu konuları bilmesinde yarar vardır.

Bu ünitenin ikinci bölümünde ise muhasebeye yön veren ilkeler, kavram ve esaslar incelenecektir. Bunların bir kısmı varsayım, bazıları da doğal kurallar bütünüdür. Muhasebe belli ilkeler, kavramlar ve esaslar çerçevesinde işlev görür. Muhasebe kayıtları ve finansal tablolar bu kurallar çerçevesinde üretilmeli ve yorumlanmalıdır. Bu nedenle bu konunun da bilinmesi gerekir.

MUHASEBE - HUKUK İLİŞKİSİ

Muhasebe ile hukuk her zaman iç içe geçmiş bir ilişki içindedir. Bazı durumlarda hukuki bir olayın karara bağlanması için muhasebe verileri kullanılabilirken, bazı durumlarda da yasalar muhasebeyi yönlendirir ve ona şekil verir. Muhasebe verilerinin hukuki bir olayda dikkate alınabilmesi için muhasebe verilerinin kanıt gücüne sahip olması aranır. Kanıt gücüne sahip olma durumunun da yasaların istediği bazı özelliklerin muhasebe kayıtlarında varlığı aranır. Bu başlık altında önce muhasebe kayıtlarının kanıt gücüne sahip olması için taşıması gereken özellikler incelenecek, daha sonra da muhasebedeki bazı iş ve işlemlerin yasalar karşısındaki durumu ele alınacaktır.

Muhasebede tutulan kayıt, defter ve belgelerin kanun karşısında kanıt olarak kullanılabilmesi için yasalarda öngörülen asgari koşulları taşıması gerekir. Bu koşulları taşımayan kayıt ve belgeler hukuki olayın aydınlatılmasında ve karara bağlanmasında kanıt olarak kullanılamaz. Bu konuda karşımıza iki önemli kanun çıkmaktadır: 1) Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve 2) Vergi Usul Kanunu (VUK).

Muhasebe defter ve belgelerinin taşınması gereken özellikler TTK'nın 64-83. Maddelerinde düzenlenmiştir. Bu özellikleri taşımayan muhasebe kayıtları kanun karşısında kanıt olarak kullanılamaz. Belgeler konusu ise, VUK'un 227. ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Bu konuda ayrıntılı bilgi 3. Üniteye verileceği için bu üniteye değinilmeyecektir. Bu üniteye gelecek üniteye hazırlık olması için ticari iş ve ticari işletme kavramları üzerinde durulacak ve onların tabi oldukları yasal düzenlemeler ele alınacaktır.



TTK' da muhasebe defterlerinin taşınması gereken özellikler ayrıntılı olarak belirlenmişken, muhasebede kullanılacak belgelerin sadece taşınması gereken özelliklere ilişkin düzenleme yapılmıştır. Bu noktadaki eksiklik VUK ile giderilmiştir.

Muhasebe, bir işletmedeki mali karakterli işlemlerle ilgili olduğundan “ticari iş” ve “ticari işletmenin” ne olduğu yasalardaki düzenlemeler de dikkate alınarak aşağıda ele alınmıştır.

Ticari İş

TTK' nın 3. Maddesine göre “Bu kanunda düzenlenen hususlarla bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerdendir”. Kanuna göre ticari işlerde uygulanacak kurallar üç grupta toplanabilir:

- Ticari Hükümler
- Ticari Örf ve Âdetler
- Genel Hükümlere

Öncelikle bir ticari iş hakkında kanunlarda özel hüküm varsa o hüküm uygulanır. Mahkeme, hakkında ticari bir hüküm bulunmayan ticari işlerde, ticari örf ve adete göre, bu da yoksa genel hükümlere göre karar verir.

Ticari İşletme

TTK' nın 11. Maddesine göre ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir.

Ticari işletme, içerdiği malvarlığı unsurlarının devri için zorunlu tasarruf işlemlerinin ayrı ayrı yapılmasına gerek olmaksızın bir bütün hâlinde devredilebilir ve diğer hukuki işlemlere konu olabilir. Aksi öngörülmemişse, devir sözleşmesinin duran malvarlığını, işletme değerini, kiracılık hakkını, ticaret unvanı ile diğer fikrî mülkiyet haklarını ve sürekli olarak işletmeye özgülenen malvarlığı unsurlarını içerdiği kabul olunur. Bu devir sözleşmesiyle ticari işletmeyi bir bütün hâlinde konu alan diğer sözleşmeler yazılı olarak yapılır, ticaret siciline tescil ve ilan edilir.

Ticari İşletmeler Türk Hukuk Sistemine göre temel olarak üç Kanunun hükümlerine tabidirler. Bunlar; (a) Borçlar Kanunu, (b) Türk Ticaret Kanunu ve (c) Sermaye Piyasası Kanunudur. Ayrıca Rekabetin Korunması Hakkında Kanun, Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun, Vergi kanunları da işletmeleri yakından ilgilendirmektedir.

Borçlar Kanunu: Özel hukukun borç ilişkilerini düzenleyen bir kanundur. Genelde kişiler arasındaki borç ilişkilerini konu edinmiştir. Türk Medeni Hukukunun bir parçasıdır.

Türk Ticaret Kanunu: Ticari ilişkileri konu alan özel hukukun özel bir alanı ve Türk Medeni Hukukunun bir parçasıdır. İşletmelere ilişkin düzenlemeler bu kanunda yoğun ve ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

Sermaye Piyasası Kanunu: Hisse senetleri borsada işlem gören (halka açık şirket) şirketlerin tabi oldukları bir kanundur.



Bu konuda ayrıntılı bilgiyi “Altuğ, O., “Muhasebe Hukuk İlişkileri”, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1999’da bulabilirsiniz.



Halka açık şirketlerin diğer şirketlerden farkı nedir?

MUHASEBE MESLEK HUKUKU

Ülkemizde muhasebe mesleğine ilişkin ilk yasal düzenleme 13 Haziran 1986 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 Sayılı Kanundur. Daha sonra 26 Temmuz 2008 tarihinde 5786 Sayılı Yasa ile de bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu kanunda ana hatları ile aşağıdaki konular düzenlenmiştir:

- Muhasebe Mesleğinin Konusu ve Kapsamı,
- Mesleğe Giriş Koşulları,
- Meslek Unvanları,
- Meslek Mensuplarına Uygulanacak Disiplin Cezaları ve
- Meslek Örgütünün Yapısıdır.

Muhasebe Mesleğinin Konusu ve Kapsamı

Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu Kanunun 2/a Maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir. Buna göre aşağıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara *serbest muhasebeci mali müşavir* (SMMM) denir.

SMMM’ler gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili yasalar gereğince;
- Defterlerini Tutmak,
- Bilançolarını Düzenlemek,
- Kâr-Zarar Tablosunu Düzenlemek,
- Beyannamelerini ve Diğer Belgelerini Düzenlemek ve Benzeri İşleri Yapmak.
 - a. Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.
 - b. Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu ise, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak. Ayrıca, bu konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmanın yanında Kanunun 12. Maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır. Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

Meslek Unvanları

Kanuna göre muhasebe mesleğini yürütecek olan kişilerin alabileceği unvanlar (i) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve (ii) Yeminli Mali Müşavir (YMM) olmak üzere iki başlık altında ele alınmaktadır.

Aşağıda ayrıntılı şekilde değinileceği üzere SMMM'ler mali karakterli işlemleri muhasebeleştirmek ve yasada belirtildiği şekilde müşavirlik yaparlarken; YMM'ler denetim, tasdik ve müşavirlik yapabilirler.



3568 Sayılı eski kanunda yer alan Serbest Muhasebeci unvanı kaldırılmıştır.

Mesleğe Giriş Koşulları

Muhasebecilik ve mali müşavir olabilmenin genel ve özel şartları Kanununun 4. Maddesinde sayılmıştır. Buna göre meslek mensubu olabilmenin genel şartları şunlardır:

- T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır),
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak,
- Kamu haklarından mahrum bulunmamak,
- Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak,
- Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak ve
- Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları: Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için Kanununun 5/a Maddesine göre aşağıdaki özel şartlar aranır.

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak,
- En az üç yıl staj yapmış olmak,
- Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak. Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz,
- Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınavı: Kanununun 7. Maddesine göre serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavı Birlik (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği - TÜRMOB) tarafından yazılı olarak yapılır. Sınav Komisyonu 7 üyeden oluşur. Üyelerin 2'si Maliye Bakanlığını temsil eder. Diğer 3 üye Yüksek Öğretim Kurulunca teklif edilecek 5 aday arasından, diğer 2 üye ise Birlikçe teklif edilecek 4 üye arasından Maliye Bakanı tarafından seçilir.

Sınav Komisyon üyeliklerine aday gösterileceklerin; hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, işletme, bankacılık, idari bilimler dallarından lisans veya lisansüstü seviyesinde mezun olmaları ve bu konularda onbeş yıl çalışmış veya bu kadar süre öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış bulunmaları şarttır.

Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları: Kanunun 7. Maddesine göre yeminli mali müşavir olabilmek için aranacak şartlar şunlardır:

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

Şu kadar ki, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ve bunların bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu olarak geçen hizmet süreleri, yeminli mali müşavirlik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik şirketlerinde geçen hizmet süreleri; serbest muhasebeci mali müşavirlerden bir işyerine bağlı olarak çalışanların bu işyerlerinde geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir. Ancak, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış olanlardan yeterlilik sınavında başarılı olamayanların, sınav tarihinden sonra vergi inceleme yetkisini haiz olmaksızın kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri dikkate alınmaz.

Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar, yeterlilik sınavını kazandıkları tarihten itibaren açılacak yeminli mali müşavirlik sınavlarına genel hükümlere göre katılabilirler. Ancak, bunların yeminli mali müşavir ruhsatını alabilmeleri için birinci fıkranın (a) bendindeki 10 yıllık süreyi tamamlamaları şarttır.

Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı: Yeminli mali müşavirlik sınavının Birlik tarafından yazılı olarak yapılacağı Kanunun 10. Maddesinde düzenlenmiştir. Maliye Bakanlığı bu sınavın adil, tarafsız ve mevzuatına uygun bir şekilde yapılması için gerekli tedbirleri almaya yetkilidir.

Sınav komisyonu biri başkan olmak üzere yedi üyeden oluşur. Sınav komisyonu başkan ve üyeleri; dördü Maliye Bakanlığı vergi denetim elemanları arasından, biri Yükseköğretim Kurulunca önerilecek iki aday arasından, ikisi ise Birlikçe önerilecek dört aday arasından Maliye Bakanı tarafından seçilir.

Sınav komisyonu üyeliklerine aday gösterileceklerin; hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık veya idari bilimler dallarının birinden lisans veya lisansüstü seviyesinde mezun olmaları ve bu konularda en az onbeş yıl çalışmış veya bu kadar süre öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış bulunmaları şarttır.

Yemin: Kanunun 11. Maddesine göre yeminli mali müşavirlik mesleğine kabul edilenler, görevlerine fiilen başlamadan önce, Asliye Ticaret Mahkemesinde aşağıda yazılı şekilde yemin ederler.

“Yeminli mali müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, mesleki kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlükle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim.”

Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk: Kanunun 12. Maddesine göre yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.

Yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzelkişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve

ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.

Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.

Meslek Mensuplarına Uygulanacak Disiplin Cezaları

Meslek mensuplarına uygulanacak disiplin cezaları Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği' nde düzenlenmiştir.

Bu yönetmeliğin 4. Maddesinde disiplin cezası türlerine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre uyurma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma ve meslekten çıkarma cezaları verilebilecektir.

- Uyurma: Meslek mensubuna ve aday meslek mensubuna, mesleğin yürütülmesinde daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.
- Kınama: Meslek mensubuna ve aday meslek mensubuna, görevinde ve davranışlarında kusurlu olduğunun yazı ile bildirilmesidir.
- Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma: Mesleki sıfatı saklı kalmak koşuluyla altı aydan az, bir yıldan fazla olmamak üzere, mesleki faaliyetten alıkoymadır.
- Yeminli sıfatını kaldırma: Yeminli Mali Müşavirin yeminli sıfatının kaldırılması ve mührünün geri alınmasıdır.
- Meslekten çıkarma: Meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha mesleği yürütmesine izin verilmemesidir.

Uyurma Cezası

Uyurma cezası aşağıdaki durumlarda uygulanır:

- Müşterilerin işlerine karşı, kayıtsız ve ilgisiz kalınması,
- Birlikçe yayımlanan, genelge ve yönerge hükümlerine aykırı olarak, meslek disiplinini bozucu hareketlerde bulunulması,
- Aday meslek mensubunun, mesleğin vakar ve onuru ile bağdaşmayan işler yapmasına neden olunması veya bilerek izin verilmesi veya bu eyleme göz yumulması,
- Diğer meslek mensubu hakkında, ilgili kuruluşlara asılsız ihbar veya şikayette bulunulması,
- Yasal düzenlemelere uygun tabela asılmaması,
- Müşteri bildirim listelerinin odaya verilmemesi,
- Kanun ve Yönetmeliklerde öngörülen sosyal sorumluluk hükümlerine uyulmaması,
- En az iki kez yazı ile istenmesine rağmen, oda aidat borçlarının haklı gerekçe olmaksızın ödenmemesi,

- Adres değişikliklerinin, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerine uygun olarak süresinde bildirilmemesi,
- Mesleğin yürütülmesi esnasında; görevi ile ilgisi olmayan konularda, çıkar çatışmalarına taraf olunması,
- Yukarıda sayılanlar dışında, mesleğin vakar ve onuruna aykırı davranışlarla, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunulması.

Kınama Cezası

Kınama cezası, aşağıdaki durumlarda uygulanır:

- Üç yıllık bir dönem içinde uyarma cezası gerektiren eylemlerin yinelenmesi,
- Meslek mensuplarınca, sahip olunmayan unvanların kullanılması,
- Yeminli mali müşavirlerce, kendisinin, eşinin (boşanmış dahi olsa) usul ve furuundan birinin ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımlarının veya bunların ortak veya yönetiminde oldukları firmaların işlerine bakılması veyahut bu yakınlıktaki akrabalarından olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin baktığı işlerin, tasdik edilmesi,
- Meslek mensuplarınca, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte öngörülen yazılı hizmet sözleşmesi yapmadan iş kabul edilmesi,
- Meslek mensuplarınca, sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği resmi kurum ve kuruluşlarca saptanan iş sahiplerinin (zorunlu olarak oda tarafından görevlendirmeler hariç), odalar ve Birlik tarafından ilanından sonra defterlerinin tutulması ve işlerinin görülmesi,
- Meslek mensuplarınca, reklam yasağına uyulmaması,
- Meslek mensuplarınca, asgari ücret tarifesinde yer alan ücretlerin altında iş kabul edilmesi,
- Ücret Yönetmeliğine aykırı davrandığı için işi geri verilmiş ve oda ve Birlikçe ismi ilan olunmuş iş sahiplerinin (zorunlu olarak oda tarafından görevlendirmeler hariç) işlerinin kabul edilmesi,
- Çalışanlar listesine kaydolmadan unvan kullanarak, mesleki faaliyette bulunulması,
- Yeminli Mali Müşavirlerce, kendi defterleri hariç, defter tutulması, muhasebe bürosu açılması veya muhasebe bürosuna ortak olunması,
- Başka bir meslek mensubu ile sözleşmesi bulunan müşterilere, bilerek iş önerilmesi ve diğer meslek mensubu hakkında olumsuz yorumlarda bulunulması,
- Aynı unvan sahibi meslek mensubunun sorumluluğundaki işlerle ilgili, görev ve sorumluluk almadan, bir başka meslek mensubunun görüş bildirmesi, uygulamaları hakkında iş sahiplerine karşı olumsuz eleştiriler yapması,
- Mesleğin gereği gibi yürütülmesini sağlayacak şekilde; şubenin bağlı bulunduğu odanın çalışanlar kütüğüne kayıtlı sorumlu ortak görevlendirmeden ve bu ortak sayısından fazla şube açılması,
- Meslek mensuplarınca, kasıt olmaksızın gerekli özen ve titizlik yeterince gösterilmeden; yasal düzenlemelere ve ilan olunmuş norm ve standartlara aykırı olarak beyanname ve bildirimlerin imzalanması, denetlenmesi ve tasdik edilmesi,
- Oda ve birlik kurulları başkan ve üyelerinin; bu görevleri dolayısıyla kanun ve yönetmeliklere aykırı davrandıklarının tespit edilmesi,

- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce; çalışanlar kütüğüne kayıt olmadan birden fazla beyanname imzalanması,
- Bu Yönetmelikte yer almayan; 3568 sayılı Kanuna aykırı diğer eylemlerde bulunulması ve birlikçe çıkarılmış diğer yönetmelik hükümlerine ve zorunlu meslek kararlarına uyulmaması.

Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma Cezası

Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası aşağıdaki hallerde uygulanır:

- Üç yıllık bir dönem içinde kınama cezası gerektiren hallerin ve eylemlerin yinelenmesi,
- Çalışanlar listesinde kayıtlı bulunan meslek mensuplarınca sahip olunan unvanla Kanununun 2. Maddesinde yer alan işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzel kişilere bağlı ve onların işyerlerine bağımlı olarak açık veya gizli hizmet sözleşmesi ile çalışılması,
- Meslek mensuplarınca mesleği yapmaları yasaklanmış kişilerle işbirliği yapılması,
- Ticari faaliyet yasağına uyulmaması,
- Meslek mensuplarınca, beyanname ve bildirimlerin imzalanması ve denetimi ile ilgili yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurullarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davranılması veya beyanname imzalama yetkisinin kasten gerçeğe aykırı olarak kullanılması,
- Yeminli Mali Müşavirlerce, tasdike ilişkin yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurullarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davranılması veya tasdik yetkisinin kasten gerçeğe aykırı olarak kullanılması.

Yeminli Sıfatını Kaldırma Cezası

Yeminli Mali Müşavirlerin, mükerrer şekilde, tasdike ilişkin yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurullarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davrandıklarının veya tasdik yetkilerini mükerreren kasten gerçeğe aykırı olarak kullandıklarının anlaşılması ve bu durumun mahkeme kararı ile kesinleşmesi halinde, Yeminli sıfatını kaldırma cezası verilir ve mührü geri alınır.

Meslekten Çıkarma Cezası

Meslekten çıkarma cezası aşağıdaki hallerde uygulanır:

- Beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren eylemin yeniden işlenmesi,
- Mesleğin yürütülmesi sırasında, meslek dolayısıyla işlenen suçlardan dolayı ağır hapis cezası ile cezalandırılmış olunması,
- Meslek mensuplarının kasten vergi ziyana sebebiyet verdiklerinin mahkeme kararı ile kesinleşmesi,
- Meslek ruhsatnamesinin bir başkasına kiraya verilmesi veya herhangi bir şekilde bir başkasına kullandırılması,
- Başka meslek mensuplarının ad ve unvanları kullanılarak, beyanname düzenlenmesi ve imzalanması,
- Meslek mensuplarının Kanununun 4. Maddesindeki koşulları taşımaması veya bu koşulların sonradan kaybedilmesi.

Aday Meslek Mensuplarının Disiplin Esasları

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği uyarınca, Kanunun ve bu Yönetmeliğin meslek mensupları hakkında düzenlemiş olduğu disiplin esasları “aday meslek mensuplarına” da uygulanır.

Disiplin Cezalarında Farklı Uygulama

Üç yıllık bir dönem içinde iki veya daha fazla disiplin cezasını gerektiren davranışta bulunan meslek mensubuna her yeni suç için bir öncekinden daha ağır ceza uygulanabilir.

Ancak, disiplin cezası kesinleşip ilgiliye bildirildikten sonra, aynı cezayı gerektiren bir eylemin yinelenmesi durumunda bir üst ceza uygulanır.

Disiplin kurulları, her iki durumda da; yaptıkları incelemeler sonucu bir derece ağır veya bir derece hafif disiplin cezası uygulamasına karar verebilirler.

Disiplin Cezalarının Uygulanması

Disiplin cezaları kesinleşme tarihinden itibaren ilgili oda yönetim kurulu başkanlığınca uygulanır. Oda disiplin kurulu kararlarının birer onaylı örneği, karar tarihinden itibaren 30 gün içerisinde Birlik Disiplin Kurulu Başkanlığına gönderilir.

Uyarma ve kınama cezaları hariç diğer disiplin cezaları; Maliye Bakanlığı ile diğer ilgili kurum ve kuruluşlara duyurulur. Duyuru yapılan ilgili kurum ve kuruluşlar gerekli önlemleri alırlar. Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, meslekten çıkarma ve yeminli sıfatını kaldırma cezaları; Resmi Gazete ve yöresinde uygun araçlarla ilan olunur. Disiplin cezaları, meslek mensubunun dosyasında saklanır.

Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, meslekten çıkarma veya yeminli sıfatının kaldırılması cezasını alan meslek mensubu; elindeki işlerini, cezanın kesinleşme tarihinden itibaren 60 gün içerisinde bağlı bulunduğu odaya teslim eder. Oda bu iş veya defter ve belgeleri iş sahiplerine geri verir. İş sahiplerinin isteği halinde; Oda yönetim kurulunca görevlendirilecek bir meslek mensubuna, bu iş veya defter ve belgeler teslim edilir.

Uyarma ve kınama cezaları dışındaki geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatının kaldırılması ve meslekten çıkarma cezalarının, bu Yönetmeliğin 29 uncu maddesine göre kesinleşmesinden sonra Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler iş kabul edemez ve mühür kullanamazlar. Bu konuda odalarca Maliye Bakanlığı ile diğer ilgili kurum ve kuruluşlara bildirim yapıldıktan sonra önlem olarak Yeminli Mali Müşavirin mühürlerinin, Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin ise ruhsatlarının geri alınması sağlanır.

Disiplin Cezaları İle İlgili Yasaklara Uymama

Meslekten çıkarılanlar, yeminli sıfatı kaldırılanlar ve geçici olarak mesleki faaliyetten alıkonulanlar; bu yasakların gereklerini derhal yerine getirirler. Bu gerekleri yerine getirmeyenler hakkında odalar veya Birlik tarafından Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulur.

Meslek Örgütünün Yapısı

Muhasebe meslek mensupları illerde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası ve/veya Yeminli Mali Müşavirler Odası adı altında örgütlenmişlerdir. Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlere ait bütün Odaların katılacağı Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kurulmuştur. TÜRMOB, kısaca *birlik* olarak ifade edilir.

Birlik, tüzelkişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşudur. Birliğin merkezi Ankara'dadır. Birlik kuruluş amaçları dışında faaliyette bulunamaz.

Birliğin görevleri : (a) Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak, (b) Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini korumak, (c) Odaları ilgilendiren konularda yetkili

mercilere görüş bildirmek, (d) Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlmek, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek, (e) Bu kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak, (f) Milli ve milletlerarası mesleki kuruluşlara üye olmak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak, (g) Maliye Bakanlığınca verilecek görevleri yerine getirmek ve (h) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşleri vermek olarak belirlenmiştir.

Birliğin gelirleri, birliğe dahil odaların gelirlerinden alınacak paylar ile birliğe ait mal varlığından sağlanan gelirler, ruhsatname ücretleri ve genel hükümler çerçevesinde elde edilen bağış ve yardımlardan meydana gelir.

Birliğin organları ise; (a) Genel Kurul, b) Yönetim Kurulu, c) Disiplin Kurulu ve d) Denetleme Kuruludur.

TEMEL MUHASEBE VARSAYIMLARI

Her bilim alanında olduğu gibi muhasebe de belli kabullerden hareket eder. Bu kabuller o alanın en geniş şekilde çerçevesini çizerler. O alanda yapılan her şey bu kabullerin dışına (özel durumlar hariç) çıkamaz. Fizikteki “yer çekimi”, matematikteki “sıfır bir doğal sayıdır”, hukuktaki “suçu ispatlanana kadar herkes suçsuzdur” kabulleri örnek olarak verilebilir. Fizikte her olay ve olgu yer çekimi prensibi etrafında incelenir. Matematikte tüm sayı sistemleri sıfırın bir doğal sayı olduğu kabulünden yola çıkarak şekillenmiştir. Hukuk sistemleri suçu kanıtlanmamış herkesi suçsuz sayar.



Siz de yukarıda örnek olarak verilen kabullerin olmaması durumunda o bilim alanının nasıl şekillenebileceğine dair fikrinizi oluşturunuz.

Muhasebe alanında da bazı kabullerin olması gayet doğal bir durumdur. Bu kabuller (başka bir ifade ile varsayımlar) muhasebe disiplininin en geniş çerçevesini çizer. Başka bir ifade ile muhasebeci işlemleri muhasebeleştirirken bu kabuller içinde kalmak zorundadır.

Muhasebe varsayımlarının bir başka özelliği de şudur: Muhasebeci bazı muhasebe bilgilerini üretirken, şirketin ekonomik durumunu bilmek isteyenler de o bilgileri kullanırken ve yorumlarken muhasebe varsayımlarını dikkate almak zorundadırlar. Bu olmadığı zaman ise muhasebe bilgileri anlamını kaybedecektir. Bu kısa girişten sonra artık muhasebe varsayımlarının neler olduğunu açıklayalım.

İşletmelerde muhasebe kayıtları ve finansal raporların hazırlanmasında iki varsayım vardır. Bunlar: (a) İşletmenin Sürekliliği ve (b) Tahakkuk Esasıdır.

İşletmenin Sürekliliği

İşletmeler kurulurken sonsuza dek faaliyetlerine devam edecekleri varsayımına göre kurulurlar.



Bu arada hemen bir yanlış anlaşılabilirlik noktasının altını çizelim. İşletmelerin sonsuza dek var olacağı kabulü onun kapatılamayacağı anlamına gelmez. İşletme sahip veya ortakları onu istedikleri zaman ve belli koşulların oluşması durumunda işletmeyi kapatabilirler.

İşletmelerin finansal tabloları normal olarak işletmenin devamlılığı ve öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanırlar. Böylece, işletmenin ne tasfiyeye niyetinin ne de ihtiyacının olduğu, faaliyet hacminin de önemli bir ölçüde azalmayacağı varsayılır. Eğer böyle bir niyet ve ihtiyaç varsa finansal tablolar farklı bir gerekçe ile hazırlanmalı ve bu gerekçe açıklanmalıdır. Tüm bu anlatılanları bir örnekle açıklamak konunun anlaşılabilirliğine önemli katkı yapacaktır.

Yaşamına devam eden bir kişinin ekonomik gücünü ve servetini kağıda dökmek durumunda kalsanız, muhtemelen o kişinin yaptıklarını ve gelecekte yapmayı planladıklarını hesaba katarak bir liste oluşturacaksınız. İşte bu süreklilik varsayımına uygun bir davranıştır.

Şimdi yukarıdaki olayı bir de “bu kişinin öldüğü ve bıraktığı mirasın büyüklüğünü hesaplamak” durumunda kaldığımızı varsayarak tekrar düşününüz. Artık bu kişinin geleceği olmadığı için bu kişinin arkasında bıraktığı mirasın hesaplanmasında gelecekteki planlar dikkate alınmayacaktır. Bu hesaplamada da süreklilik varsayımı dikkate alınmayacaktır.

Konuyu özetlemek gerekirse, işletmelerin ekonomik durumlarına dair muhasebeleştirme işlemleri yapılırken ve karar alınırken, o işletmenin gelecekte de faaliyetine devam edeceği kabulünden hareket edilir. Bu durum da süreklilik olgusuna uygun bir davranıştır.



Siz de süreklilik varsayımı olmasaydı işletmelerin finansal raporlarının nasıl olacağını düşününüz.

Tahakkuk Esası

Konuya başlamadan önce aşağıdaki olay hakkında biraz kafa yoralım. Diyelim ki bir dükkanımız var. Siz o gün tanesi 10 liradan 10 adet deterjan aldınız ve parasını 1 ay sonra ödeyeceksiniz. Aynı gün içinde tanesi 15 liradan 6 tane deterjan sattınız ve parasını da 15 gün sonra alacaksınız. Bugünün kârı veya zararını nasıl hesaplarız? Bugünün kâr veya zararını kolaylıkla hesaplayabilirsiniz fakat o gün içinde cebinize giren veya cebinizden çıkan her hangi bir para yokken nasıl kâr veya zarardan söz edebilirsiniz?

Tahakkuk arapça kökenli, hak etmek anlamına gelmektedir. İşte yukarıdaki olayı ve soruyu hak etmek (tahakkuk) kelimesi çerçevesinde ele alırsak daha doğru ve daha açık bir şekilde yanıtlayabiliriz. Siz dükkanınıza 10 deterjanı toplam 100 liraya aldınız ve 100 liralık bir borç altına girdiniz. Artık her ne kadar deterjanın parasını ödemiş olsanız da muhasebe olarak 100 liralık mal alış tahakkuk etmiş demektir. Aynı zamanda siz o gün içinde 90 liralık satış yaptınız demektir. 6 adet deterjanın alış da 60 lira olduğuna göre siz o gün içinde 30 lira kâr etmişsiniz demektir. “Hani 30 lira kâr nerede?” dediğimizde ise yanıt; “kâr, şu an itibarıyla 15 gün sonra nakde dönüşecek olan alacaklarımız üzerindedir” olmalıdır. Bu anlatılanlardan da anladığımız gibi ticari hayatta bir işin nakit olarak alınıp verilmesinden ziyade o hukuken işlemin gerçekleşip gerçekleşmediğine (tahakkuk edip etmediğine) bakmak gerekir. İşte bu tahakkuk esasıdır.

Kendilerinden beklenen amaca cevap vermek için, finansal tablolar muhasebenin tahakkuk esasına göre hazırlanırlar. Bu esasa göre, işlemlerin ve diğer olayların etkisi, nakit veya nakit benzerleri alındığında veya ödendiğinde değil, bu işlem ve olaylar olduğu zaman tahakkuk ettirilir ve ilgili oldukları dönemin muhasebe kayıtlarına kaydedilerek o dönemin finansal tablolarında raporlanırlar. Tahakkuk esasına göre hazırlanan finansal tablolar, kullanıcıları, sadece geçmişteki nakit tahsilatlar ve nakit ödemelerle sonuçlanan işlemler hakkında değil, gelecekte nakit ödemesi gerektirecek mevcut yükümlülükler ve gelecekte nakde dönüşecek mevcut kaynaklar hakkında da bilgilendirir. Böylece, söz konusu finansal tablolar geçmişte olan işlemlerle ve olaylarla ilgili bilgiler vermek suretiyle kullanıcıları ekonomik kararlar verirken en çok yararlanacakları türden bilgiler sunarlar.



Sizce tahakkuk esasının karşısında hangi esas vardır?

GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE İLKELERİ

Yerli ve yabancı bazı kaynaklarda “Muhasebenin Temel Kavramları” olarak da ifade edilen bu konu muhasebeye yön veren, muhasebede çeşitli politika ve yöntemlerin kullanılmasında bir çerçeve görevi görür.

Bu ilkeler geçmiş yılların deneyimleri sonucunda ortaya çıkmış, dinamik bir yapıya sahiptirler. Zamanla sayıları artıp azalabilmektedir. Bu artma ve azalma işlemi başına buyruk bir tercih değil, uzun akademik tartışmalardan ve ulusal/uluslararası muhasebe örgütlerinin kabulünden sonra uygulamaya alınırlar. İlkeler işletmelerin ve muhasebenin başına buyruk hareket etmelerini önler. Şu an yürürlükte olan on iki adet ilke vardır. Bunlar:

- Sosyal Sorumluluk İlkesi
- Kişilik İlkesi
- İşletmenin Sürekliliği İlkesi
- Dönemsellik İlkesi
- Parayla Ölçülme İlkesi
- Maliyet Esası İlkesi
- Tarafsızlık ve Belgelendirme İlkesi
- Tutarlılık İlkesi
- Tam Açıklama İlkesi
- İhtiyatlılık İlkesi
- Önemlilik İlkesi
- Özün Önceliği İlkesi

Şimdi bu ilkeleri ayrıntılı olarak açıklayalım.

Sosyal Sorumluluk İlkesi

Bu ilke muhasebenin amacını ve yerini belirler. Muhasebe sisteminin kurulmasında, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde, finansal tabloların düzenlenmesinde belli bir grubun değil, tüm toplum çıkarlarının gözetilerek bilgi üretiminde ve raporlanmasında işletmenin gerçeğine uygun, tarafsız, dürüst davranılmasının gerekliliğini ifade eder.

Kişilik İlkesi

İşletme, onun sahip veya ortaklarından ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahiptir. Yapılan tüm işlemler bu kişilik adına muhasebeleştirilir. Bu kavram sonucu olarak muhasebe sadece işletmeyi ilgilendiren işlemlerle ilgilenir. Örneğin; İşletme, ortakların kişisel borçları ile ilgilenmezken, aynı ortağın şirkete olan borçlarını kaydetmelidir.

İşletmenin Sürekliliği İlkesi

Kurulan her işletme (özel durumlar hariç) sonsuza kadar faaliyette bulunmayı amaçlar. İşletmelerin, ortaklar veya sahiplerinin ömründen bağımsız bir ömrü vardır. Faaliyetlerini de belli bir süreye bağlı kalmaksızın sürdüreceğinin kabul edilmesidir. Bu ilkeye aykırı düşen özel durumlar işletmenin finansal tablolarının dipnotlarında açıklanmalıdır.

Dönemsellik İlkesi

İşletmelerin ömrü sonsuz olunca ortaklar da kar paylarını sonu belli olamayan bir süre sonra alabilirler. Çünkü işletmenin gerçek kâr veya zarar durumu işletmenin ömrü sonunda belli olur. Tıpkı gerçek servetin ölümden sonra kalan miras gibi. Bu gerekçe ile sonsuz olan ömür belli dönemlere bölünür ve dönemler sonsuza kadar tekrar eder. İşletmenin dönemsellik kavramı gereğince sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasını ifade eder. Muhasebede dönem bir yıldır ve birbirinden bağımsızdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

Parayla Ölçülme İlkesi

Bu ilke ancak parayla ölçülebilen olayların muhasebeye kaydedilmesine izin verir ve ortak bir ölçü birimi olarak paranın kullanılmasını ifade eder. Muhasebede işlemler ulusal para birimi ile yapılmaktadır.

Maliyet Esası İlkesi

İşletme varlıkları, parasal varlıklar ve parasal olmayan varlıklar olarak sınıflandırılabilir. Örneğin alacaklar parasal kalem, stoklar parasal olmayan kalemlerdir. İşletmelerin parasal varlıkları dışındaki bütün varlıklarının elde edilme maliyetleri ile muhasebeleştirilmesi gerekir.



Şimdi siz de “cari maliyet nedir? Muhasebede nasıl ve ne zaman kullanılır?” soruları üzerinde bir araştırma yapınız.

Tarafsızlık ve Belgelendirme İlkesi

Muhasebede kayıtlar fatura, makbuz, fiş ve ödeme emri gibi bir belgeye dayanmalıdır. Belgeler, tarafsız ve önyargısız hazırlanmış olmalıdır. Muhasebe sonuçlarının güvenilirliği ve doğruluğu, kayıtların dayanağını oluşturan belgelerin doğruluğuna bağlıdır. Bu ilkeye göre belgesiz kayıt yapılamaz. Her belgenin bir kaydı veya her kaydın bir belgesi olmalıdır.

Tutarlılık İlkesi

Muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. Bu finansal tabloların karşılaştırılabilir olmasının gereğidir. Benzer olaylarda kayıt düzenleri ve değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve finansal tablolarda biçim ve içerik yönünden tekdüzeni öngörür. Gerektiğinde yapılacak değişikliklerin hangi yönde olduğunun finansal tablolarda dipnot şeklinde açıklanması gerekmektedir.

Tam Açıklama İlkesi

Finansal tabloların ve mali raporların bunlardan yararlanacak kişi veya kuruluşların karar vermelerine yardımcı olabilecek tüm noktaları kapsayan, gereksiz konuları devre dışı bırakan bir mali rapor hazırlamayı emreder. Hangi hususun önemli sayılacağı, verilen bilgilerin kullanıcılar tarafından ve bunların kullanacağı amaçlar yönünden ayırımı tabi tutulmaları gerekmektedir.

İhtiyatlılık İlkesi

İşletme yöneticileri risk ile savaşırlar. Bazen riskli işlemler yaparlar. Bu ilke muhasebenin, işletmelerin karşılaşılabilecekleri riskler için önlem almalarını ifade etmektedir. Mevcut ve olası zararlar için gerekli karşılıkların ayrılması gerekmektedir. Bu kavram gereğince bir gelir ancak gerçekleşikten sonra gelir olarak kaydedilebilirken; gider ve zararlar kesinleşmeye de ortaya çıktıklarında işletmenin sonuç hesaplarında gider ve zararlar arasına katılır.

Önemlilik İlkesi

Önemlilik ilkesi, diğer hesap kalemlerine göre finansal tabloyu kullananların kararlarını etkileme durumunu ve derecesini ifade eder. Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların finansal tablolarda yer alması zorunludur. Üretilen bilgilerin muhasebe raporlarına aktarılmasında belli özetlemeler yapılarak bu raporların kullanıcılar tarafından kolayca anlaşılması ve yorum yapılabilmesi sağlanmalıdır.

Özün Önceliği İlkesi

İşlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden önce finansal özellikleri ve işletme için ifade ettiği değer göz önünde tutulmalıdır. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Böyle durumlarda özün biçime önceliği esas alınır. Örneğin sahte fatura, şekil itibarıyla faturadır ama özünde fatura değildir. Bu nedenle burada olayın özüne bakıp sahte faturayı fatura olarak kabul etmemek gerekir. Bir başka örnek ise sahte paradır. Sahte para şekil olarak paradır, ancak gerçek bir para değildir.



Muhasebe ilkeleri ve varsayımlar konusunda farklı ve ayrıntılı bilgiyi “Yalkın, K. Yüksel: Genel Muhasebe, 17. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2010” kitabında bulabilirsiniz.

MUHASEBEDEKİ DİĞER DÜZENLEYİCİLER

Muhasebe ve muhasebeci iş yaparken yalnızca yukarıda sayılan varsayım ve ilkeler çerçevesinde hareket etmez. Bunların yanında bir de içinde bulunduğu ülkenin kanun ve benzer yasal düzenlemeleri ile uluslararası örgütlerin muhasebe alanındaki kuralları da dikkate alınmak zorundadır.

Örneğin vergi ile ilgili kanunlar, sermaye piyasası ile ilgili kanunlar, Türk Ticaret Kanunu ülkemizde muhasebeyi yönlendiren kanunların başında gelmektedir. Bu bağlamda aşağıdaki kanunlar ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına yön vermekte ve ülkemiz muhasebe uygulamalarını şekillendirmektedir.

- Vergi Usul Kanunu
- Gelir Vergisi Kanunu
- Kurumlar Vergisi Kanunu
- Katma Değer Vergisi Kanunu
- Türk Ticaret Kanunu
- Borçlar Kanunu
- Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri
- Diğer otoritelerin düzenlemeleri

Öte yandan muhasebe alanında ülkemiz muhasebe iklimini ve uygulamalarını değiştirecek en önemli gelişmeler muhasebe standartları noktasında yaşanmaktadır. Yeni Türk Ticaret Kanununda yer alan düzenlemeler gereği 01.01.2013 tarihinden itibaren Türkiye’de muhasebe uygulamalarında artık uluslararası muhasebe standartları esas alınacaktır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun oluşturduğu “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” ülkemizde muhasebeyi yönlendiren ve şekillendiren etkenlerin başında gelecektir.



Muhasebe standartları konusunda ayrıntılı daha ayrıntılı bilgiye www.tmsk.org.tr adresinden erişebilirsiniz.

Uluslararası Muhasebe Standartları ülkemizde şu ana kadar uygulanmakta olan muhasebe anlayışını derinden ve kökten değiştirecek bir gelişmedir. Çünkü bunlar farklı bir muhasebe anlayışı ve muhasebe kültürünün ürünüdürler. Ülkemizde muhasebe vergi odaklı tutulurken uluslararası muhasebe standartları sermaye piyasası odaklı, bilgi için muhasebe anlayışına sahiptir. En büyük değişim bu noktada olacaktır.



Bu değişim sadece muhasebeye bakış açısı ve muhasebeden beklentiler noktasında olacaktır. Yine muhasebe, ülkemizde de uzun yıllardır uygulanan çift taraflı kayıt tekniğine göre tutulmaya devam edilecektir.



Muhasebe kültürü konusunda ayrıntılı bilgiyi “Karabınar, S., “Muhasebe İklimi”, Seçkin Yayınevi Ankara 2005” kitabında bulabilirsiniz.

Özet

Muhasebeye tutulan defter ve belgelerin kanunlar karşısında kanıt gücüne (hak sahipliğinin ispatı) sahip olabilmesi için muhasebe defter ve belgelerinde kanunların istediği bazı özelliklerin olması gerekir. Bunlar olmayınca muhasebe defter ve belgeleri hak sahipliğinin ispatında kullanılamaz. Bu nokta muhasebe ile hukukun ilişkiye girdiği noktadır. Muhasebe defterlerinin taşınması gereken özellikler Türk Ticaret Kanununda, Belgelerin taşınması gereken özellikleri ise Vergi Usul Kanununda belirlenmiştir. Tüm ticari işlerdeki uyumsuzluk ve anlaşmazlıklar önce özel hükümlere göre çözülür. Özel hüküm bulunmaması durumunda, hakim ticari örf ve adete göre ve genel hükümlere bakarak karar verir. Ticari iş ve ticari işletme kavramları Türk Ticaret Kanununda ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Bunun yanında Borçlar Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, Rekabetin Korunması Kanunu, Tüketicinin Korunması Kanunu gibi kanunlarda da muhasebenin yeri vardır.

Muhasebe hukukunun bir diğer yönü ise muhasebe mesleğine ilişkin konuların düzenlendiği kanunda karşımıza çıkar. Bu kanunda muhasebecilik mesleğinin konusu, meslek mensuplarının kullanabileceği unvanlar, disiplin cezaları, meslek örgütünün oluşumu, mesleğe giriş koşulları ele alınmıştır. Buna göre ülkemizde muhasebeciler SMMM ve YMM unvanlarından birine sahip olabilirler. Bu unvanı alabilmek için başka deyişle muhasebeci olabilmek için 3 yıl staj yapma zorunluluğu vardır. Muhasebeciler illerde serbest muhasebeci mali müşavirler odası ve yemini mali müşavirler odası adı altında örgütlenmişlerdir. Tüm odalar merkezi Ankara’da bulunan Birliği (TURMOB) oluştururlar.

Muhasebeye yön veren baş faktör o ülkenin kanunları olmakla birlikte “muhasebenin varsayımları” ve “genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri” de muhasebeyi şekillendirir. Muhasebenin varsayımları “tahakkuk esası” ve “süreklilik ilkesi”dir. Tahakkuk esası, ticari işlemlerin nakit olarak alınıp/ödenip alınmadığı/ödenmediğine bakmaksızın işleme ilişkin hakların gerçekleşip gerçekleşmediğine bakar. Süreklilik ilkesi ise, işletmelerin kurulma aşamasında sonsuza dek faaliyette bulunacakları varsayımına göre kurulurlar. Bu durum bilanço ve gelir tablosu gibi finansal tabloların içeriğini değiştiren bir durumdur.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ise; dönemsellik, kişilik, sosyal sorumluluk, özün önceliği, maliyet esası, tam açıklama, tutarlılık, ihtiyatlılık, önemlilik, parayla ölçme ilkeleridir. Bu ilke ve varsayımlar muhasebenin çalışma alanının sınırlarını belirler.

Kendimizi Sınyalım

1. Aşağıdakilerden hangisi muhasebe ile ilgili kanunlardan **değildir**?

- Vergi Usul Kanunu
- Sermaye Piyasası Kanunu
- Rekabetin Koruması Hakkında Kanun
- Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu
- Tüketicinin Korunması Kanunu

2. Muhasebede kullanılan **belgelerinin** taşınması gereken özellikler hangi kanunda düzenlenmiştir?

- Vergi Usul Kanunu
- Sermaye Piyasası Kanunu
- Rekabetin Koruması Hakkında Kanun
- Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu
- Türk Ticaret Kanunu

3. Aşağıdaki unvanlardan hangisi muhasebe meslek mensuplarının kullanabileceği unvanlardan biridir?

- Bağımsız Muhasebeci
- Serbest Müşavir
- Mali Müşavir
- Yeminli İç Denetçi
- Mali Danışman

4. Muhasebeci olabilmek için yapılması gereken staj süresi nedir?

- 2 yıl
- 3 yıl
- 4 yıl
- 1 yıl
- 18 yıl

5. Defter tutamayan muhasebe meslek mensubu kimdir?

- SMMM
- SM
- Muhasebeci
- YMM
- Bağımsız Muhasebeci

6. Aşağıdakilerden hangisi meslek yasasında yeralan ve muhasebe meslek mensubuna verilecek cezalardan birisi **değildir**?

- Hapis
- Kınama
- Uyarma
- Mesleki Faaliyetten Geçici Alıkoyma
- Yeminli Sıfatını Kaldırma

7. Şirkette çalışan bir şoförün ortaklardan birisinin eşinin özel şoförü olarak görevlendirilmesi hangi muhasebe ilkesine **aykırıdır**?

- Sosyal Sorumluluk İlkesi
- Özün Önceliği İlkesi
- Süreklilik İlkesi
- Maliyet Esası İlkesi
- Kişilik İlkesi

8. Sahte faturayı muhasebeye kaydetmek hangi muhasebe ilkesine aykırı bir davranış olur?

- Sosyal Sorumluluk İlkesi
- Özün Önceliği İlkesi
- Süreklilik İlkesi
- Maliyet Esası İlkesi
- Kişilik İlkesi

9. İşletmenin yıl sonunda hesaplarının kapatılması hangi muhasebe ilkesi gereğidir?

- Sosyal Sorumluluk İlkesi
- Dönemsellik İlkesi
- Süreklilik İlkesi
- Tam Açıklama İlkesi
- Önemlilik İlkesi

10. Parası alınmamış bir satışın kâr veya zararını hesaplamak hangi esasa uygundur?

- Nakit Esası
- Maliyet Esası
- Tahakkuk Esası
- Dönem Esası
- Ekonomik Esası

Kendimizi Sınavalım Yanıt Anahtarı

1. d Yanıtınız yanlış ise “Muhasebe-Hukuk İlişkileri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

2. a Yanıtınız yanlış ise “Muhasebe-Hukuk İlişkileri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

3. c Yanıtınız yanlış ise “Meslek Unvanları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

4. b Yanıtınız yanlış ise “Mesleğe Giriş Koşulları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

5. d Yanıtınız yanlış ise “Meslek Unvanları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

6. a Yanıtınız yanlış ise “Meslek Mensuplarına Uygulanacak Disiplin Cezaları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

7. e Yanıtınız yanlış ise “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

8. b Yanıtınız yanlış ise “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

9. b Yanıtınız yanlış ise “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

10. c Yanıtınız yanlış ise “Muhasebenin Temel Varsayımları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

Normal bir şirket halka açık olmadığı zaman o şirketin hisse senetleri sadece ortakların elindedir. Halka açık şirketlerin hisse senetlerinin bir kısmı menkul kıymetler borsasında alınıp satılır.

Sıra Sizde 2

Örneğin fizikte yer çekimi olmasaydı, atılan taş yere düşmezdi. Matematikteki “sıfır doğal sayıdır” kabulü olmasaydı bugünkü sayı sistemleri daha farklı olurdu.

Sıra Sizde 3

İşletmelerin finansal raporları şirket tasfiyeye girdiğinde süreklilik ilkesi gözetilmez. Böyle olunca da şirketin geleceğe dair iş ve işlemleri bilançoda yer almazdı.

Sıra Sizde 4

Muhasebede tahakkuk esasının karşısında “nakit esası” vardır. Başka deyişle muhasebe ya tahakkuk esasına göre tutulur ya da nakit esasına göre tutulur. Günümüzde bazı ülkelerin bütçe sistemi nakit esaslıdır. Ülkemizde de 2005 yılına kadar nakit esaslı bütçe kullanılırken, bu tarihten itibaren tahakkuk esaslı bütçeye geçilmiştir.

Sıra Sizde 5

Cari maliyet, işletmenin sahip olduğu bir varlığın o günkü değeridir. Örneğin 6 ay önce 100 liraya alınmış bir varlığın bugünkü fiyatı 110 lira olabilir. İşte buradaki 110 liraya cari maliyet denir.

Yararlanılan Kaynaklar

Yalkın, K. Yüksel: (2010), **Genel Muhasebe**, 17. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2010

Karabınar, S. (2009), **Genel Muhasebe**, Sakarya Kitabevi, Sakarya

Karabınar, S. (2005), **Muhasebe İklimi**, Seçkin Yayınevi, Ankara

Altuğ, O., (1999) **Muhasebe Hukuk İlişkileri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul





Öktem, R., (2004), **Ticari Bilgi ve Belgeler**, Türkmen Kitabevi, İstanbul

Gökçen, G., (2007), **Genel Muhasebe**, Beta Basım yayın Dağıtım, İstanbul

3

Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

-  Ticari belgeleri toplama ve ticari defterleri tutma amaçlarını açıklayabilecek ,
-  Ticari belgeleri sınıflandırabilecek ve tanımlayabilecek,
-  Ticari defterleri sınıflandırabilecek ve tanımlayabilecek,
-  Türkiye'deki kanunlar karşısında ticari belge ve defter arasında benzerlik ve farklılıkları tartışabilecek,

bilgi ve becerilere sahip olabilirsiniz.

Anahtar Kavramlar

- | | |
|--|---|
|  Fatura |  Büyük Defter (Defter-i Kebir) |
|  İrsaliye |  Yevmiye Defteri (Günlük Defter) |
|  Bonolar |  Kasa Defteri |
|  Çek |  Karar Defteri |
|  Kıymetli Evrak | |

İçindekiler

- ❖ Giriş
- ❖ Belge ve Defter Kavramı
- ❖ Belge Düzenleme ve Defter Tutma Amaçları
- ❖ Belge Düzenleme ve Defter Tutma Sorumluluğu
- ❖ Belge Türleri ve Hukuki Nitelikleri
- ❖ Yasal Defter Türleri ve Hukuki Nitelikleri
- ❖ Belgelere ve Defterlere İlişkin Özel Durumlar (Tastik, Dönem, Saklama)

Defterler ve Belgeler

GİRİŞ

Ticari faaliyetlerin belirli bir sistematik ve düzen içinde yürütülmesinde yasal düzenlemeler esas alınmaktadır. Küreselleşmenin etkisi ile birlikte; rekabette, teknoloji ve iletişimde büyük gelişmelerin yaşanmasına neden olmuş ve Türkiye'nin AB'ne uyum sürecinde yeni yasal düzenlemelerin gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) ve Maliye Bakanlığı sistemli bir şekilde ticari hayatı yeniden düzenleme faaliyeti içine girmiştir. Maliye Bakanlığı özellikle yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2006 yılında yürürlüğe girmesiyle başlayan süreç 13 Ocak 2011'de Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nin Resmi Gazete'de yayımlanması ile devam etmektedir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu, KDV Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun tasarıları da kamuoyuna tartışmaya açılmıştır. TMSK ise, çalışmalarına 1999 yılından beri devam etmektedir. Türkiye Muhasebe Standartlarının yayımlanmasının yanı sıra Kasım 2011'de KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı yayımlanmış, ayrıca "hesap planı ve standart revizyonu" projeleri üzerinde çalışmalara devam etmektedir. *2 Kasım 2011'de yayımlanan 28103 Sayılı Resmi Gazete ile birlikte Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na (KGMDSK) devredilmiştir. Bu nedenle TTK'nda bu kuruma yapılan atıfların KGMDSK için yapıldığı varsayılacaktır.*

Türkiye'de ticari faaliyetler TTK ile düzenlenmektedir. TTK, vergi kanunları ile de doğrudan ilişkilidir. Tacirler, TTK'ya göre ticari faaliyetlerini yürütmek zorunda iken, bu ticari faaliyetinin sonuçlarını VUK'na göre vergilendirmek ve bunu beyan etmekle yükümlüdür. Bu nedenle, elli bir yıldır uygulanan 6762 Sayılı TTK'nın 6102 Sayılı TTK ile değişmesi, VUK'a da yeniden yön verilmesini gerekli kılmaktadır. Bu değişiklikler, tacirlerin tutacağı yasal defterler ve düzenleyecekleri belgeler ile ilgili olarak VUK'da çok ciddi değişiklikleri gerektirmektedir. Ticari belgelerin düzenlenmesine ve yasal defter tutulmasına ilişkin gerek 6102 Sayılı TTK'da gerekse yürürlükteki VUK'da düzenlemeler yer almaktadır. Bu durum tacirler aynı belge ve defterlerle ilgili tamamen iki ayrı yasal düzenlemeyi ortaya çıkarmaktadır ve tacirler bu durum karşısında her iki yasal düzenlemeyi gözönünde bulundurmamak zorunda kalmaktadır. Ancak Türkiye'deki yaptırımlar gözönünde bulundurulduğunda ticari faaliyetlerde vergi ağırlıklı bir ticari hayatın olduğu gözlemlenmektedir. VUK tasarısında ise defter ve belge düzenlemesinin büyük ölçüde TTK'nın alanına girmesi gerektiğini kabul etmektedir. Böylece 6102 Sayılı TTK'da belge ve defter tutulmasına ilişkin hükümlerine dayalı olarak yapılan düzenlemeleri VUK Taslağı veri kabul ederek, tacirlerin yeniden VUK'a göre belge ve defter düzenlemeleri gerekliliğini ortadan kaldırmaktadır. Ancak VUK Taslağı'nda, TTK hükümlerine alınmayan küçük esnafın, çiftçilerin ve serbest meslek erbapların belge ve defter tutulmasına ilişkin düzenlemeler yer alacağı görülmektedir.

Türkiye'de belgelere dayalı olarak düzenlenen yasal defterlerden yaratılan veriler finansal tablolarda bilgiye dönüştürülmektedir. Ancak 6102 Sayılı TTK'nın öncesinde işletmeler buldukları koşullara göre; hem TTK'ya hem Sermaye Piyasası Kanunu'na hem de VUK'a göre finansal tablolarını hazırlamak durumunda kalabiliyorlardı. 2008 yılında yayımlanan Sermaye Piyasası Kanunu'nun Seri: XI, No: 29'un ikinci bölümü "Finansal Tablolar" başlığında; finansal tabloların TMSK'nca yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'nin ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nin esas alınacağı belirtilmiştir. Benzer şekilde, 6102 Sayılı TTK ile "Ticari Defterler" kısmında da TMS/TFRS ön koşul olarak getirilmiştir.

Bu ünite de ticari hayatı düzenleyen belgeler ve defterler hakkında bilgi verilecektir.

BELGE DÜZENLEME VE DEFTER TUTMA AMAÇLARI

Ekonomik yaşamın bir parçası olan insan, gerek birey olarak gerekse işletmenin parçası olarak yaşamı süresince her türlü faaliyetini planlamak durumundadır. Bir birey olarak günlük hayatımızı planlarken, bazen telefonun ajandasını bazen bilgisayarın Excel gibi bir hesaplama tablosunu bazen de Facebook veya Google gibi sosyal ağları kullanarak yaşadığımızdaki önemli anları not ederiz. Özellikle parasal konularda bu notlar daha da bir önem kazanır. Her ekonomik insan nakit akışını, borçlarını, emlak veya motorlu taşıtlar vergisini, kirasını, banka kredi taksidini ve kredi kartı borcunu, okul taksidini veya harç parasını ödemelerini planlamak durumundadır. Aynı zamanda kira gelirini, bankadaki parasının vade bitimini, hakettiği ücreti, öğrenci ise ailesinden gelecek harçlığı, arkadaşından olan alacağı paranın hem tutarını hem de zamanını bilmek ister. İnsanların hayatı, elde edecekleri paralar ile ödeyecekleri tutarları dengede tutmakla geçmektedir. İşte bu dengeyi sağlamak için aldığımız notlar veya yaptığımız bütçeler, işletmeler tarafından da detaylı bir şekilde yapılmak durumundadır. İşletmeler de yasalarla düzenlenmiş sistematik notları “defter” adı verilen çeşitli araçlar aracılığıyla kayıt altına almaktadır. Ancak yasalar bireylerin tuttuğu notlar gibi bu işlemi özgürce yapılmasını işletmeler için engellemektedir. Bu kayıtların kanıt niteliği taşıyan “belgeler”e dayandırılması istenmektedir.

İşletmelerin muhasebe açısından belge ve defter sürecinin doğru, zamanlı ve şeffaf bir şekilde gerçekleştirilmesi hem işletme içi hem de işletme dışı bilgi kullanıcılarının karar almalarını doğrudan etkilemektedir. Her ne kadar işletmeler ne belgelerini ne de muhasebe defterlerini kamuoyuyla paylaşmasa da, işletmenin faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan verileri finansal raporlarını oluşturmak için kullanmaktadır. Bu nedenle veri kaynağının doğruluğu nispetinde bilgi kullanıcılarına doğru bilgi iletilmiş olmaktadır. İlgili yasaların, muhasebe ilke ve varsayımlarının, Türkiye Muhasebe Standartlarının belirlediği kurallara uygun bir şekilde ticari belgelerini düzenleyen ve bu verileri muhasebe defterlerine aktaran bir işletmenin yöneticilerine sağlanacak temel bilgiler şöyle sıralanabilir:

- İşletmesinin kâr-zarar durumu tespit edilir,
- İşletmenin belirli zaman dilimleri bazında başarı değerlemesi yapılabilir,
- İşletme sektördeki rakipleri ile karşılaştırılabilir,
- İşletmesinin finansal durumunu analiz ederek verimliliğini arttırıcı özel yönetim kararları alabilir,
- Satacağı malların maliyetini ve satış fiyatını daha doğru tespit edebilir,
- İşletmenin nakit akışı, borç-alacak ilişkisi düzenlenebilir,
- Devletine ödeyeceği vergi tutarını tespit edebilir,
- İşletmesine ilişkin istatistiksel bilgi üretebilir,
- İşletmenin geleceğine yön verecek stratejik planlar ve bütçeler hazırlanabilir,
- İşletmenin özkaynak yeterliliği test edilebilir,
- Anlaşmazlık durumunda bu defter ve belgelerini ispat aracı olarak gerekli mercilere sunulabilir.



Türkiye’de belge düzenleme ve bu belgelere dayalı olarak tutulan defterlerde muhasebe kuralları mı, yoksa yasalar mı daha fazla etkin rol oynamaktadır?

İşletmenin faaliyet dönemi boyunca devletle olan vergi ilişkisi işletmenin nakit akışı açısından önemli bir konu olduğu kadar, vergi, devletin en önemli finansal kaynağını oluşturmaktadır. *Bu nedenle muhasebe kayıtlarının gerçeğe uygun bir şekilde yapılmasının yanı sıra, devlet yasalarıyla ticari hayattaki finansal değişimleri kendi çıkarları doğrultusunda defterlere kaydedilmesini sağlayarak ya toplayacağı vergi büyüklüğünü arttırmayı ya da kamu çıkarları doğrultusunda işletmelere vergi teşvikleri vererek ticari hayatı yönlendirebilmektedir.* Devlet bu amaçlarını yerine getirebilmek için genellikle TTK’nu, VUK’nu ve SPK’nu kullanmaktadır. Buna göre devletin belge düzenleme ve defter tutma amaçlarını bu üç kanuna göre açıklayalım.

Türk Ticaret Kanunu Açısından Belge Düzenleme ve Defter Tutmanın Amaçları

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre öncelikle her tacirin ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etme yükümlülüğünü taşıması gerektiği belirtilmektedir (TTK Md. 18/2). Basiretli iş adamı kavramı ile tacirin yaptığı işlerin esaslarını ve sonucunu önceden öngörerek hareket etmesi gerektiği ifade edilmektedir. Tacir, ticari faaliyetleri sonucunda işletmesinin finansal durumunu ve performansını izlemek ve ortaya çıkan sonuçları doğru bir şekilde analiz ederek yorumlamak zorundadır. İşletmenin finansal durumunu ve performansını sistemli bir şekilde izlenebilmesi ise, ancak TTK'da belirtilen defterler aracılığıyla mümkün olacaktır.

TTK'nın 65. ve 66. Maddelerinde; her tacirin, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren, her iş döneminin sonucunun belirlenmesine olanak sağlayan gerekli sayıda ticari defterleri Türkçe olarak tutmak zorunda olduğu belirtilmektedir. Ayrıca TTK'nın 64/1. Maddesi hükümlerine göre her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Muhasebe, verilerin toplanmasını belgeler aracılığıyla gerçekleştirirken, kaydetme ve sınıflama fonksiyonlarını ticari defterler yardımıyla yerine getirmektedir. Defterler, işletmenin durumu ve performansı hakkında bilgi vermenin ötesinde, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulması gerekmektedir. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişimi defterlerden izlenebilmelidir. Böylece işletme hakkında bilgi sahibi olmak isteyen tacir, denetçi ve diğer işletme tarafları işletmenin finansal bilgilerini şeffaf, tam ve zamanlı bir şekilde ticari defterler yardımıyla elde edebileceklerdir.

TTK ayrıca; pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterlerini de ticari defter olarak kabul etmektedir. Böylece muhasebeye veri niteliği taşıyan bu tür verilerin de sağlıklı bir şekilde tutulmasına ve işletme taraflarına doğru bilginin ulaştırılmasına katkı sağlanmaktadır.

Ortaklar, işletmelerin hem girişimcisi hem de sermayedarıdır. Ortaklar, girişimlerinin küresel rekabet ortamında rakipleri ile rekabet edebilmesini, işletmesine emanet etmiş olduğu sermayesinin sürekli büyümesini ve bunun sonucu olarak ortaya çıkan kârdan büyük paylar almayı beklemektedir. Bu beklentilerin gerçekleşebilmesi ve gerçekleşen sonuçların doğruluğunun kanıtlanabilmesi için en önemli unsur ise **hesap verilebilirlik**dir. İşletmenin ilişkili taraflarına hesap verebilmesinde kullandığı finansal tablolar ise tuttuğu yasal defterlerle yaratılabilmektedir.



6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na ilişkin ayrıntılı bilgi için
<http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html> adresini ziyaret edebilirsiniz.

Vergi Usul Kanunu Açısından Belge Düzenleme ve Defter Tutmanın Amaçları

2011 yılı başında TTK'nın yasallaşması ile birlikte 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu tasarısı üzerindeki çalışmalara yoğunluk verilmiştir. Türkiye'deki ticari hayatı her ne kadar TTK şekillendirse de, devletin başka yasalarla ticari hayatı yönlendirdiği de bir gerçektir. Bu nedenle ticari faaliyetlerde vergi ağırlıklı bir ticari hayata bağlı muhasebeleştirme gözlemlenmektedir. İşletmelerin mevcut uygulamaları gözönünde bulundurulduğunda, VUK taslağı ile tacirlerin muhasebe kayıtlarını vergi ağırlıklı bir şekilde yapmalarını ortadan kaldıracak şekilde bir düzenlenmesi gerekmektedir. Nitekim VUK Taslağı'nda TTK'da belirtilen belge ve defterlere ilişkin açıklamalardan kaçındığı gözlemlenmektedir. Bunun yerine TTK hükümlerine alınmayan küçük esnafın, çiftçilerin ve serbest meslek erbabının belge ve defter tutmasına ilişkin düzenlemelere yer verildiği görülmektedir.

213 Sayılı VUK'nun 175. maddesinde mükelleflerin tutacakları defterlerde muhasebe usulünü seçmekte serbest oldukları belirtilmektedir. Ancak bu serbestlik VUK'un 171. maddesi ile

sınırlandırılmıştır. *Defter tutacaklar, defterleri aşağıdaki amaçları da sağlayacak biçimde tutmak ve defter kayıtları esas alınarak vergi kanunlarındaki belirlemelere göre vergi matrahlarına ulaşılabilecek şekilde "vergi matrah bildirimini" düzenlemek zorundadır.*

- a. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek,
- b. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap sonuçlarını tespit etmek,
- c. Vergi ile ilgili işlemleri belli etmek,
- d. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- e. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını, emanet niteliğindeki değerler dâhil, kontrol etmek ve incelemek.

Devletin harcamalarının en büyük kaynağı, vergidir. Vergi, kazanç elde eden bütün gerçek ve tüzel kişilerin kazançları üzerinden belirli oranlarda ödeyecekleri bir yükümlülüktür. Devlet vergi yükümlülüğünü doğru, zamanlı ve tarafsız bir şekilde işletmeler tarafından hesaplanmasını istemektedir. Buna göre devlet, mükelleflerin defter tutmasını sağlıklı ve adil bir vergilemenin yapılması açısından ele almaktadır.

VUK'larına uygun defter tutulmasının temel amacı, mükelleflerin elde ettikleri kazançları üzerinden beyan edecekleri vergi yükümlülüklerini sağlıklı ve adil bir şekilde tespit edilebilmesidir. Belgelerin düzenlenmemesi veya toplanmaması, ticari işlemleri gerçeğe uygun bir şekilde muhasebeleştirilmemesi ve finansal tablolarda yer alması gereken bilgilerin makyajlanması durumunda, hem devletin aldatılması hem de vergi adaletsizliğine neden olacaktır. Örneğin, mükellefin ihracat ya da indirimli orana tabi satış yapmasından kaynaklanan Katma Değer Vergisi (KDV) iadesinin devletten alınabilmesi için yeminli mali müşavirler (YMM) tarafından KDV İadesi Raporu hazırlanmalıdır. Bu raporun hazırlanması aşamasında karşı inceleme de yapılmaktadır. Karşı inceleme aracılığıyla üçüncü kişilerin vergi karşısındaki durumları tespit edilmektedir. Bu rapor; işletmeyi, işletme ile ticari ilişki içindeki diğer işletmeleri ve devleti doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle, artık devletin denetim organları bilişim teknolojisini kullanarak işletmeleri çaprazlama kontrol mekanizmaları ile denetleyebilmektedir.



213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na ilişkin ayrıntılı bilgi için

<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=1.4.213&MevzuatIliski=0&sourceXmiSearch=> ve Vergi Usul Kanunu Taslağı ile ilgili ayrıntılı bilgi için

<http://www.vergisigorta.com/dokumanlar/vuktaslak.pdf> adresini ziyaret edebilirsiniz.

Sermaye Piyasası Kanunu Açısından Belge Düzenleme ve Defter Tutmanın Amaçları

Sermaye Piyasası Kanunu'nun konusu, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla; sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını, düzenlemek ve denetlemektir. Halka açık şirketlerin hukukunu düzenleyen Sermaye Piyasası Kanunu'nda uygulama alanı bulan kamuyu aydınlatma yükümlülüğü, kamuyu ilgilendiren şirket bilgi ve belgelerinin tam ve doğru olarak kamuya duyurulması ile ilgilidir.

Kanun, sermaye piyasası araçlarını kullanarak fon kaynağı sağlayan halka açık işletmeler ile fon kaynaklarını bu işletmelere sermaye piyasası araçları vasıtasıyla ortak olan tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını Sermaye Piyasası Kurulu aracılığıyla gerçekleştirmeyi amaçlamaktadır. 2459 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun Seri:X, No:16 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'inde bağımsız denetim, ortaklıklar ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya Kurul'ca istenecek mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesi ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanması olarak tanımlanmaktadır. Tanımda, işletmelerin

defter, kayıt ve belgeleri üzerinde gerekli denetim tekniklerini kullanılmasını ve elde edilen tespitlerin ile rapora bağlanmasını içermektedir. Söz konusu yasal defterler ve belgeler TTK, VUK ve Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık işletmelerin kullandığı tüm belgeleri kapsamaktadır. Bu nedenle özellikle halka açık işletmelerin bağımsız denetimleri sırasında, işletmelerin belgeleri ve defterlerinde yer alan kayıtları denetim firmaları açısından denetim faaliyetlerinin kaynağını oluştururken, denetime tabi işletmeler için de belge ve kayıtları aracılığıyla faaliyetlerinin tanıkları niteliğini kazanmaktadır.



Sermaye Piyasası Kanunu'nda belge ve defter düzenlemesine ilişkin bilgiyi <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=702&fn=702.pdf> adresini ziyaret edebilirsiniz.

BELGE DÜZENLEME SORUMLULUĞU

Muhasebe, finansal nitelikteki para ile ifade edilen işlem ve olaylara ilişkin belgeleri düzenleyen ve toplayan, bu belgelere dayalı olarak kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme, sonuçlarını analiz etme fonksiyonlarını içeren ve ulaştığı sonuçları ilgili gerçek ve tüzel kişilere sunan bir bilgi sistemidir. Devlet ve uluslararası kuruluşlar, işletmelerin finansal durumunu doğru, zamanlı, ve tarafsız bir şekilde inceleyebilmek amacıyla, muhasebe fonksiyonlarını ve bunun bir doğal sonucu olarak belge toplama düzenleme fonksiyonunu yasal düzenlemeler ve standartlar çerçevesinde işletmelerin sorumluluğuna bırakmıştır.

Belge Kavramı

Belgeler, işletmelerin ticari faaliyetlerine ilişkin verileri veya bilgileri tanımlamak ve aynı zamanda kanıt oluşturmak amacıyla yasal düzenlemelere bağlı kalarak ya da ihtiyari olarak düzenlenen kıymetli evraklardır. Böylece işletmenin gerçekleştirdiği mali nitelikli işlemleri ile muhasebe arasında bağlantı kurulmuş olmaktadır. Muhasebe verilerinin güvenilirliği, mali nitelikli işlemlerin gerçeği yansıtması ve objektif kriterlere dayalı olarak tarafsız, karşılaştırılabilir, zamanlı ve muhasebenin temel kavramlarına uygun bir bilginin üretilmesinde belgeler önem arz etmektedir.

Bir işletmenin işlemleri hakkında bilgi sağlayan hemen hemen tüm belgeler, işletme için **kaynak belgeleri** olarak tanımlanabilir. Kaynak belgenin ne olduğunu ve işlevini yapılan veya yapılacak analizler belirlemektedir. Bu belgeler, muhasebe sisteminde işlemlerin girilme sürecini başlatmaktadır. Bu kaynak belgeler, belirli hesaplarda ticari işlemlerin etkilerinin belirlenmesinde kullanılan bilgilerin yaratılmasını sağlamaktadır.

İşlem analizi için girdi olarak hizmet etmeye ek olarak, kaynak belgeler ticari işlemlere ilişkin nesnel kanıt olarak hizmet vermektedir. Muhasebe kayıtlarına ilişkin bir sorun yaşanması ya da işletme içinden veya işletme dışından bilgi talebinde bulunulması durumunda, bu belgeler, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun gerçek olduğunun kanıtı olarak kullanılmaktadır. Bu nedenle, kaynak belgeler gelecekteki muhtemel bir başvuru kaynağı olarak dosyalanmak zorundadır. Gerçekleşmiş bir ticari işlemin kanıtlanabilirliği ve nesnelligi, muhasebenin önemlilik kavramı varsayımına dayanmaktadır.



İşletme için kaynak belgelerin önemini tartışınız.

Türkiye'de işletmeler ticari faaliyetlerini belgeler üzerinden yürütmektedir. İşletmeler, gerek hizmet gerek ticari gerekse üretim faaliyetinde bulunsun, alım-satım işlemlerinin gerçekleştirilmesinde, işletme içi finansal raporların hazırlanma sürecinde, bilgi kullanıcılarının sunulan bilgileri değerlendirme, işleme ve denetleme aşamalarında bir ispat edici niteliği ile muhasebe bilgi sisteminin vazgeçilmez bir parçasıdır.

6102 Sayılı TTK'nın 64. ve 82. Maddelerine göre; her tacirin saklaması istenen belgeler şöyle sıralanabilir:

- a. belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerinden,
- b. alınan ticari mektuplardan ve bir ticari işe ilişkin tüm yazışmalardan,
- c. gönderilen ticari mektupların suretlerinden,
- d. ticari defterlerin tutulmasına ve ticari işlemlerle tacirin malvarlığı durumunun gösterilmesine ilişkin belgelerden ve
- e. tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda arşivlediği tüm belgelerden oluşmaktadır.

Belgeler, işletmenin gerek işletme içi gerekse işletme dışı bilgi akışını düzenleyen en önemli araçlardır. Bu yönüyle belgeler, mali nitelikli işlemlerin yasal zemine geçişte bir araç niteliğindedir. Böylece işletmeler alacak ve borç ilişkisinin doğmasında gerek müşterileriyle gerekse tedarikçileri ile olan ilişkilerini de belgeler aracılığıyla düzenleyebilmektedir. İşletmenin finansal olaylarının denetiminde de belgeler ön plana çıkmaktadır. TTK'ya göre işletmelerin tüm denetim işlemlerinde belgelerini göstermesi (ibraz) etmesi gerekmektedir ve bu nedenle denetim faaliyeti sırasında da belgeler önemli bir rol oynamaktadır.

Günümüzde belgeleri sadece işletme birimleri arasında dolaşan kâğıtlar şeklinde düşünmemek gerekir. Artık belgeler, bilgisayar ortamındaki paket programlarda veya internet ortamında tanımlanıp veri üretilebilmektedir. Böylece işletmeler rutin finansal işlemlerini işletme-içi veya işletme-dışı veri kullanıcılarına yetki devrederek, belgeleme ve arşivleme sürecini bilgisayarlara da yaptırabilmektedir. Örneğin, işletmeler sürekli faaliyette bulunduğu müşterilerinin stok hareketlerini bilgisayar ortamında takip etmektedir. Müşterilerinin herhangi bir stoğunun emniyet stok miktarına ulaşması durumunda ise, müşterisinden sipariş talebi gelmeksizin doğrudan ilgili malzemeyi müştesine göndermektedir. Böylece tedarikçi-müşteri ilişkisinde sipariş verilmesine ilişkin belgeler ortadan kalkarken, faturalama ve alacak-borç ilişkisine bağlı belgeler bilgisayar ortamında yaratılabilmektedir. Bu durumda elektronik belgeler gündeme gelmektedir ve kullanımı gündeğtikçe artmaktadır.

Belge Düzeni

İşletme içi finansal ve faaliyet akışının belirlenmesinde belgeler, muhasebe bilgi sisteminin belkemiğini oluşturmaktadır. Belge organizasyonu; işletmenin faaliyet konusu, büyüklüğü, iş hacmi, teknolojik altyapısı, üst yönetimin bilgiye verdiği önem, müşteri veya tedarikçi sayısı gibi birçok faktöre göre işletmeden işletmeye farklılık göstermektedir.

İşletmenin belge sisteminin kurulmasında iki temel ayırım sözkonusudur. Bunlardan ilki kanunun düzenlemek zorunda bıraktığı belgelerdir. İkincisi ise, işletme yönetiminin ihtiyaç duyduğu veri veya bilgilere bağlı olarak yaratılan belgelerdir.

Kanunla düzenlenen belgelerde; belgenin şekli, kapsamı, tasnif sayısı, düzenleyecek kişi, birim veya kurul, arşivlenme ve saklanma biçimi gibi unsurlar kanun koyucu tarafından belirlenmektedir. Bu tür belgeler VUK, TTK ve Sermaye Piyasası Kanunu'ndaki hükümlerle belirtilen belgelerdir.

VUK'nun 213.-242. Maddelerine göre muhasebe işlemlerinde kullanılacak belgeler; fatura, perakende satış belgesi, gider pusulası, müstahsil makbuzu, ücret bordrosu, sevk irsaliyesi, taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler, iletişim bilgi ve belgeleri, bono, çek ve diğer belgeler olarak belirtilmektedir. VUK'nun 242. Maddesinde yer alan diğer belgeler başlığında ise; sözleşme, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki belgeler ile ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi belgeler sıralanmaktadır.

VUK'nun 227. maddesi "ispat edici belgeler" başlığı altında belgelerde olması gereken özellikler belirtilmektedir. Buna göre;

- a. VUK'nda aksine hüküm olmadıkça VUK'na göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait olan kayıtların belgelendirilmesi zorunludur.

- b. Defter tutmak zorunda olmayan mükellefler, götürü usulde tespit edilen giderler hariç vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini belgelendirmek zorundadır.
- c. Bu Kanuna göre kullanılan veya kullanma zorunluluğu getirilen belgelerin, bu Kanun'da yer alan zorunlu bilgileri taşınamaması halinde, bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.
- d. Maliye Bakanlığı düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgiler dışındaki gerekli diğer bilgileri belirlemeye yetkilidir. Zorunlu bilgiler dışındaki diğer bilgilerin eksik veya yanlış olması halinde VUK'nun usul hükümleri dikkate alınır.

6102 Sayılı TTK işlemlerinde kullanılacak belgeler ise; poliçe, bono, çek, pay senedi, tahvil, makbuz senedi ve varant, taşıma belgeleri, taşıma sözleşmeleri, yük senedi, refakat belgeleri gibi belgeler kanunun dördüncü kısmından itibaren bahsedilmektedir.

2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun II. Bölümü'nde yer alan "Sermaye Piyasası Araçları" da bu bölümde yer almaktadır.



Sermaye Piyasası Araçları türleri nelerdir?

İkinci grup belgeler ise; işletmenin faaliyet şekline, yönetimin ihtiyaçlarına, muhasebe bilgi sisteminin kapsamına göre değişiklik gösterir. Bu tür belgelerin boyutu, şekli, rengi, tasnif sayısı bakımından belirli bir standart olmaması ve tamamen işletme yöneticilerinin ihtiyaçlarına bağlı olarak yaratılması nedenleriyle işletmeden işletmeye farklılık göstermektedir. Ancak işletmenin yaratmış olduğu bir belgenin çalışanların uyumu gözönünde bulundurularak belirli bir standartlaştırma yapılmalıdır. Günümüzde bu tür belgeler iletilmesinin de kolaylığı nedeniyle genellikle e-iletme veya bütünleşik sistemlerde yazılım yardımıyla gerçekleştirilmektedir. Satış emirleri, üretim planları, arıza veya üretim kayıpları gibi istatistik veriler, muhasebe fişleri bu gruba örnek olarak gösterilebilir.

Belgelerin Saklanması, İbrası ve Saklama Süresi

TTK'nın 82. Maddesinde işletmelerin düzenledikleri veya sahip oldukları belgelerin saklanmasına ilişkin hükümler yer almaktadır. Muhasebe kayıtları elektronik ortamda tutuluyorsa veya yedekleniyorsa, muhasebe bilgileri, bilgisayar ortamı dışında basılı olarak da saklanabilmektedir. Söz konusu belgelerin **on (10) yıl** boyunca saklanması gerekmektedir.

Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya deprem gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde belgeler veya defterler zarar görürse, tacir zarara uğradığını öğrendiği tarihten itibaren **onbeş gün içinde** ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilmektedir. Bu dava hasımsız (tarafı olmayan) şeklinde açılmaktadır. Mahkeme gerekli görmesi durumunda delillerin toplanmasını da isteyebilmektedir.

Gerçek kişi olan tacirin ölümü hâlinde mirasçıları veya gerçek kişinin ticaret yapmak istememesi durumunda, mirasçılar veya gerçek kişi işletmenin defter ve belgelerini **on yıl boyunca** saklamakla yükümlüdür. Mirasın resmî tasfiyesi hâlinde veya tüzel kişiliğin sona ermesi durumunda ise defter ve belgelerin **on yıl süreyle** saklanması **sulh mahkemesi** tarafından gerçekleştirilmektedir.

Ayrıca VUK'nun 241. Maddesi gereğince, defter tutanlar, her türlü ticari işlemleri dolayısıyla düzenledikleri veya kendilerine ulaşan her türlü iletişim bilgi ve belgelerini, disket, kompakt disk gibi elektronik ortamdaki kayıtlarını işlerinin önemine binaen ve vergilendirme ile ilgili ödevlerini kanıtlamaya yarar nitelikte olmalarını da göz önünde bulundurarak saklamak zorundadırlar.

Fatura Yerine Geçen Belgeler

Hergün uğramayı alışkanlık haline getirdiğimiz alış-veriş merkezlerinde, kasiyere yapılan her ödemenin sonunda muhakkak bir perakende satış belgesi (PSB) veya fatura almaktayız. Artık PSB veya fatura yaşamın bir parçası haline gelmiştir. Ancak alınan her PSB veya fatura ile aslında birçok işlevinin olduğunu biliyor muydunuz? Öncelikle aldığımız PSB veya fatura ile devlete olan vergi yükümlülüğümüzü

yerine getirdiğinizi kanıtlamış olmaktadır. Ayrıca PSB ve fatura farklı bir kanıt olarak da kullanabilmektesiniz. Eğer satın almış olduğunuz üründe herhangi bir kalite sorunu yaşarsanız, müşteri olarak haklarınızı aramak için bu belgeyi bir kanıt olarak kullanabilirsiniz. Devlet bakımından fiş veya fatura almanın farklı bir yararı da vardır. Türkiye’de yeterli sayıda ve nitelikte denetim elemanı istihdam edilmemiş olması nedeniyle işletmelerin ancak %1-3’üne vergi denetimi yapılabilmektedir. Bu nedenle yapılan alışverişi kayıt altına alınması ile, Türkiye’deki kayıt dışılığı ortadan kaldırmaya katkı sağlamış olmaktadır. Çünkü PSB veya fatura olarak, işletmeye sizden tahsil ettiği vergiyi ödeme sorumluluğu yüklemiş olmaktadır.



Perakende satış belgeleri (PSB) günlük hayatta “fiş” olarak da adlandırılmaktadır.

işletmelerin finansal faaliyetlerini yasal kanıt niteliğinde kayıt altına alabilmesi için, yine her ülkenin ilgili kanunlarınca hükme bağladığı ispat edici belgelere dayandırması gerekmektedir. Alım satıma ilişkin işlemlerin de oluşunu gösteren belgeler, kayıtlara kaynak olma bakımından gerekmektedir. Bu nedenle alım satış faaliyeti tüm yönleriyle belgelendirilmelidir. Alım satım faaliyetinin en önemli ispat edici belgeleri arasında fatura ve perakende satış belgeleri yer almaktadır. Ancak tutar olarak fatura düzenlemenin gerekli olmadığı ya da fatura düzenleme hakkı bulunmayan kişilere yaptırılan işler veya onlardan alınan emtia için fatura yerine gečen; irsaliyeli faturaya, gider pusulasına ve müstahsil makbuzuna ilişkin belgeler de muhasebe – hukuk boyutuyla incelenecektir.



Fatura yerine gečen belgeleri sıralayınız.

Fatura

Fatura hem VUK hem TTK tarafından tanımlanmıştır. VUK’nun 229. Maddesinde fatura, satılan mal veya yapılan hizmet ile bunların karşılığı tutarı göstermek üzere malı satan veya hizmeti yapan tarafından düzenlenip müşteriye verilen belge olarak tanımlanmaktadır.

TTK’nın 21. maddesinde ise fatura, ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir şeklinde tanımlanmaktadır.

Her iki tanımda da ticari faaliyette bulunan bir işletme tarafından düzenlenmesi gerektiği belirtilmektedir. Ancak TTK’nın VUK’a göre daha detaylı bir tanıma yer verildiği görölmektedir. TTK, VUK’na göre; üretim işletmelerinin mamullerini satmaları durumunda fatura düzenlemeleri gerektiğini belirtmektedir. Ayrıca her iki kanun incelendiğinde faturaya bakış açısının birbirine göre farklı olduğu da gözlemlenmektedir. VUK’na göre her tacir yapmış satış faaliyetinden sonra müşterisine bir fatura düzenleyip vermekle yükümlü tutulmakta iken, TTK bu yükümlölüğu satın alma faaliyetini gerçekleştiren tarafa yüklemektedir. Böylece TTK ile faturanın ispat edici bir belge olduğu vurgulanmaktadır. Aslında doğrusu da bu olmalıdır, sonuçta fatura satış faaliyetinde bulunan işletme açısından elde ettiği geliri ve bunun sonunda ortaya çıkan devlete olan KDV borcunu gösteren bir kanıt niteliğindedir. Eğer bu işletme satış sonrası fatura düzenlemez ise, gelirini gizlemiş ve aynı zamanda devlete olan KDV borcunu ya göstermemiş ya da kendi adına tahsil etmiş olacaktır. Ancak satın alma faaliyetinde bulunan işletme açısından aynı değildir. Satın aldığı malın, mamulün veya hizmetin bedelinin de ödendiğini veya satın aldığı varlıklarla ilgili bir sorun yaşaması durumunda (ayıplı, eksik, yanlış mal gibi) da bu sorununu çözümlünde yasal bir zeminde hakkını arayabilmek için ispat edici bir belgeye ihtiyaç duyacaktır. Bu nedenle TTK, madur durumda kalacak taraf olan, satın alma faaliyetinde bulunan işletmeyi sorumlu taraf olarak kabul etmektedir.



Fatura hem TTK hem de VUK tarafından tanımlanmıştır. Ancak bu kanunların faturaya bakış açılarının farklılık gösterdiği görölmektedir.

VUK'nun 230. Maddesine göre faturada bulunması gereken bilgiler sıralanmakta ve bu nitelikler Şekil 3.1 yardımıyla gösterilmektedir.

- Faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası (Elektronik ortamda düzenlenen faturalarda sistemin verdiği seri numaraları geçerlidir.),
- Faturayı düzenleyenin adı ve soyadı veya ticaret unvanı ve T.C. kimlik numarası veya vergi kimlik numarası,
- Müşterinin adı ve soyadı veya ticaret unvanı ve T.C. kimlik numarası veya vergi kimlik numarası,
- Malın veya hizmetin türü, miktarı, birim fiyatı ve tutarı,
- Satılan malların teslim tarihi ve varsa irsaliye numarası.

| | | | | | | |
|--|--|-------------------------------------|---------------|--------------------|--------------|--------------|
| SATICI TİCARET UNVANI | | FATURA | | | | |
| İMALAT SAN. TİC. LTD. ŞTİ. Mithatpaşa Cad. Nu:18/6 Kızılay/ ANKARA Tel:4175858 Mithatpaşa V.D. 1441520101 | | Seri : A Sıra 32450 | | | | |
| SAVİN : | | İrsaliye Tarihi :/...../20... | | | | |
| MÜŞTERİ BİLGİLERİ YAZILIR | | İrsaliye No : | | | | |
| Vergi Dairesi: Vergi Nu : | | Tarih :/...../20... | | | | |
| CİNSİ | | BİRİM | MİKTAR | BİRİM FİYAT | KDV % | TUTAR |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| TOPLAM | | | | | | |
| İSK % | | | | | | |
| NET TUTAR | | | | | | |
| KDV % | | | | | | |
| GENEL TOPLAM | | | | | | |
| Yalnız: <small>Besim Yeri: Ankara İktisadi San. T.c. LTDŞTİ. Okul Cad. Nu. 14/7 Esentepe/ANKARA Keçiören V.D. 1550055555</small> | | | | | | |

Şekil 3.1: Fatura Örneği

Faturanın düzenlenmesi sırasında VUK'nun 231. Maddesine göre uyulması gereken kurallar şöyle sıralanmaktadır:

- Faturalar kesintisiz sıra numarası ile devam ettirilir. Aynı müessesenin değişik şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde, bu faturaları şube ve kısımlarına göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri ayrımı yapılması zorunludur.
- Faturalar silinmez yazıyla veya elektronik ortamda düzenlenir.
- Faturalar biri asıl olmak üzere en az iki örnek olarak düzenlenir. Örneklerin her birine kaçıncı örnek olduğu işaret edilir.
- Faturalarda iş sahibinin veya adına imzaya yetkili olanların imzası bulunur.
- Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren mal veya hizmetin teslim tarihi esas alınarak en çok yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre geçtikten sonra düzenlenen faturalar teslim tarihine uyulmak şartıyla bu Kanunun usul hükümleri bakımından düzenlenmemiş sayılır.
- Bu Kanunun 153 üncü maddesine göre fatura düzenlemek zorunda olanlar, müşterinin adı ve soyadı veya unvanı ile vergi kimlik numarasının doğruluğundan sorumludur. Fatura düzenleyenin istemesi halinde müşteri, kimliğini ve vergi kimlik numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır.

VUK'nun 232. Maddesine göre; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanuna göre tacirler ile tacir sayılanlar, esnaf, serbest meslek erbabı, çiftçiler, kooperatifler ve adi şirketler ticari faaliyetlerinde fatura vermek ve bunlar da istemek ve almak zorundadır. 402 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile **01.01.2011'den itibaren** sözkonusu ticari faaliyet sonucunda ortaya çıkan alım satım işlemlerinin **700 lirayı** geçmesi veya bedeli 700 liradan az olsa bile fatura istenmesi durumunda emtiayı satanın veya işi yapanın fatura verme zorunluluğu hükme bağlanmıştır. Buna göre, VUK'nun 232. Maddesi kapsamındaki işletmelerin; defter tutmakla yükümlü olanlara, vergiden muaf esnafa ve istemeleri halinde tüm gerçek ve tüzel kişilere sattıkları mal veya sundukları hizmetler için fatura vermek zorunda olduğu anlaşılmaktadır.



VUK ve TTK alım satım işlemlerinde fatura alınması ve verilmesini zorunlu kılmıştır. Ancak ticari hayatı kolaylaştırmak ve işlemleri hızlandırmak amacıyla 700 lira altında işlemlerde talep edilmemesi durumunda fatura yerine geçen belgelerin verilmesine de izin verilmiştir. Burada 700 liralık tutar sadece 2011 dönemi için geçerli olduğu ve sonraki yıllarda bu tutarın değişebileceği unutulmamalıdır.

İletişim veya bilişim sektöründeki gelişmeler ile birlikte somut alım satım işlemleri soyut alım satım işlemlerine geçiş yapmaktadır. Ayrıca özellikle hizmet sektörünün ön plana çıkması müşterilere bilişim veya iletişim üzerinden satış olanakları da yaratmaktadır. Bankalararası Kart Merkezi bilgilerine göre Türkiye'de sadece 2011 yılının ilk 11 ayında 31.957,25 milyon liralık e-ticaret işlemi gerçekleşmiştir. Bu durumda hem fatura düzenleyenlerin hem de faturayı alanların iletişim veya bilişim üzerinden yaptıkları işlemlere ilişkin **e-Fatura** uygulaması ön plana çıkmaktadır.

05.03.2010 tarihli Maliye Bakanlığı 397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde elektronik belge ve e-Fatura düzenlemesi gerçekleştirilmiştir. Bu Tebliğ'in 2. Maddesinde yapılan tanımlarda **elektronik belge**, şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanunu'na göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünü olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca e-Fatura, yeni bir belge türü olmayıp, kâğıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahip bir belgedir. (Md. 3) Aynı mal veya hizmet satışı işlemi hem kâğıt faturanın hem de elektronik faturanın bir arada düzenlenmesi ise mümkün değildir. Müşterinin talep etmesi durumunda ise, genel hükümler çerçevesinde sadece kâğıt fatura verilmesi zorunluluğu getirilmektedir. Böylece müşterinin e-Fatura konusunda zorlanmaması gerektiği belirtilmektedir. Tebliğ'in 7. Maddesinde, faturaların elektronik belge olarak oluşturulması ve gönderilmesinde uyulması gereken format ve standartlar <http://www.efatura.gov.tr/> internet adresinde duyurulmuştur. e-Fatura Uygulaması kapsamında yapılan işlemlerde Mali Mühür kullanılması zorunluluğu getirilmiştir.



E-Faturaya ilişkin ayrıntılı bilgi almak için, www.efatura.gov.tr/ adresini ziyaret edebilirsiniz.

İşletmelerin düzenlediği e-Fatura standartları göz önünde bulundurulduğunda kâğıt faturalara göre bazı farklılıklar içermektedir. Bunun en önemli nedeni ise e-Faturaların güvenlik önlemlerinin oldukça üst düzeyde alınmasıdır. Karmaşık harf ve sayılardan oluşan 18 haneli Fatura ID numarası güvenlik kodu, TC Maliye Bakanlığı amblemi üzerinde "Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFSK)" ibaresi ve Mali Mühür e-Fatura üzerinde yer alan güvenlik kontrol mekanizmalarıdır. Ayrıca e-fatura.gov.tr web adresinden e-faturayı düzenleyen kurumu EFSK üzerinden kontrol edebilme örnek olarak gösterilebilir.

Ayrıca özellikle hizmet sektöründe telefon aracılığıyla satış işlemi gerçekleştiren işletmelerin telefon görüşmelerini kayıt altına almaları ve bu kayıtları da hem satışı yapan hem de satın alan taraflar tarafından bağlayıcı yasal hükümlerin yürürlüğü girmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, 6102 Sayılı TTK'nın 232. Maddesinde;


- fatura alan kişi aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul ettiği,
- telefonla, telgrafla, herhangi bir iletişim veya bilişim aracıyla veya diğer bir teknik araçla ya da sözlü olarak kurulan sözleşmelerle yapılan açıklamaların içeriğini doğrulayan bir yazıyı alan kişi, bunu aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde itirazda bulunmamışsa, söz konusu teyit mektubunun yapılan sözleşmeye veya açıklamalara uygun olduğunu kabul ettiği, belirtilmektedir.

Perakende Satış Belgeleri

Rekabetin doğal bir yaşam tarzı olarak kabul eden işletmeler hızlı, yenilikleri takip eden ve müşteri ilişkilerine önem veren bir yapıya sahip olmak zorundadır. Ticaret hayatının hız kesmeden değişmesi ve büyümesi işletmeleri teknolojik alt yapıya dayalı pratik uygulamalara itmiştir. Bu kapsamda alım satım işlem sıklığı çok fazla işletmeler fatura gibi detaylı belgeleri düzenlemek yerine faturanın ikamesi olan ve daha uygulanabilir belgeleri kullanmaya başlamıştır. Hafta sonu gittiğiniz bir süper marketin kasasında yirmi kişi sırada bekliyorsa ve kasiyerin her müşteriye fatura düzenlediğini düşünebiliyor musunuz? Böyle bir yoğunlukta süper market tabî ki bilişim teknolojisinden yararlanarak, fatura benzeri bir belge olan perakende satış belgesi düzenlemeyi tercih edecektir. Şekil 3.2’de perakende satış fişi Kanunlardaki içerikleri gözönünde bulundurularak örneklenmektedir.

Fatura düzenlemek zorunda olanların, fatura vermeleri gerekmeyen mal ve hizmet teslim bedelleri karşılığında perakende satış belgelerinden herhangi biri ile belgelendirme yapmasına izin verilmiştir. VUK Md 233 göre, perakende satış belgeleri dört başlık altında ele alınmaktadır, bunlar:

- Perakende satış fişleri,
- Ödeme kaydedici cihazlardan verilen belgeler,
- Giriş ve yolcu taşıma biletleri ve
- Maliye Bakanlığınca uygunluğu onaylanmış elektronik sistem çıkış belgeleri veya kayıtları olarak sıralanmaktadır.

| MÜHASEBE AŞ | | PERAKENDE SATIŞ FİŞİ | |
|---|-------|---|--------|
| Anadolu Cd. ESKİŞEHİR Tel: 0222 111 11 11 Köprübaşı V.D. 9999999999 | |  Tanzim Tarihi: 11.11.2011 Seri No: B Sıra No: 2000 | |
| MÜŞTERİ: Can USLU | | | |
| MALIN CİNSİ | BİRİM | BİRİM FİYAT | TUTARI |
| DOSYA | 10 AD | 2,00 | 20,00 |
| FOTOKOPİ KAĞIDI | 4 PK | 4,00 | 16,00 |
| KARTUJ | 2 AD | 30,00 | 60,00 |
| | | | 96,00 |
| KDV % 18 | | | 17,28 |
| TOPLAM | | | 113,28 |

Şekil 3.2: Perakende Satış Fişi Örneği

Perakende satış belgeleri ödeme kaydedici cihazlardan verilen belgeler ve biletlerde, işletme veya mükellefin adı ve soyadı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın tutarı gösterilmektedir.

Perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma biletleri seri ve kesintisiz sıra numarası ile devam ettirilir. Bu fiş ve biletler kopyalı iki örnek olarak düzenlenir ve bir örneği müşteriye verilir. Ödeme kaydedici cihaz kullanıp da müşteriye belge verilememesi halinde, perakende satış fişi düzenlenmesi ve müşteriye verilmesi zorunludur

Sevk İrsaliyesi

Özellikle yaz tatilleri seyahatlerinde maliye veya trafik polisi memurları kamyon veya tırları yol kenarlarında durdurup kontrol yaptığına şahit olmuşsunuzdur. Bunun temel amacı kamyon veya tırların taşıdığı yüklerin neler olduğunu tespit ederek, hem vergi kaçırılmasına hem de yasa dışı şeylerin taşınmasına engel olmaktır. Ancak bu işlem gerçekleştirilirken tüm kamyonun yükünü boşaltıp yeniden yüklenmesi gibi yol izlenmez. Bu eğer şüpheli bir durum yoksa, sadece evrak kontrolü şeklinde olmaktadır. İşletmeler satılan bir malın alıcıya teslim edilmek üzere sevk edilmesini gösteren ve **irsaliye** adını verdikleri bir belgeyi düzenlemek zorundadır.

VUK'nun 230. Maddesinde, sevk irsaliyesi, malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcı; alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde ise alıcı tarafından düzenlenmesi ve mal ile birlikte bulundurulma zorunluluğu bulunan bir belge olarak tanımlanmaktadır.

Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşınması veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderilmesi durumunda da, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesinin düzenlenmesi gerekmektedir.

Sevk irsaliyesi hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere Şekil 3.3'de görülen bilgilere sahip olması gerekmektedir. Buna göre bir sevk irsaliyesinde;

- irsaliyenin düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası,
- irsaliyeyi düzenleyenin adı ve soyadı veya ticaret unvanı ve T.C. kimlik numarası veya vergi kimlik numarası,
- müşterinin adı ve soyadı veya ticaret unvanı ve T.C. kimlik numarası veya vergi kimlik numarası,
- malın veya hizmetin türü ve miktarı,
- satılan malların teslim tarihi,
- malın nereye ve kime gönderildiği ve
- taşıyıcıya ve taşıtlara ilişkin bilgiler

yer almak zorundadır.

| | | | | |
|---|--------------------|---|--|------------------------|
| | |  | | SEVK İRSALİYESİ |
| | | | | Seri : A Sıra 35896 |
| SAYIN: | | Düzenleme Tarihi : ... / ... / 20... | | |
| Vergi Dairesi: | | Düzenleme Saati : ... / ... / 20... | | |
| Vergi No: | | Fili Sevk Tarihi : ... / ... / 20... | | |
| MİKTARI | MALIN CİNSİ | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| Yukarıda yazılı malzemeyi tam ve noksansız olarak teslim aldım. | | | | |
| TESLİM EDEH | | TESLİM ALAN | | |

Şekil 3.3: Sevk İrsaliyesi

İrsaliyenin düzenlenmesinden itibaren **yedi gün** içinde faturası kesilmek zorundadır. Ayrıca sevkiyat olunan malların cinsi, miktarı, nereden nereye sevkiyat olunduğu ve malın fiili teslim tarihi belirtilir. Fatura; irsaliyenin düzenlendiği ay ve düzenlendiği yıldan, farklı bir ay ve yıla kesilemez.

Hizmet teslimi ile nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıtırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevkiyat irsaliyesi gerek duyulmamaktadır. İşletmeler sevkiyat irsaliyesi ile faturayı ayrı ayrı düzenleyebilecekleri gibi, iş yükünü azaltmak amacıyla tek bir belge olarak düzenleme yolunu da tercih ederek, **irsaliyeli fatura** düzenlenebilmektedir.



Şekil 3.4: İrsaliyeli Fatura Örneği

İrsaliyeli Fatura formu, Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenmiştir. Formun baş kısmında "İşletmenin Unvanı" ve "İşletmenin Adresi" bilgileri yer almaktadır. Formun ortasında "İRSALİYELİ FATURA" başlığı ve "VERGİ DAİRESİ ve NO:" bilgisi yer almaktadır. Formun sağ kısmında "Seri A Sıra No", "DÜZENLEME TARİHİ", "DÜZENLEME SAATI" ve "FİİLİ SEVK TARİHİ" bilgileri yer almaktadır. Formun alt kısmında "MALIN CİNSİ", "MİKTAR", "FİYATI" ve "TUTARI" başlıkları yer almaktadır. Formun alt kısmında "YALNIZ" yazısı ve "Bu belgenin sevkiyat edilen malın birliktedir" bilgisi yer almaktadır. Formun alt kısmında "TESLİM EDEN" ve "TESLİM ALAN" bilgileri yer almaktadır. Formun alt kısmında "TOPLAM", "K.D.V. %" ve "G.TOPLAM" bilgileri yer almaktadır. Formun alt kısmında "NÜSRA: 32x40/37" yazısı yer almaktadır.

Şekil 3.4: İrsaliyeli Fatura Örneği


Şekil 3.4'te gösterilen irsaliyeli fatura en az üç nüsha halinde malı satan işletme tarafından düzenlenmesi gerekmektedir. Bu nüshalardan iki nüshası malı taşıyan araçta bulundurulmalı ve bir nüshasının ise işletme tarafından arşivlenmelidir.

Gider Pusulası

VUK'nun 234. Maddesinde gider pusulası, fatura düzenlemek zorunda olanlar ile serbest meslek erbabının, belge düzenleme zorunluluğu bulunmayanlardan satın aldıkları mal veya hizmet için düzenleyip, söz konusu mal veya hizmeti satana imza ettirildiği bir belge olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle gider pusulası, belge düzenleme zorunluluğu bulunmayanlar tarafından verilmiş fatura hükmündeki belgelerdir.

Şekil 3.5'te örneği gösterilen gider pusulasının içeriği VUK hükümlerine göre belirlenmektedir. Buna göre, gider pusulasında;

- a. Düzenlenme tarihi ve sıra numarası,
- b. Satın alınan mal veya hizmetin cinsi, miktarı ve bedeli,
- c. Mal veya hizmeti satın alan ile satanın adı ve soyadı veya unvanı ve T.C. Kimlik numarası veya vergi kimlik numarası.



GİDER PUSULASI

Seri: A
SIRA 42154
Tarih: ... / ... / 20..

İL KODU 26

| İçin Mahiyeti | Cinsi | Adedi | Fiyatı | Tutarı |
|------------------------------|-------|-------|--------|--------|
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| TOPLAM | | | | |
| GELİR VERGİSİ ORANI % | | | | |
| TUTARI | | | | |
| FON PAYI | | | | |
| KESİNTİ TOPLAM | | | | |
| ÖDENECEK NET Tutar | | | | |

Yalnız _____ 'den yukarıda belirtilen (MAL / İŞ) bedelini aldım.

Yalnız _____ 'den yukarıda belirtilen (Mal / İş) bedelini aldım.

Adı - Soyadı: _____

Adresi: _____

Plaka No: _____

Vergi D. ve No.su : _____

İMZA

Şekil 3.5: Gider Pusulası Örneği

Gider pusulası, iki örnek olarak düzenlenip bir örneği mal veya hizmeti satana verilmektedir. En az iki nüsha olarak düzenlenmeyen ve yukarıda yer alan bilgileri eksik olan gider pusulası hiç düzenlenmemiş sayılır. VUK'nun 353. (254.) maddesi gereğince fatura ve gider pusulası vermeyenler ve almayanlar para cezası ile cezalandırılır. 01.01.2012 tarihi itibarıyla bu ceza her bir belge için 187.4 Türk Lirası'ndan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken tutarın veya tutar farkının % 10'u oranında özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

Ayrıca gider pusulaları, seri ve kesintisiz sıra numarası ile devam ettirilmesi gerekmektedir. Eğer istenirse elektronik ortamda da düzenlenmesine de izin verilmiştir.

Gider Pusulası vergiden muaf esnaftan ve vergi mükellefi olmayan son tüketiciden alınan mal ve hizmet alımlarında ve iadelerinde düzenlenmektedir. Vergiden muaf esnaftan alınan bir mal ve ya hizmet alımına ilişkin olarak gider pusulası düzenleniyorsa, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/13'te belirtilen oranlarda Gelir Vergisi Tevkifatı yapılmaktadır. **Tevkifat**, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil bu işlemlere muhatap olanlar tarafından vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir. Gelir Vergisi Tevkifat uygulaması farklı mal veya hizmetler için %2 ile %10 arasında değişiklik göstermektedir. Şekil 3.5'te görüldüğü gibi, gelir vergisi oranı gider pusulasında gösterilmelidir ve düzenleyen tarafın "vergi sorumlusu" olarak muhtasar beyannameinde beyan ederek ödemesi gerekmektedir.

Gider Pusulası'nda yer alan Gelir Vergisi Tevkifatı uygulamasına ilişkin olarak şöyle bir örnek verilebilir: KRM Süt ve Süt Ürünleri A.Ş. ürettiği mamuller için gerekli süt hammaddesini köylerden toplamaktadır. Süt üreticisi köylüler vergiden muaftır. KRM, süte kg başına ₺1,00 ücret ödemektedir. Ocak 2012 döneminde KRM işletmesi süt üreticisi Tayfun Kalpak'tan 800 kg süt satın almıştır. KRM işletmesi düzenleyeceği **Gider Pusulası**'nda hizmet bedeli olarak ₺800 gösterecek, bu tutarın GVK'na göre %2'si olan 16 lirayı Gelir Vergisi Tevkifatı olarak ayırıp, vergi sorumlusu olarak muhtasar beyanname ile beyan edip ödeyecektir. Geriye kalan 784 lirayı ise Tayfun Kalpak'a ödeyecektir

Müstahsil Makbuzu

Müstahsil makbuzu VUK'nun 235. Maddesinde düzenlenmiştir. Kanun müstahsil makbuzunu, fatura düzenlemek zorunda olanlar ile serbest meslek erbapları, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları mal ya da hizmetin alımı sırasında iki örnek müstahsil makbuzu düzenlemek ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermek ve diğerini ona imzalatarak almak zorundadır şeklinde tanımlamaktadır. Mal veya hizmet, tacir veya çiftçi adına bir aracı tarafından alınması durumunda ise, müstahsil makbuzu bu araçlar tarafından düzenlenip, imzalanmalıdır. Müstahsil makbuzunun tacir veya alıcı çiftçi tarafında kalan örneği fatura yerine geçmektedir.

Müstahsil makbuzu örneği Şekil 3.6'da gösterilmektedir. Bu belgede bulunması gereken asgari bilgiler ise VUK'nun 235. Maddesinde şöyle sıralanmaktadır:

- Makbuzun tarihi ve seri numarası,
- Mal veya hizmeti satın alan tacir veya çiftçinin adı ve soyadı veya unvanı ve vergi kimlik numarası,
- Malı veya hizmeti satan çiftçinin adı ve soyadı, vergi kimlik numarası veya T.C. Kimlik numarası ve yerleşim yeri adresi,
- Satın alınan mal veya hizmetin cinsi, miktarı ve bedeli.
- Müstahsil makbuzları seri ve kesintisiz sıra numarası ile devam ettirilir ve elektronik ortamda da düzenlenebilir.

| MÜKELLEFIN | | MÜSTAHSİL MAKBUZU | |
|--|---------|-------------------|-------------------------|
| Adı / Soyadı / Unvanı | Adresi | Vergi D. No. | Seri: A |
| | | | Sıra |
| | | | Tarih: ... / ... / 20.. |
| Mali Satanın | | | |
| Adı Soyadı : | | | |
| Adresi : | | | |
| Vergi Dairesi ve Hesap No: | | | |
| Cinsi | Miktarı | Fiyatı | Tutarı |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| Anlaşmalı Matbaa İşletmecisi: Adı, Soyadı / Unvanı, Adresi, Vergi Dairesi No, Anlaşma Tarihi, Belge Basım Tarihi (Ay, Yılı olarak) | | | Yekün |
| Bağkur No: | | | %... Vergi Stopajı |
| | | | %... Fon Payı |
| | | | %... Bağkur |
| | | | Kesintiler Toplamı |
| | | | Net Ödenen |

Şekil 3.6: Müstahsil Makbuzu Örneği

Müstahsil makbuzu, fatura yerine geçen belgeler arasında değerlendirilmektedir. Ancak Şekil 3.6'da incelendiğinde faturadan farklı olarak "gelir vergisi stopajı", "Bağ-Kur no" ve "Bağ-Kur kesintileri" yer almaktadır. Bu durumda çiftçilere yönelik olarak düzenlenen müstahsil makbuzu ile, çiftçinin elde ettiği gelir üzerinden vergi kesintisine ve çiftçinin sosyal güvenlik sigortası kesintisine ilişkin bilgi akışını da düzenlediği ortaya çıkmaktadır.

2926 sayılı Tarımda Kendi Adına ve Hesabına Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kanunu'na ait 94/6006 sayılı Kararname'nin 1. maddesinde, bu kanuna tabî çiftçilerden ve diğer tarımsal faaliyet sahiplerinden satın aldıkları ürün bedelleri üzerinden Bağ-Kur adına %1 oranında tevkifat (kaynaktan prim kesintisi) para kesilmekte ve bu paralar Bağ-Kur hesaplarına ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından aktarılmaktadır.

Çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemeler Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 11. bendine göre tevkifata tabî tutulmaktadır. İlgili maddede tevkifat oranları şu şekilde belirlenmiştir.

a. Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için,

Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için %1, tescil edilmeyenler için %2'dir.

Örnek: Borsaya kayıtlı olmayan çiftçi Ayhan TABA, ürettiği 10 danayı ESET işletmesine toplam 9.000 liraya satmıştır. ESET, Ayhan TABA'ya gerekli ödeme ile birlikte müstahsil makbuzu da düzenlemiştir.

Satılan hayvansal ürün olduğu ve çiftçi borsaya kayıtlı olmadığı için gelir vergisi oranı % 2'dir. Buna göre ESET, Ayhan TABA'ya

Gelir Vergisi kesintisi = $9.000 \times \%2 = 180\text{₺}$

Ayhan TABA'ya ödenecek tutar = $9.000 - 180 = 8.820\text{₺}$ dir.

b. Diğer zirai mahsuller için,

Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için %2, tescil edilmeyenler için %4'dir.

Önceden satış anlamına gelen alivresatış, canlı varlık satışlarında sıklıkla görülen bir uygulamadır. Alivresatış; satıcının, bir malın belli bir vade içinde teslimini taahhüt etmesidir. Henüz yetişmemiş mahsul alivresatılabilir. Bu akit türü, genellikle tarladaki mahsul ve ağaçtaki meyveler için yapılmaktadır. Alivresatış işlem için taraflar yazılı bir sözleşme düzenlemek zorundadır. Bu işlemin ticaret borsasında tescilinde, ayrı bir tescil beyanname düzenlenecek ve işlem bu beyanname ile tescil edilmektedir. Tescil sırasında çiftçi tarafından mahsul teslim edilmemesi nedeniyle tevkifat aranmamaktadır. Ancak çiftçi sözkonusu alivresatış işlem için tacirden avans almışsa, bu durumda avans tutarı kadar tevkifat sözkonusu olacaktır. Mahsulün teslimi ile alivresatış sona erecek ve yapılan ödeme kadar tevkifat uygulanacaktır.

Örnek: Şarap üreticisi olan MAYA işletmesi, şaraplarını Ege Bölgesi'nde yetişen Çalkarası türü üzümlelerinden üretmektedir. MAYA, gelecek döneme ilişkin üretimi için bu bölgede her zaman çalıştığı çiftçilerle iletişime geçmiş ve bu üreticilerden biri olan Bora CAN ile Ocak ayında anlaşma imzalamıştır. Buna göre, MAYA gelecek dönemde yetişecek tüm üzümlemlerin kilogramını 1,60' den satın almayı ve geçmiş yıllarda Bora CAN üzüm üretim miktarı verilerine dayanarak da 5.000- avansı Bora CAN'ın banka hesabına yatırmıştır. MAYA, ticaret borsasına "tescil beyannamesi" düzenleyerek vermiştir. Ayrıca avansa ilişkin olarak müstahsil makbuzu düzenlemiştir. Kasım ayında ise üzüm toplama işi tamamlanmış ve MAYA 27.000 lira ödemeyi Bora CAN'a peşin olarak yapmıştır.

Örnekte, alivresatış işlemi gerçekleşmektedir. Bu nedenle avansa ilişkin olarak düzenlenecek müstahsil makbuzunda;

Gelir Vergisi Tevkifatı: $5.000\text{₺} \times \%2 = 100\text{₺}$ ve

Bankaya havale : $5.000\text{₺} - 100\text{₺} = 4.900\text{₺}$ olarak gösterilecektir.

Kasım ayında ise avans düşüldükten sonra müstahsil makbuzu düzenlenecektir.

Gelir Vergisi Tevkifatı: $27.000 \times \%2 = 540\text{₺}$ ve

Bora CAN'a ödeme : $27.000 - 540\text{₺} = 26.460\text{₺}$ dir.

Eğer Bora CAN Bağ-Kur Tarım Sigortası'na tabî ise, bu durumda MAYA İşletmesinin sözkonusu anlaşma tutarı üzerinden %1 oranında daha kesinti yaparak bunu müstahsil makbuzunda göstermesi ve bu kesintiyi de Bağ-Kur'a bildirmesi gerekmektedir. Buna göre,

Bağ-Kur Tarım Sigortası kesintisi = $(5.000 + 27.000) \times \%1 = 320$ olacaktır.

c. Ziraî faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için,

- Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için %2 ve
- Diğer hizmetler için %4'dür.

Orman Genel Müdürlüğü (OGM) vahidi fiyat (birim fiyat karşılığı ücretlendirme) üzerinden odun, tomruk vb. ürünlerin kesme, kabuk soyma, sürütme işleri için belirlediği fiyat üzerinden orman köylüsünü çalıştırmaktadır. Vahidi fiyatla çalışan orman işçisi "yüklenici" (müteahhit) sayıldığından; sosyal güvence olarak Bağ-Kur kapsamında değerlendirilmektedir. Eğer OGM'nün belirlediği vahidi fiyat listesinde bir orman köylüsü yüklenicisi (çalışan) m3 başına yapraklı tomruk istifi için 8 lira ödüyorsa ve bu yüklenici bir aylık çalışması sonucunda 100 m3 iş yapmışsa, OGM'nün düzenleyeceği müstahsil makbuzunda;

Yüklenicinin hakettiği brüt ücret = $₺8\text{k}/\text{m}^3 \times 100 \text{ m}^3 = ₺800\text{k}$
Gelir Vergisi Tevkifatı = $₺800\text{k} \times \%2 = ₺16 \text{ k}$
Bağ-Kur Tarım Sigortası = $₺800\text{k} \times \%1 = ₺8\text{k}$
Yükleniciye ödenecek tutar = $₺800\text{k} - ₺16\text{k} - ₺8\text{k} = ₺776$ ' dir.

d. Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için %0'dır.

Eti Burçak ve Doğal Hayatı Koruma Vakfı (WWF-Türkiye) doğru tarımı destekleme kapsamında, küresel iklim değişikliğine uyum için Konya Havzası'nda başlattığı "İklim Uyum Seferberliği" projesi kapsamında çiftçilere verilen eğitim ve desteklerle doğru sulama yöntemlerine yönlendirildi. Bu kapsamda çiftçiye verilen parasal destekler için kesilen müstahsil makbuzlarında ise Gelir Vergisi Tevkifatı %0 olarak uygulanmaktadır.

Ücret Bordrosu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. Maddesi ücreti, "işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir" şeklinde tanımlanmaktadır. Ayrıca Kanun, ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, sporculara ödenen transfer ücreti, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenen değerleri veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş değerleri de ücret olarak nitelendirmektedir.

VUK'nun 238. maddesinde *işverenler, her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu düzenlemek zorundadır* hükmü yer almaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nda ise, vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro düzenlenmesine gerek olmadığı belirtilmektedir.

İşverenlerin ücret bordrosunda göstermek zorunda olduğu kısımlar VUK'nun 238/2 maddesinde belirtilmektedir. Buna göre ücret bordrosunda;

- a. Hizmet erbabının adı ve soyadı ile vergi kimlik numarası veya T.C. Kimlik numarası,
- b. Birim ücreti (aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücreti),
- c. Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre ve
- d. Ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı

hakkında bilgi vermek zorunluluğu vardır.

Ücret bordrosunda işçinin elde etmiş olduğu ücret karşılığında gelir vergisi de tahakkuk ettirilir. Ancak Türkiye'de gelirin büyüklüğüne bağlı olarak farklı oranlarda gelir vergisi hesaplaması gerçekleştirilir. GVK'nun 103. maddesinde 2012 yılı için, ücretlinin vergiye tabi gelir büyüklüğüne göre gelir vergisi oranları şöyledir:

- 10.000 liraya kadar %15,
- 25.000 liranın 10.000 lirası için 1.500 lira ve fazlası için %20,

- 58.000 liranın 25.000 lirası için 4.500 lira ve fazlası için %27,
- 58.000 liranın 53.000 lirası için 13.410 lira ve fazlası için %35'dir.



15 Temmuz 2012 tarihinde ücret bordrosu hazırlanan Ayhan Tasa'nın gelir vergisi matrahının 28.400 lira olduğu tespit edilmiştir. Buna göre Ayhan Tasa'nın bu Temmuz 2012 dönemindeki gelir vergisi kesintisi kaç lira olacaktır?

Ayrıca Kanun, bordronun hangi aya ait olduğu belgenin üst tarafında gösterilmesi gerektiğini de belirtmektedir. İşverenler ücret bordrolarını, yukarıdaki esaslara uymak şartıyla diledikleri şekilde düzenleyebilmelerinde serbest bırakılmaktadır.

Kambiyo Senetleri

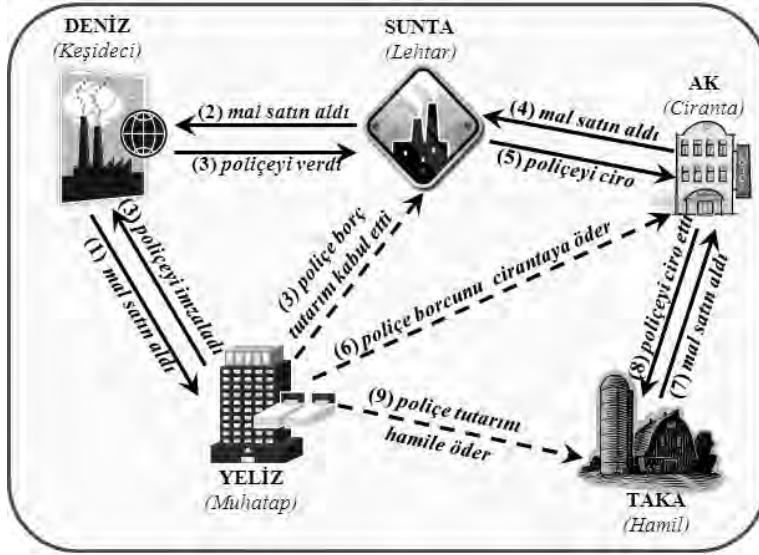
Kambiyo senetler VUK çerçevesinde poliçe, emre muharrer senet ve çek olmak üzere üç başlık altında düzenlenmektedir.

Poliçe

Poliçe, kambiyo senetlerinden olup, bir kıymetli evraktır ve belirli bir alacağın belirlenmiş bir tarihte üçüncü bir şahsa veya emrine ödenmesini sağlayan bir senettir. Poliçe, VUK'nunda sadece 241. (164.) maddede açıklanırken, TTK'nında ise 671. – 775. Maddeler arasında geniş bir şekilde her yönüyle incelenmektedir.

Poliçe üçlü bir ilişkiyi düzenleyen senettir. Senedi düzenleyen (keşideci), diğer bir kişiye (muhatap), poliçede ismen gösterilmiş olan kimseye (lehtar), belirli bir bedeli ödeme emri verir. Bu ilişkide, keşideci senedi düzenleyen kimsedir ve senedin ilk borçlusudur. Lehtar senette alacaklı olarak görünen kişidir. Lehtar, senedi başka kişilere de devredebilir. Senedi devralıp devretmiş kişilere **ciranta** ve en son elinde bulunduran kişiye de **hâmil** denir. Muhatap borç alacak ilişkisi dışında olmakla beraber, poliçenin kendisine ibrazı üzerine, atacağı imza ile senedi kabul ederse senedin asıl borçlusu olmaktadır. Kabul ile beraber, keşidecinin asıl borçlu sıfatı ortadan kalkmaktadır. Muhatap poliçeyi kabul etmedikçe kambiyo ilişkisine girmez ve kabule zorlanamamasına rağmen, poliçeyi kabul ettikten sonra ise poliçenin asıl borçlusu olmaktadır. Bir poliçeyi düzenleyen, kabul eden, ciro eden veya o poliçeye aval veren kişiler hamile karşı müteselsil borçlu sıfatıyla sorumludur. (TTK Md.724)

Şekil 3.7'de gösterilen "poliçe süreci" örneği ile anlaşılmasını kolaylaştıracaktır. DENİZ işletmesi kataloğa dayalı olarak çocuk odası mobilyası üreten ve bu ürünleri bayilerine satan bir işletmedir. DENİZ işletmesi hammaddesi olan sunta'yı SUNTA İşletmesi'nden satın almaktadır. DENİZ işletmesi 4 Ocak'ta 4.000 adet çocuk odası takımını İstanbul bayisi YELİZ işletmesi'ne tamamı kredili olarak 10.000 liraya satmıştır (1). DENİZ işletmesi 10 Ocak'ta SUNTA işletmesinden 10.000 liralık sunta satın almıştır (2). Bu durumda DENİZ işletmesinin; SUNTA işletmesine ₺10.000₺ borcu varken, aynı zamanda YELİZ işletmesinden de ₺10.000₺ alacağı bulunmaktadır. DENİZ işletmesi bir poliçe düzenleyerek YELİZ işletmesine, "bana olan ₺10.000₺ borcunu SUNTA işletmesine öder misin" diye sormuştur. YELİZ (muhatap) işletmesi poliçeyi kabul etmesi üzerine, DENİZ (keşideci) işletmesi üç ay vadeli poliçe düzenleyerek, SUNTA işletmesine (lehtar) poliçeyi 11 Ocak'ta teslim etmiştir (3). Böylece YELİZ işletmesinin kredili borcu senetli borç haline dönüşmüştür. SUNTA işletmesi 20 Ocak'ta AK işletmesinden satın aldığı mal karşılığında (4) daha önce DENİZ işletmesinden aldığı poliçeyi ciro ederek borcunu ödeme vaa'inde bulunmuştur (5). Bu durumda YELİZ işletmesi (muhatap) AK işletmesine (ciranta) poliçe tutarını ödeyecektir (6). 29 Kasım tarihinde AK işletmesi TAKA işletmesinden mal satın almış (7) ve karşılığında sahip olduğu poliçeyi ciro etmiştir (8). Böylece YELİZ işletmesi (muhatap) vade sonunda TAKA işletmesine (hamil) poliçe tutarını ödeyecektir (9).



Şekil 3.7: Poliçe Süreci

VUK 241. ve TTK'nın 671. Maddelerinde; mükelleflerin sattıkları mal veya hizmet nedeniyle ortaya çıkan alacak ve borçları için poliçe düzenlemeleri halinde, bir poliçede;

- a. Müteselsil (birbirini takip eden) seri ve sıra numarası,
- b. Alacaklı ve borçlunun adı ve soyadı veya unvanı ile vergi kimlik numarası veya T.C. kimlik numarası,
- c. Senet metninde “poliçe” kelimesini, senet Türkçe'den başka bir dille yazılmışsa, o dilde poliçe karşılığı olarak kullanılan kelime,
- d. Belirli bir bedelin ödenmesi hususunda kayıtsız ve şartsız havale,
- e. Ödeyecek olan kişinin, “muhatabın” adı,
- f. Vade,
- g. Ödeme yeri,
- h. Kime veya kimin emrine ödenecek ise onun adı,
- i. Düzenlenme tarihini ve yeri ve
- j. Düzenleyenin imzası

gösterilmek zorunludur. Poliçenin yukarıda belirtilen içerik şartları Şekil 3.8'de gösterilmektedir.

| Vade | Ödeme Tarihi | Türk Lirası | No: |
|------|--------------|---------------|-----|
| | 15.02.20XX | # 10.000,00 # | 16 |

İş bu poliçe mukabilinde15 Şubat 20XX..... tarihinde
BaySunta Üretim ve Satış A.Ş.....veya emruhavalesine
yukarıda yazılı yalnız# 10.000,00 #.....Türk Lirası ödeyiniz.
İş bu poliçe vadesinde ödenmediği takdirde, müteakip poliçelerinde muacceliyet
kesbedeceğini, ihtilaf vukuundaİstanbul.....mahkemelerinin selehiyetini şimdiden
kabul ederiz.

| | |
|--|--|
| MUHATAP Yeliz Ltd.Şti. adres, pul, imza | KEŞİDECI Deniz Mobilya A.Ş adres, pul, imza |
|--|--|

Şekil 3.8: Poliçe Örneği

Poliçenin “belirli bir bedelin ödemesi taahhüdü” ve “vade” unsurları dışındaki şartlardan birisini içermemesi durumunda sözkonusu kıymetli evrak poliçe niteliğini kaybetmektedir. Bu iki unsurdan vadesinin yazılmasının unutulması durumunda poliçe borçlu görüldüğünde ödeme şartı kazanır. Eğer muhatabın adı yanında ödeme yeri yazılmamışsa, bu durumda, ödeme yeri muhatabın yerleşim yeri kabul edilmektedir. Ayrıca poliçede düzenlenme yeri gösterilmemişse, keşidecinin adı yanında gösterilen yerde poliçenin düzenlenmiş olduğu varsayılmaktadır (TTK 672/1).

Poliçe (emre yazılı olmasa da) ciro ve zilyetliğin (elinde bulundurma durumu) başka bir gerçek veya tüzel kişiye geçirilmesi yoluyla devredilebilir. Poliçeyi düzenleyen, poliçeye “emre yazılı değildir” ve benzeri bir ifadeyi yazmışsa, bu durumda poliçe ancak alacağın temliki yoluyla devrolunabilir ve bu devir alacağın temlikinin hukuki sonuçlarını doğurur. **Temlik cirosu**, senetten doğan haklar başka bir şahsa devredilmektedir. **Ciro**, poliçeyi kabul etmiş olsun veya olmasın muhataba, düzenleyene veya poliçeyle borç altına girmiş olanlardan herhangi birine yapılabilir. Bu kimseler poliçeyi yeniden ciro edebilirler (TTK 681). **Ciro** sürecinde, poliçeye bağlı olan ve **alonj** denilen bir kâğıt üzerine yazılması ve ciranta tarafından imzalanması gerekir. Lehine ciro yapılan kişinin bilgileri ciroda gösterilmesine gerek olmadığı gibi, ciro, cirantanın sadece imzasından ibaret olabilir. Bu şekildeki cirolara **beyaz ciro** denir. Beyaz cironun poliçenin arkasına veya alonj üzerine yazılması gerekir. (TTK 683)

Bono veya Emre Yazılı Senet

Bono, VUK’unda sadece 241. Maddede poliçe ile birlikte şekil şartları açıklanırken, TTK’ında ise 775. – 779. Maddeler arasında incelenmektedir. Bononun TTK’da poliçe kadar kapsamlı bir şekilde açıklanmamasının temel nedeni ise, iki kambiyo kâğıdının birbirine olan benzerliklerinden kaynaklanmasıdır.

Bono, kambiyo senetlerinden olup, ticari faaliyet sonucunda borçlunun alacaklısına olan borcunu belirli bir vade sonunda belirli bir faize katlanarak kayıtsız ve şartsız ödeyeceğini gösteren belgedir. Bono ile ikili bir ticari ilişki düzenlenmektedir. Bu ilişkide, borçlu hem senedi düzenleyen keşideci hem de borcu ödeyecek olan muhatap rolünü üstlenmektedir. Bu nedenle bonoyu düzenleyen kişi, tıpkı bir poliçeyi kabul eden gibi sorumludur. Lehtar ise bonoda alacaklı olarak görünen kişidir. Lehtar, senedi başka kişilere de devredebilir. Senedi devralıp devretmiş kişilere **ciranta** ve en son elinde bulunduran kişiye de **hâmil** denir. Bu nedenle vadeli bir ticari faaliyet için kullanılan tek bir bono aslında hem keşideci hem de lehtar açısından farklı anlamlar içermektedir. Keşideci (veya muhatap) bonoyu bir “borç senedi” olarak görürken, lehtar elinde bulundurduğu aynı senedi “alacak senedi” olarak nitelendirecektir.

Bono ile poliçe arasındaki temel farklılıkları sıralayınız.

VUK 241.ve TTK'nın 776. Maddelerinde; mükelleflerin sattıkları mal veya hizmet nedeniyle ortaya çıkan alacak ve borçları için bono veya emre yazılı senet düzenlenmesi halinde, bir bonoda;

- Müteselsil seri ve sıra numarası,
- Alacaklı ve borçlunun adı ve soyadı veya unvanı ile vergi kimlik numarası veya T.C. kimlik numarası,
- Senet metninde "bono" veya "emre yazılı senet" kelimesini ve senet Türkçe'den başka bir dille yazılmışsa, o dilde bono veya emre yazılı senet karşılığı olarak kullanılan kelime,
- Kayıtsız ve şartsız belirli bir bedeli ödemek vaadi,
- Vade,
- Ödeme yeri,
- Kime veya kimin emrine ödenecek ise onun adı,
- Düzenlenme tarihini ve yeri ve
- Düzenleyenin imzası

bulundurmamak zorunlu unsurlardır. Bono için belirtilen içerik şartları Şekil 3.9'de gösterilmektedir.

| Ödeme günü | Türk Lirası | kr. | No. |
|------------|---------------|-----|-----|
| 15.02.20XX | # 10.000,00 # | | 220 |

İşbu emre muharrer senedim in..... mükabilinde 15 Şubat 20XX tarihinde
 Bay Sunta Üretim ve Satış A.Ş. veya emrühavalesine
 yukarıda yazılı yalnız # 10.000,00 # Türk Lirası ödeyeceği.m.....
 Bedeli malen ahz olunmuştur. İş bu bono vadesinde ödenmediği takdirde
 müteakip bonolarında muacceliyet kesbedeceğini, ihtilaf vukuunda İstanbul
 mahkemelerinin selâhiyetini şimdiden kabul eyleri!!!... Okudu!!!....

İsim : Deniz Mobilya A.Ş. Düzenlenme Tarihi : 01/01/20XX.
 Adresi : Organize Sanayi No: 100

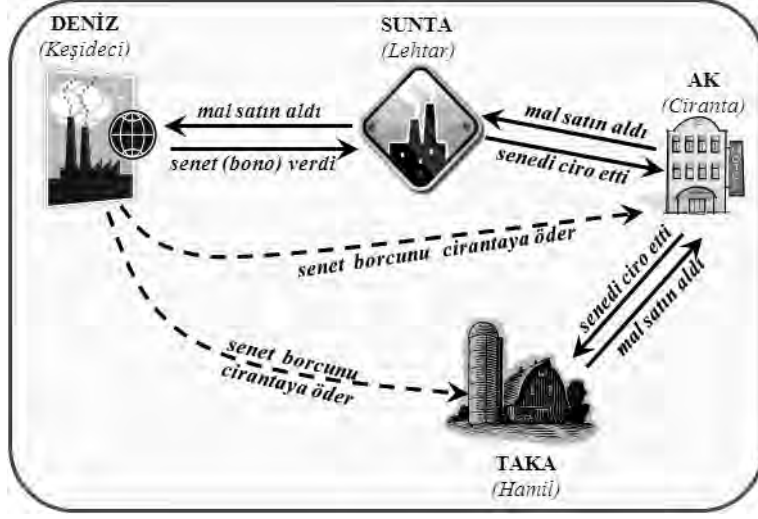
Ödeyecek

TC Kimlik No : İmza İmza
 Vergi D.Hes.No :
 KEFİL :
 TC Kimlik No :
 Vergi D.Hes.No :

Şekil 3.9: Bono Örneği

Bono niteliğini kazanabilmesi belirtilen şartlar arasında yer alan "vade" ve "belirli bir bedelin ödemesi taahhüdü" unsurları dışındaki herhangi bir şartın olmaması durumunda, bono olma niteliğini kaybetmektedir. Eğer bononun vadesi belirtilmemişse, bu durumda borçlu görüldüğünde ödenme şartı kazanmaktadır. Açıklık bulunmadığı takdirde senedin düzenlendiği yer, ödeme yeri ve aynı zamanda düzenleyenin yerleşim yeri sayılmaktadır. Ayrıca düzenlendiği yer gösterilmeyen bir bono, düzenleyenin adının yanında yazılı olan yerde düzenlenmiş kabul edilmektedir. (TTK Md. 777)

Polİçe için verilen örnek tekrar ele alındığında işletmeler poliçe yerine bono kullanmış olsalardı, bu durumda Şekil 3.10'daki gibi bir süreç ile karşılaşılacaktı. Şekil 3.7 ile Şekil 3.10 arasındaki en önemli farklılığın ise YELİZ işletmesinin bono ile ticari bir ilişki içinde olmamasıdır.



Şekil 3.10: Bono veya Emre Muharrer Senet

Bono da, poliçe gibi bir kredi aracıdır. İşletmeler, likidite ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, sahip oldukları bono veya poliçeyi bir banka veya aracı kuruma teminat olarak göstererek kendilerine kredi alma olanağı yaratır.

Çek

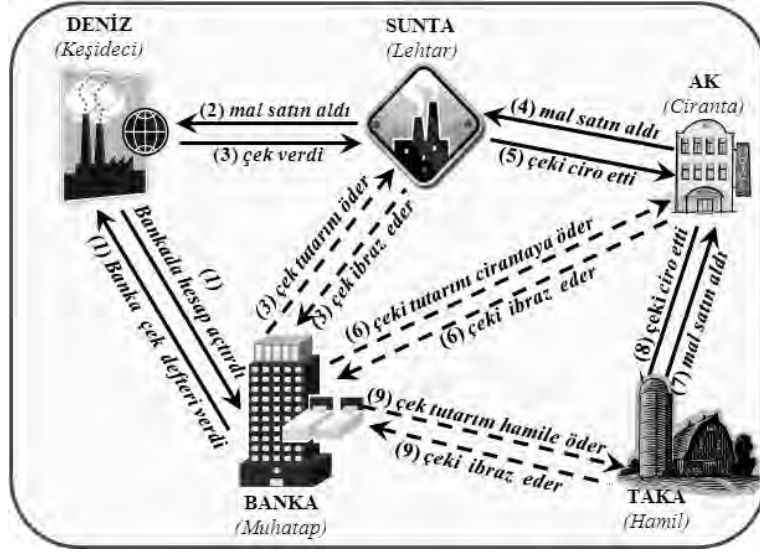
Çek, yatırım ve kredi yolu ile elde edilmiş bankadaki emre hazır paranın, işletmenin kendisine veya üçüncü şahsa veya çek hamiline ödenmesi için bankaya verilen talimatı içeren, şekil ve içeriği kanunla tespit edilmiş kıymetli bir belgedir.

Bono ve poliçeden farklı olarak, bono ve poliçe hem bir borç ödeme aracı hem de bir kredi amacına hizmet ederken, çek sadece bir borç ödeme aracıdır. Çek; ekonomik işleyiş ile toplum ve kamu düzenine katkıda bulunma, piyasada para dolaşımını kolaylaştırma ve hızlandırma ile bonoya göre daha güvenilir bir ödeme aracı olma özellikleri nedeniyle ticari hayatta yoğun bir şekilde kullanılan bir ödeme aracıdır.

Çekte de poliçede olduğu gibi üçlü bir ticari ilişki bulunmaktadır. Poliçeden en önemli farkı ise Türkiye'de çek defteri banka tarafından bastırılmak zorundadır ve muhatap sadece ve sadece bir **banka** olabilir. Eğer banka dışında bir kişi üzerine çek düzenlenirse bu durumda çek tutarı çekin üzerin yazılı üçüncü şahsa hamiline havale edilmiş olmaktadır (TTK Md.782 ve ÇK 2/5). Tacir olan ve olmayan kişilere verilecek çekler ile hamiline düzenlenecek çekler açıkça ayırt edilebilecek bir şekilde bastırılmalıdır.

Çekte diğer taraflar ise; çeki düzenleyen ve bankaya çekte belirtilen parayı üçüncü şahsa ödemesi için talimat veren taraf **keşideci** ile çeki elinde bulunduran, çek üzerinde belirtilen tutarı tahsil edecek olan ve isterse başka bir şahsa ciro edebilme hakkına sahip olan taraf **lehtar**'dır.

Poliçe için verilen örnek tekrar ele alındığında işletmeler poliçe yerine çek kullanmış olsalardı, bu durumda Şekil 3.11'deki gibi bir süreç ile karşılaşılacaktı. Şekil 3.7 ile Şekil 11 arasındaki temel farklılık ise muhatapın bir banka olmasıdır ve borcu ödemeyi daha çek defterini DENİZ işletmesine teslim ederken kabul etmesidir.



Şekil 3.11: Çek süreci

Çek hukuki niteliği itibariyle bir havaledir. Bu havale belirli şekil şartlarını ve kayıtsız şartsız bir ödeme yetkisini içermektedir. Gerek TTK'nın 780. maddesinde gerek VUK'nun 241. maddesinde ve gerekse 5941 Sayılı Çek Kanunu'nun (ÇK) 2. maddesinde çek defterinin ve yaprağının şekil ve içerik şartları belirtilmektedir. Buna göre bir çekin geçerli olabilmesi için çekte bulunması gereken unsurlar şöyle sıralanabilir:

- Çek hesabının numarası,
- Çek hesabının bulunduğu banka şubesinin adı,
- Çek yaprağında Türkçe veya aynı anlamda "çek" kelimesi ibaresinin yer alması,
- Kayıtsız ve şartsız belirli bir bedelin ödenmesi için havaleyi,
- Çek hesabı sahibi gerçek veya tüzel kişinin adı ve soyadı ile vergi kimlik numarası,
- Tüzel kişi adına çek düzenleyen kişinin adı ve soyadı,
- Ödeyecek kişinin, "muhatabın" ticaret unvanını,
- Ödeme yerini,
- Düzenlenme tarihini ve yerini ve
- Düzenleyenin imzasını içermelidir.

Çek hesabı, ancak sahibinin veya yasal temsilcisinin yazılı talebi ya da mevduat veya katılım fonu zamanaşımı süresinin dolması üzerine kapatılabilir. Çek hesabı kapatıldıktan sonra, üzerinde yazılı bulunan düzenleme tarihine göre kanunî ibraz süresi içinde ibraz edilen çekler için "karşılıksızdır" işlemi yapılır.

5941 Sayılı Çek Kanunu'nu ile birlikte, çek karneleri dört farklı tipte basılmaya başlanmıştır. Çekler "tacir çeki", "tacir olmayan çeki" olarak ayrıştırıldıktan sonra, bu çeklerde "hamiline" ve "emre" olarak basılmaktadır. Tacir iseniz "tacir çeki", tacir değilseniz "tacir olmayan çeki" kullanmanız gerekmektedir. Tacir çeki ise sadece ticari işletmenizle ilgili işlerinizde kullanılabilir. Tacir olan ve tacir olmayan kişilere verilecek çeklerin hamiline düzenlenecek biçimleri açıkça ayırt edilmesi yasal zorunluluk haline getirilmiştir. Bu nedenle çek defterleri birbirinden ayırt edilebilecek şekilde basılmalıdır. Örneğin, lacivert çek "tacir çeki"ni, kırmızı çek "hamiline düzenlenen tacir çeki"ni, yeşil çek: "tacir olmayan gerçek kişi çeki"ni ve kahverengi çek "hamiline düzenlenen tacir olmayan kişi çeki"ni ifade etmektedir. Böylece çekin rengi özelliklerini de yansıtmakta ve kullanımını kolaylaştırmaktadır. Ayrıca çeklerin üzerine büyük harflerle çekin tipinin de yazılması ve hamiline çekler için ayrı bir çek hesabı açılması yasal bir zorunluluk olarak bankalar yükümlülüğüne bırakılmıştır. Bu durum Şekil 3.12'de gösterilmektedir.

1111111
Tutarı /20/ emrine
Kalan

TC ZIRAAT BANKASI A.Ş. TACİR

1111111
XX
XX
XX

Bu çek karşılığında emrine
yalnız
..... Kr ödeyiniz.

Adı ve Soyadı, İmza

2222 XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
VERGİ KİMLİK NO.9999999999
TR66 0001 0022 2244 4444 4455 55

⑈ 1 1 1 1 1 1 0 1 0 ⑈ 2 2 2 2 ⑈ 0000 5555 4444 4444 ⑈

1111111
Tutarı /20/ emrine
Kalan

TC ZIRAAT BANKASI A.Ş. TACİR HAMLİNE

1111111
XX
XX
XX

Bu çek karşılığında **HAMLİNE**
yalnız emrine
..... Kr ödeyiniz.

Adı ve Soyadı, İmza

2222 XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
VERGİ KİMLİK NO.9999999999
TR66 0001 0022 2244 4444 4455 55

⑈ 1 1 1 1 1 1 0 1 0 ⑈ 2 2 2 2 ⑈ 0000 5555 4444 4444 ⑈

1111111
Tutarı /20/ emrine
Kalan

TC ZIRAAT BANKASI A.Ş. TACİR OLMAYAN

1111111
XX
XX
XX

Bu çek karşılığında emrine
yalnız
..... Kr ödeyiniz.

Adı ve Soyadı, İmza

2222 XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
VERGİ KİMLİK NO.9999999999
TR66 0001 0022 2244 4444 4455 55

⑈ 1 1 1 1 1 1 0 1 0 ⑈ 2 2 2 2 ⑈ 0000 5555 4444 4444 ⑈

1111111
Tutarı /20/ emrine
Kalan

TC ZIRAAT BANKASI A.Ş. TACİR OLMAYAN HAMLİNE

1111111
XX
XX
XX

Bu çek karşılığında **HAMLİNE**
yalnız emrine
..... Kr ödeyiniz.

Adı ve Soyadı, İmza

2222 XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
VERGİ KİMLİK NO.9999999999
TR66 0001 0022 2244 4444 4455 55

⑈ 1 1 1 1 1 1 0 1 0 ⑈ 2 2 2 2 ⑈ 0000 5555 4444 4444 ⑈

Şekil 3.12: Çek Türleri

Çekte ciro işlemi, ciro ve zilyetlik veya alacağın temlik yoluyla gerçekleştirilebilir. Çekte yazılı bedelin ödenmesi, kısmen veya tamamen aval ile teminat altına alınabilir (TTK Md. 794). **Aval**, çekte keşideci lehine verilmiş kişisel teminattır. Özel bir kefalet şekli olup, çekte yazılı bulunan borcun

sorumluluğunu alarak kefil durumuna gelmesi anlamına gelmektedir. Böylece çekin güvenilirliği artmaktadır. Aval, çek üzerine ya da alonj üzerine “avalımdır”, “aval içindir” veya benzeri bir ifade ile yazılarak, aval veren tarafından imza atılması ile hukuki bir anlam taşımaktadır. Çekin önyüzüne keşideci dışında atılan her imza aval olarak nitelendirilmektedir. Bu nedenle çekte birden fazla kişi aval verebilir.

Çekin doğasında bankaya ibraz edilmesi halinde ödeme yapılması beklenen bir ödeme aracıdır. Ancak TTK'nın 796. Maddesinde, lehtarın çeki ibraz süreleri düzenlenmektedir. Buna göre;

- a. Düzenlendiği yerde ödenecekse **on gün**; düzenlendiği yerden başka bir yerde ödenecekse **bir ay** içinde muhataba ibraz edilmelidir.
- b. Ödeneceği ülkeden başka bir ülkede düzenlenen çek, düzenlenme yeri ile ödeme yeri aynı kıtada ise **bir ay** ve ayrı kıtalarda ise **üç ay** içinde muhataba ibraz edilmelidir.
- c. İlk iki madde de yazılı süreler, çekte yazılı olan düzenlenme tarihinin ertesi günü başlamaktadır.
- d. TTK Madde 797'de ise çek, takvimleri farklı olan iki yer arasında çekildiği takdirde; düzenlenme günü, ödeme yerindeki takvimin onu karşılayan gününe dönüştürülür.

Çekin muhatabının banka olması ve aval ile güvenilirliğinin artırılması, ticari hayatta poliçe ve bononun yerine kullanımını yaygınlaştırmıştır. Bu durum çekte ileri tarihli (vadeli) çeklerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. 01 Temmuz 2010'da yürürlüğe giren 5941 Sayılı Çek Kanunu'nun 3. Maddesinin 8. Bendinde çekin üzerine yazılan düzenlenme tarihinden önce çekin ödenmek üzere bankaya ibraz edilmesi durumunda, eğer çek kısmen veya tamamen ödenmezse, çekle ilgili olarak hukuki bir takip sürecine başlanamayacağı belirtilmektedir. Ayrıca yine aynı bentte, çekin ancak çekin üzerinde yazılı düzenleme tarihi göz önünde bulundurularak kanuni ibraz süresi içinde bankaya ibraz edilmesi durumunda ödenmemesi durumunda ancak yasal işleme başlanacağı belirtilmektedir. Bu çekin, poliçe ve bononun işlevini üstlenebileceği anlamına gelmektedir.



5941 Sayılı Çek Kanunu'na ilişkin ayrıntılı bilgi almak için,
<http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5941.html> adresini ziyaret edebilirsiniz.

2011 yılının başında yasalaşan 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 795. Maddesinde ise çek görüldüğünde ödenir. Buna aykırı herhangi bir kayıt yazılmamış hükmündedir ve düzenlenme günü olarak gösterilen günden önce ödenmek için ibraz olunan çek, ibraz günü ödenir ifadesi yer almaktadır. Çek Kanunu ile TTK'nın çekin ödenmesine ilişkin düzenleme birbiri ile çelişmektedir. Çekin özellikleri göz önünde tutularak Çek Kanunu'nun TTK görüşü yönünde değiştirilmesinin daha uygun olacağı düşünülmektedir.

5941 Sayılı Çek Kanunu'nun temel amaçlarından birisi de kayıt dışı ekonomi ile mücadele kapsamında “karşılıksız çek” olaylarını önlemektir. Kanun, bu konuda bankalara önemli sorumluluklar yüklemektedir. Bunlar; çek hesabı açılması, çek defterlerinin ayırt edici şekilde bastırılması, karşılığı bulunmayan her bir çek yaprağı için asgari bir ödeme (2011 yılı için 655 lira) yapmak zorunda bırakılması, adli sicil kaydı araştırması yapması ve çek hesabı sahipleri ve yaptıkları işlemler hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı'na düzenli bildirim yükümlülüğü olarak sıralanabilir.

Diğer Belgeler

İşletmeler finansal faaliyetlerine ilişkin yaşantılarını düzenlemesinde bu ünite de anlatılan ticari belgeleri kullanmaları bir zorunluluktur. Ancak VUK'nun 242. maddesinde “mükellefler, önceki maddelerin dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya gerektiğinde bir hakkın kanıtlanmasına delil olarak kullanılabilen sözleşme, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki belgeler ile ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi belgelerini saklamak zorundadır” hükmü ile bu belgelerinde kanıt belgeleri olarak nitelendirmektedir.

Gelir Vergisi Kanununa göre diğer kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilecek mükellefler, vergi matrahının tespitinde dikkate alınacak giderlerini kanıtlama edecek belgeleri saklamak zorundadırlar.

Ayrıca 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu 42. Maddesinde “alınan yazılar ve faaliyetler ile ilgili belgelerin asılları veya bunun mümkün olmadığı hâllerde sıhhatlerinden şüpheye mahal vermeyecek kopyaları ve yazılan yazıların makine ile alınmış, tarih ve numara sırası verilerek düzenlenecek suretleri, usûlleri çerçevesinde ilgili banka nezdinde on yıl süreyle saklanır” ifadesi yer almaktadır. Aynı Kanunun 52. Maddesinde ise “bankaların kredi müşterilerinin konsolide ve konsolide olmayan bazda istenilen bilgi ve belgeleri bankalara vermekle yükümlü” olduğu ifade etmektedir. Bankacılık Kanunu’nun 76. Maddesinde ise müşteri hakları göz önünde bulundurularak, “Bankalar, müşterilerinin, verilen hizmetlerden kaynaklanan her türlü sorularına cevap verecek bir sistem kurmakla ve bu hizmetle ilgili bilgiyi müşterilerine bildirmekle yükümlüdür. Talepleri hâlinde müşteri ile yapılan diğer işlemlere ilişkin her türlü belgenin bir örneği de müşterilere verilir” denilmektedir. Böylece müşteri ile yapılan ticari ilişkilerin kaydedilmesi ve bunlara ilişkin belgelerin oluşturulması, saklanması ve gerektiğinde kanıt niteliğinde kullanılma gerektiği belirtilmektedir.

2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun II. Bölümü “Sermaye Piyasası Araçları” kısmında ise hisse senetleri, borçlanma araçları, katılma intifa senetleri, kâr ve zarar ortaklığı belgeleri, banka bonoları, banka garantili bonolar, finansman bonoları, kıymetli maden bonoları, varlığa dayalı menkul kıymetler, gayrimenkul sertifikaları gibi belgeler ayrı başlıklar halinde açıklamaktadır. Bu belgeler özellikle bankalar, aracı kurumlar, varlık kiralama şirketleri gibi kuruluşların muhasebe işlemlerinde kaynak belge niteliği taşımaktadır.

DEFTER TUTMA SORUMLULUĞU

Muhasebenin finansal nitelikteki işlem ve olaylarını belgelere dayalı olarak kaydetme ve sınıflandırma fonksiyonu defterler yardımıyla gerçekleştirilmektedir. Ayrıca başta işletmenin kendisi daha sonra da devlet ve ilgili kuruluşlar işletmelerin finansal durumunu doğru, zamanlı ve tarafsız bir şekilde inceleyebilmesi için defterlerin yasal düzenlemeleri ve muhasebe standartlarını içeriyor olması gerekmektedir. TTK başta olmak üzere bu sorumluluk işletme yönetimine devredilmektedir. *Defter tutma yükümlüğü; gerçek kişi tacirler ve tüzel kişiler açısından yöneticilere ve Yönetim Kuruluna verilmiştir. Defteri bizzat tutacak kişilerin uzman kişiler arasından seçilmesi zorunluluğu, yöneticiye ve yönetim organlarına yüklenen bir sorumluluktur.*

Defter Kavramı

Defter tutma, işletmede meydana gelen parasal işlemlerin belli bir düzen içerisinde ticari defterlere yazılmasını ifade etmektedir. Muhasebe sürecinde belgelere dayalı olarak mali olayların kayıt altına alınma işlevini gerçekleştiren yasal defterler VUK’nun ilgili maddelerinde açıklanmıştır. Buna göre, 213 Sayılı VUK’nun 182. Maddesine göre bilanço esasına tabi mükelleflerin tutması zorunlu olan yasal defterler;

- a. Yevmiye defteri,
- b. Defterikebir ve
- c. Envanter defteri (Mevcutat ve muvazene defteri)’dir.

Aynı yasanın 197., 199., 200. ve 209. Maddelerinde birinci ve ikinci sınıf tüccarların ihtiyaçlarına bağlı olarak tutabilecekleri defterlerde hakkında da bilgi verilmektedir. Bunlar;

- a. Kasa defteri,
- b. İmalat defteri,
- c. Bitim işleri defteri ve
- d. Ambar defteri’dir.

Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne girme mücadelesi ve uluslararası işletmelerin Türkiye’de faaliyete bulunma talebi ticarete dayalı yasal düzenlemeleri de zorunlu hale getirmektedir. 2006 yılında Kurumlar Vergisi ile başlayan süreç 2011 yılında Türk Ticaret Kanunu’nun yürürlüğü girmesi ile devam etmektedir.

Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Vergi Usul Kanunu'na ilişkin taslaklar da hazırlanmaktadır. Bu çerçevede 30 Eylül 2011 itibarıyla Vergi Usul Kanunu Taslağı kamuoyuna tartışmaya açılmıştır. Buna göre VUK Taslağı'nın 2.Bölüm 2.Kısımında "tutulacak defterler" dört ana başlık altında düzenlenmiştir:

- a. Serbest meslek kazanç defteri – (Madde 141)
- b. İşletme defteri (Madde 142)
- c. Yabancı ulaştırma işletmeleri hâsılat defteri (Madde 143)
- d. Ambar defteri (Madde 144)

Böylece VUK ticari hayatı düzenleyen TTK'nın yasal sınırları içine girmeden sadece vergi boyutuyla yasal defterleri sınıflandırmakta ve açıklamaktadır. 6102 Sayılı TTK'ya göre ise, tacirlerin tutmakla yükümlü olduğu yasal defterler muhasebe ile ilgili ve ilgili olmayan olarak ikiye ayrılmıştır. Muhasebe ile ilgili olmayan defterler; pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri iken, muhasebe ile ilgili defterler; yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri olarak sıralanmaktadır. Ayrıca Kanununun 64/5 maddesinde muhasebe ile ilgili sayılan defterlerin dışında tutulacak defterlerin belirlenme yetkisini Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na bırakıldığı hükme bağlanmıştır. Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterleri de ticari defterler niteliğinde kabul edilmektedir.

Ancak TTK ile VUK'nun defter düzenlemeleri karşılaştırıldığında, işletme defterinin TTK'da yer almadığı görülmektedir. 6102 Sayılı TTK'nın işletme defterine ilişkin belirsizliği TMSK tarafından giderilmesini öngörürken, VUK Taslağı'nda ise 142. maddede işletme defterini esnaf, çiftçiler ve adi şirketlerin tutabileceği belirtilmektedir.

Mükellefler tarafından tutulan defter ve kayıtlara ilişkin olarak uyulması gereken kurallar TTK'nın 64. ve 65. maddeleri ile VUK'un 215.-256. (167-173.) maddeleri arasında düzenlenmektedir. Bunlar şöyle sıralanabilir:

- a. Ticari defterler, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır (TTK Md.64)
- b. Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur, (TTK Md.65)
- c. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunlar anlamlı bir şekilde açıklanmalıdır, (TTK Md.65)
- d. Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. (VUK Md. 215)
- e. Defterler silinmez yazıyla veya elektronik ortamda yazılır. (VUK Md. 216)
- f. Defter kayıtlarında yapılan hatalar ancak muhasebe kurallarına göre düzeltilebilir. (VUK Md.217)
- g. Defterler zamanında kaydedilir ve düzenlenir, yedi günden fazla geciktirilemez. (VUK Md 219).

VUK 262/2a göre, **elektronik defter**, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür. Elektronik Defter Genel Tebliğı Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından 13.12.2011 tarih ve 28141 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Buna göre elektronik ortamda tutulabilecek defterler Yevmiye Defteri ve Büyük Defter'dir. Defterlerini elektronik ortamda oluşturmak, kaydetmek, muhafaza ve ibraz etmek isteyen tacirler ise bazı koşulları yerine getirme zorunluluğu sözkonusudur. Buna göre elektronik defter oluşturma süreci Tebliğ 3.3 maddesinde şöyle belirlenmiştir:

1. Bu Tebliğ kapsamında kendilerine izin verilenler, **www.edefter.gov.tr** internet adresinde duyurulan format ve standartlara uygun olarak ve aylık dönemler itibarıyla elektronik defterlerini oluşturmaya ve saklamaya başlayacaktır. Defterlerini elektronik defter biçiminde tutmaya başlayanlar, söz konusu defterlerini kâğıt ortamında tutamazlar.

2. Elektronik defter tutma sürecinde hesap döneminin ilk ayının beratının alınması açılış onayı, son ayının beratının alınması ise kapanış onayı yerine geçer.
3. Uygulamadan yararlananlar, aylık dönemler itibarıyla oluşturdukları elektronik defterler için, aşağıda yer alan adımları izleyerek berat almak ve bunları istenildiğinde ibraz etmek üzere muhafaza etmek zorundadır.
 - Gerçek kişiler elektronik defterlerini, ilgili olduğu ayı takip eden ayın son gününe kadar (Aralık ayına ilişkin defterler gelir vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar) kendilerine ait güvenli elektronik imza ile imzalar.
 - Tüzel kişiler elektronik defterlerini, ilgili olduğu ayı takip eden ayın son gününe kadar (Hesap döneminin son ayına ait defterler kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi sonuna kadar) kendilerine ait mali mühür ile onaylar.
 - İmzalı veya mühürlü defterler için berat dosyaları oluşturulur ve bu dosyalar Elektronik Defter Uygulaması aracılığı ile Başkanlığın onayına sunulur.
 - Başkanlık mali mührünü de içeren beratlar elektronik defter tutanlar tarafından indirilerek istenildiğinde ibraz edilmek üzere ilgili olduğu elektronik defterler ile birlikte muhafaza edilir.
4. Aylık dönem, sadece onaya sunulan ayın defter kayıtlarını ifade etmekte olup, önceki aylara ait kayıtları içermez. Ancak, hesap dönemi veya takvim yılı içinde, defterlerini elektronik ortamda oluşturmaya başlayanlar, izleyen ilk ayda oluşturacakları elektronik defterlerde, ilgili hesap döneminin başından içinde buldukları döneme kadar gerçekleştirilen tüm kayıtlara yer vereceklerdir. Ayrıca elektronik defter tutmaya başladıkları tarih itibarıyla eski defterlerine kapanış tasdiki yaptıracaklardır.
5. Yukarıda sayılan adımların neticesinde oluşturulan elektronik defterler, Başkanlık tarafından onaylanan beratları ile birlikte Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında geçerli kanuni defter olarak kabul edilecektir.



Elektronik Defter'e ilişkin ayrıntılı bilgi almak için,
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/12/20111213-10.htm> adresini ziyaret edebilirsiniz.

Elektronik Defter Genel Tebliği'nde belirtilen şartları yerine getiren mükelleflerden kendilerine izin verilenler, **01.01.2012 tarihinden itibaren elektronik defter tutmaya başlayabileceklerdir.**

Muhasebe Fişleri

İşletme faaliyetlerini belgeler yardımıyla yasal defterlerde muhasebeleştirir. Ancak ticari belgelerin yasal defterlere aktarılmasında en önemli araç “muhasebe fişleri”dir. Muhasebe belgeleri; “kasa tahsil fişi”, “kasa tediye fişi” ve “mahsup fişi”olarak sıralanmaktadır. İşletmeler muhasebe fişlerini kullanmasındaki amaçlar şöyle sıralanabilir: Muhasebe kayıt hatalarını en aza indirmesi, belge toplama ve dosyalama işlevini düzen altına alması ve aynı nitelikteki işlemleri toplu olarak kaydetme olanağı sağlamasıdır. Ayrıca muhasebe yazılımları yardımıyla tutulan defterlerde muhasebe fişleri, toplanan belgelerin deftere aktarılmasında bir aracı rolü üstlenmektedir.

Kasa tahsil fişi, işletmelerin kasasına para girişi durumunda düzenlenen muhasebe fişidir. Kasaya giren paranın tutarını, ne için alındığını ve hangi hesap veya hesaplara alacak kaydedileceğini göstermektedir. Tahsil fişi düzenlenmesi durumunda işletmenin kasasına nakit para girişi olması nedeniyle, fişin borçlu tarafından her zaman Kasa hesabı yer alır.

Kasa tediye fişi, işletmenin kasasından para çıkması durumunda düzenlenen muhasebe fişidir. Kasadan çıkan paranın tutarını, ne için ödendiğini ve hangi hesap ya da hesaplara borç yazıldığını gösterir. Tediye fişi düzenlenmesi durumunda ise, işletme kasasından nakit para çıkışı yapmıştır ve bu nedenle fişin alacaklı tarafında Kasa hesabı yer alır.

Mahsup fişi, kasada para girişi veya çıkışı dışındaki tüm finansal nitelikli işlemler bu fiş yardımıyla düzenlenir. Mahsup fişinde hem borçlu hem de alacaklı hesaplar yer alabilir. Mahsup fişinin bu özelliği nedeniyle, uygulamada tediye ve tahsil fişinin yerine kullanıldığı sıklıkla gözlemlenmektedir.

Muhasebe fişleri finansal nitelikteki bir olayla ilgili tüm ticari belgeler bir araya getirilerek bir anlamda yevmiye maddesi oluşturulmaktadır. Bu durum özellikle bilişim alanındaki gelişmelerle birlikte önemini daha fazla arttırmaktadır. Bilişim ortamındaki muhasebe yazılımlarında muhasebe fişleri yasal defterlere finansal verilerin girişinin yapıldığı bir sayfa haline gelmiştir. Böylece fiş düzenlenirken yevmiye maddesi de oluşturulmakta ve ayrıca fişte kullanılan hesaplar ilgili büyük defter hesaplarına aktarılmaktadır. Muhasebe kayıtlarını elektronik ortamda tutulan bir işletmenin muhasebe fişi Şekil 3.13’de örnek olarak verilmektedir.

Şekil 3.13: Elektronik Ortamda Muhasebe Fişi Örneği

Şekil 3.13’te yer alan muhasebe fişi incelendiğinde, fiş tipi bölümünde “mahsup”, “kasa tediye” veya “kasa tahsil” seçeneklerinden biri tercih edilerek muhasebe girişi yapılabilmektedir.

Yevmiye Defteri

Yevmiye defteri, işletmenin karşılaştığı finansal nitelikli bir işlemi borç ve alacak ilişkisini birlikte değerlendirerek madde adı verilen alan içinde gösteren ve tutulması yasalarca zorunlu olan fiziki veya elektronik bir defterdir. Yevmiye defteri işletmenin finansal nitelikli olaylarını bir film şeridi gibi kayıt altına alırken, farklı bir bakış açısıyla da belgelerle kanıtlanan işlemleri bilançoya hatasız ya da en az hata ile hesaplar aracılığıyla aktarılmasını sağlar. VUK ise yevmiye defterini, “kayda geçirilmesi icabeden işlemlerin tarih sıras ile ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir” şeklinde tanımlamaktadır.

6762 Sayılı TTK’nın 70. Maddesinde yevmiye maddesi asgari şekil şartları olarak; madde sıra numarası, tarih, borçlu hesap, alacaklı hesap, meblağ, her kaydın dayandığı vasıkalara nevi ve varsa tarih ve numarası ile birlikte yevmiye defterinin ciltli ve sayfaları birbirini takip eden sıra numaralı olması gerektiği belirtilmektedir. Ancak 6102 sayılı TTK’da bu şekil şartlarına ilişkin böyle bir şekil şartı yer almamaktadır. Bunun yerine e-defter kapsamında yapılan düzenlemeler ile yevmiye defteri web ortamında işleyen ve belirli standartlara bağlı olarak kullanılan bir araç haline gelmiştir.

| Yvm.No | Hesap Kodu/Adı | Açıklama | Akt Hsp Borç | Akt Hsp Alacak | Borç | Alacak |
|--------|----------------------------|---|--------------|----------------|-----------|-----------|
| 2 | 03 Kasım 2010 Çarşamba | | | | | |
| | 120 ALICILAR | | | | 53.100,00 | |
| | 120 100 YURTIÇİ MÜŞTERİLER | Fatura : 1 / A 1 / 03 11 2010 | 53.100,00 | | | |
| | 391 HESAPLANAN KDV | Fatura : 1 / A 1 / KALE Tekstil A.Ş. | | 8.100,00 | | |
| | 600 YURT İÇİ SATIŞLAR | Fatura : 1 / A 1 / KALE Tekstil A.Ş. | | 45.000,00 | | |
| | | MADDE TOPLAMI | | | 53.100,00 | 53.100,00 |
| 3 | 03 Kasım 2010 Çarşamba | | | | | |
| | 120 ALICILAR | | | | 1.680,00 | |
| | 120 100 YURTIÇİ MÜŞTERİLER | Fatura : 2 / A 2 / 03 11 2010 | 1.680,00 | | | |
| | 391 HESAPLANAN KDV | Fatura : 2 / A 2 / KUANTUM Doğalgaz Proje Ltd.. | | 180,00 | | |
| | 600 YURT İÇİ SATIŞLAR | Fatura : 2 / A 2 / KUANTUM Doğalgaz Proje Ltd.. | | 1.500,00 | | |
| | | MADDE TOPLAMI | | | 1.680,00 | 1.680,00 |
| 4 | 03 Kasım 2010 Çarşamba | | | | | |
| | 191 İNDİRİLECEK KDV | Fatura : 3 / 0 / RAKS Elektronik Ltd Şti. | 90,00 | | | |
| | 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ | Fatura : 3 / 0 / RAKS Elektronik Ltd Şti. | 500,00 | | | |
| | 120 ALICILAR | | | | | 590,00 |
| | 120 100 YURTIÇİ MÜŞTERİLER | Fatura : 3 / 0 / 03 11 2010 | | 590,00 | | |
| | | MADDE TOPLAMI | | | 590,00 | 590,00 |
| 5 | 03 Kasım 2010 Çarşamba | | | | | |

Şekil 3.14: e-Yevmiye Defteri Örneği

e-Bele niteliğindeki mahsup, tediye ve tahsil fişlerinden veri girişi yapılarak e-Yevmiye defterine Şekil 3.14'teki şekilde aktarılmaktadır. e-Yevmiye defterleri yazılım firmasının veya işletme kendi finansal ve yönetim yapısına göre kendi yazılımlarına bağlı olarak farklı şekillerde oluşturabilmekte serbesttir. Ancak Elektronik Defter Genel Tebliği'nin belirlemiş olduğu standartlara bağlı kalarak bu şekilsel ve içerik düzenlemesini yapmak zorundadır.

Yevmiye defterinde yapılan hatalar ancak muhasebe kurallarına göre düzeltilebilir. (VUK'nun 217.) Muhasebe kurallarına göre yevmiye maddesindeki hatanın düzeltilmesinde borç alacak ilişkisini doğru yansıtacak şekilde "düzeltme maddesi" yapılmalıdır. Bu düzeltme maddesi; hatalı maddenin iptal edilip doğru kaydı yapmak şeklinde olabileceği gibi, madde içindeki hatalı hesap veya tutarda düzeltme şeklinde de olabilir.

Büyük Defteri

Bir faaliyet dönemi boyunca finansal tabloların hazırlanabilmesi için bilanço kalemlerinde ve gelir ve giderlerde ortaya çıkan değişimleri saptamak üzere hesaplara ihtiyaç bulunmaktadır. Hesapların işleyişini gösteren yasal defter ise "büyük defter" veya "defteri kebir" adı verilmektedir. VUK'nun 184. maddesinde ise **defteri kebir**'i, *yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defter* olarak tanımlanmaktadır.

TTK ve VUK'nda tutulması gereken defterler için yukarıda belirtilen genel şartlar büyük defter içinde geçerlidir. Hem ciltli defterlerde hem de bilgisayar üzerinde muhasebe yazılımında yevmiye defteri veya muhasebe fişleri ile bağlantılı çalışmaktadır. Bu nedenle elektronik büyük defter standartları da bu yönde geliştirilmiştir. 2011 yılında yürürlükten kalkan 6702 sayılı TTK ile yeni yürürlüğe giren 6102 sayılı TTK karşılaştırıldığında; büyük defterin şekil şartlarına ilişkin düzenlemelerin kaldırıldığı görülmektedir. Böylece TTK, sürekli değişen ve gelişen teknolojinin hızına durağan yasal düzenlemeler yaparak yetişmek yerine, ilgili kurumların tebliğleri ile yanıt bulmayı tercih ettiği gözlemlenmektedir. Benzer şekilde Vergi Usul Kanunu Taslağı incelendiğinde TTK kapsamında yer alan yevmiye, büyük ve envanter defterine ilişkin düzenlemeleri kaldırdığı görülmektedir.

Devletin yasal düzenlemeleri kapsamında ortaya çıkan Elektronik Defter Genel Tebliği kapsamında yapılan düzenlemeler ile büyük defter web ortamında işleyen ve belirli standartlara bağlı olarak kullanılan bir araç haline gelmektedir. Elektronik büyük defter Şekil 3.15'te gösterilmektedir.

| Yazdırma Önizleme | | | | | | | | | |
|-----------------------|------------|-----------------------|--------|------------------------------|------------|------------|-------------------------|--------|-------------------------------|
| DEFTER-I KEBİR RAPORU | | | | | | | | | |
| 190 DEVREDEN KDV | | | | | | | | | |
| Tarih | Hesap Kodu | Açıklama | Yım No | Borç | Tarih | Hesap Kodu | Açıklama | Yım No | Alacak |
| 22/11/2010 | 190 | KDV MAHSUBU | 12 | 1.271,19 | | | | | |
| | | | | Ara Toplam : 1.271,19 | | | | | Ara Toplam : |
| DEFTER-I KEBİR RAPORU | | | | | | | | | |
| 191 İNDİRİLECEK KDV | | | | | | | | | |
| Tarih | Hesap Kodu | Açıklama | Yım No | Borç | Tarih | Hesap Kodu | Açıklama | Yım No | Alacak |
| 03/11/2010 | 191 | Fatura : 3 / D / RAKS | 4 | 90,00 | 03/11/2010 | 191 | Fatura : 4 / A 1 / KALE | 5 | 2520,00 |
| 22/11/2010 | 191 | A4 KAĞIT ALIMI | 7 | 7,20 | 22/11/2010 | 191 | KDV MAHSUBU | 12 | 1.271,19 |
| | | | | Ara Toplam : 97,20 | | | | | Ara Toplam : 3.791,19 |
| DEFTER-I KEBİR RAPORU | | | | | | | | | |
| 335 PERSONELE BORÇLAR | | | | | | | | | |
| Tarih | Hesap Kodu | Açıklama | Yım No | Borç | Tarih | Hesap Kodu | Açıklama | Yım No | Alacak |
| | | | | | 22/11/2010 | 335 | Personel Ödemeleri | 11 | 14.000,00 |
| | | | | Ara Toplam : | | | | | Ara Toplam : 14.000,00 |
| DEFTER-I KEBİR RAPORU | | | | | | | | | |
| 391 HESAPLANAN KDV | | | | | | | | | |
| Tarih | Hesap Kodu | Açıklama | Yım No | Borç | Tarih | Hesap Kodu | Açıklama | Yım No | Alacak |
| | | | | | 03/11/2010 | 391 | Fatura : 1 / A 1 / KALE | | 8100,00 |
| | | | | | 07/11/2010 | 391 | Esbire : 7 / A 2 / KALE | | |

Şekil 3.15: Defteri Kebir Örneği

TTK'nın 65. Maddesinin 2. Bendinde; defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılması gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca 3. Bendinde ise, bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır. VUK'nun 217. Maddesi büyük defterde yapılan hataların düzeltilmesine ilişkin benzer açıklama yapmaktadır. Ancak e-defter kapsamında bu iki kanunun hata düzeltilmesine ilişkin hükümleri sadece yazılı çıktılar için geçerli olacaktır. Elektronik büyük defterde yapılan hataların yine muhasebe kurallarına bağlı olarak düzeltmeyi gerekli kılacaktır. Bu durumda ise, ya muhasebe fişlerinde ya da yevmiye defterinde yapılacak hata düzeltilmesi ile gerçekleştirilmelidir.

Envanter Defteri

TTK'nın 66/1. Maddesinde "her tacir, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır" yer almaktadır. Benzer şekilde TTK envanter defterini tacirler tarafından tutulmak zorunda olan defterler arasında göstermektedir. Ancak envanter defterinin şekli ve içeriği hakkında herhangi bir bilgiye yer verilmemektedir. VUK'nun 185. Maddesinde ise envanter defteri ciltli ve sayfaları birbirini takip eden sıra numaralı olması gerektiği belirtilmektedir. Bununla birlikte elektronik defter kavramı içinde düşünüldüğünde bu yasanın yeterli bir şekil şartını içerdiği söylenememektedir. Ayrıca uygulamada KOBİ niteliğindeki birçok işletme için hazırlanan muhasebe yazılımlarında envanter defterine bile rastlanılmamaktadır.

Envanter defterini diğer ticari defterlerden ayıran en önemli özellik ise, düzenlenme zamanı ve içeriğidir. Yevmiye ve büyük defter, işletmenin faaliyetleri sonucunda belgelere dayalı bir kayıt sistemine sahiptir. Ayrıca bu defterler belgeye dayalı olarak gerçekleşen bir olayı en fazla 30 gün içinde kayda alınmasını emreder. Envanter defteri ise işletmenin faaliyetleri için bir mola niteliğindedir. Dönem içinde gerçekleşen olayların doğruluğunu araştıran bir dedektiftir. Bu nedenle bir anlamda envanter defteri, yevmiye ve büyük defterin kontrolü yapan defterdir. Ayrıca envanter defteri TTK ve VUK'na göre bir faaliyet döneminde en az bir kez yapmayı gerekli kılmaktadır.

Özet

İşletmeler, ticari faaliyetlerine ilişkin veri ve bilgileri doğru, tarafsız, şeffaf, zamanlı ve gerçeğe uygun bir şekilde elde edebilmek için iyi bir muhasebe bilgi sistemine ihtiyaç duyarlar. Bu ise gerçekleşen finansal nitelikli olaylarını kayda alarak gerçekleştirilebilir. Yasalar önünde finansal bir olayın taraflarını, zamanını, işletmeye aidiyetini kanıtlayabilmek için belgelere gereksinim bulunmaktadır. Belgelerde toplanan verilerin ise işletmenin faaliyetlerini sürdürmesi için gerekli bilgiye dönüşmesi için en önemli araçlar ise ticari ve ticari olmayan defterlerdir.

Ticari belgeler; fatura yerine geçen belgeler, ücret bordrosu, kambiyo senetleri ve diğer belgeler olarak sınıflandırılabilir.

Defterler TTK'na göre muhasebeyle ilgili ve ilgili olmayan ticari defterler olarak sınıflandırılmaktadır. Muhasebe ile ilgili ticari defterler; yevmiye, büyük ve envanter defterinden oluşmaktadır. Muhasebeyle ilgili olmayan ticari defterler ise; pay defter, yönetim kurulu karar defter ve genel kurul toplantı ve müzakere defter gibi defterlerden oluşmaktadır. Ders kapsamında muhasebe ile ilgili ticari defterler açıklanmaya çalışılmıştır.

Türkiye'de ticari hayatı düzenleyen yasalar Cumhuriyet'in ilk yılları veya tek partili rejime geçiş dönemlerine rastlamaktadır. Bu nedenle de yasalar geçmişin ticari hayatının izlerini yansıtmakta ve günümüzün gelişmelerine ancak tebliğ ve geçici hükümlerle cevap verebilmektedir. Son yıllarda ise hızlı bir yasal düzenleme ile ticari hayat yeniden düzen altına alınmaktadır. Yeni yürürlüğe giren yasalar, belge ve defterlere kendi bakış açısıyla bakıp hüküm vermek yerine, kapsamı dahilinde müdahalede bulunmayı ve muhasebe biliminin gereklerine daha fazla cevap verecek şekilde düzenlenmektedir.

Kendimizi Sınavalım

1. Ticari belgelerini ve defterlerini Türkiye Muhasebe Standartları kurallarına göre düzenleyen işletmeler, aşağıdakilerden hangisini yöneticilerine bilgi olarak **sunamaz**?

- Sektördeki rakipleri ile işletmesini karşılaştırır
- İşletmeye ilişkin istatistiksel bilgi üretir
- Emlak Vergisi oranlarını değiştirir
- İşletmenin finansal durumunu analiz eder
- İşletmenin verimliliğini arttırıcı özel yönetim kararları alır

2. Aşağıdakilerden hangisi İşletmelerin 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre tutmak zorunda olduğu ticari defterlerden birisi **değildir**?

- Kasa Defteri
- Pay Defteri
- Yevmiye Defteri
- Yönetim Kurulu Karar Defteri
- Defteri Kebir

3. İşletmenin ilişkili taraflarına hesap verebilmesinde kullanılan finansal tablolar ticari defterler yardımıyla yaratılabilir. Buna göre aşağıdakilerden hangisi TTK'ya göre muhasebeyle ilgili bir ticari defterdir?

- Pay Defteri
- Yönetim Kurulu Karar Defteri
- Genel Kurul Toplantı Defteri
- Müzakere Defteri
- Envanter Defteri

4. VUK'a göre defter tutacak tacirler defterlerini bazı amaçları sağlayacak şekilde tutmak zorundadır. Buna göre aşağıdakilerden hangisi bu amaçlardan birisi **değildir**?

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek
- Üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumunu kontrol etmek ve incelemek
- İşletmenin ticari kârını tespit etmek
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap sonuçlarını tespit eder
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek

5. Muhasebe verilerinin güvenilir, tarafsız, karşılaştırılabilir ve zamanlı bilgilere dönüşmesinde en temel kaynak aşağıdakilerden hangisidir?

- Bilanço
- Ticari belgeler
- Gelir Tablosu
- Nakit Akış Tablosu
- Özkaynak Değişim Tablosu

6. Aşağıdakilerden hangisi TTK'ya göre her tacirin saklaması istenen belgelerden birisi **değildir**?

- Alınan Ticari Mektuplar
- Çalışma Talimatları
- Ticari İşe İlişkin Yazışmalar
- Gönderilen İş Yeri Açılış Davetiyeleri
- Ticari Defterlerin Tutulmasına İlişkin Belgeler

7. Aşağıdakilerden hangisi bir işletmenin belge organizasyonunu etkileyen unsurlardan birisi **değildir**?

- İşletmenin Büyüklüğü
- Üst Yönetimin Bilgiye Verdiği Önem
- İşletmenin Teknolojik Altyapısı
- İşletmenin Faaliyet Konusu
- İşletmenin Yerleşim Yeri

8. TTK'ya göre ticari belgelerin saklanma süresi aşağıdakilerden hangisidir?

- 5 yıl
- 8 yıl
- 10 yıl
- 15 yıl
- 25 yıl

9. Aşağıdakilerden hangisi fatura yerine geçen belgelerden birisidir?

- Müstahsil Makbuzu
- Çek
- Poliçe
- Hisse Senetleri
- Mahsup Fişi

10. Aşağıdakilerden hangisi poliçenin taraflarından birisi **değildir**?

- a. Keşideci
- b. Ciranta
- c. Muhatap
- d. Banka
- e. Lehtar

Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı

1. **c** Yanıtınız yanlış ise “Belge Düzenleme ve Defter Tutma Amaçları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

2. **a** Yanıtınız yanlış ise “Defter Tutma Sorumluluğu: Defter Kavramı” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

3. **e** Yanıtınız yanlış ise “Defter Tutma Sorumluluğu: Defter Kavramı” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

4. **b** Yanıtınız yanlış ise “Vergi Usul Kanunu Açısından Belge Düzenleme ve Defter Tutmanın Amacı” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

5. **b** Yanıtınız yanlış ise “Belge Düzenleme Sorumluluğu: Belge Kavramı” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

6. **d** Yanıtınız yanlış ise “Belge Düzenleme Sorumluluğu: Belge Kavramı” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

7. **e** Yanıtınız yanlış ise “Belge Düzenleme Sorumluluğu: Belge Düzeni” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

8. **c** Yanıtınız yanlış ise “Belgelerin Saklanması, İbrazı ve Saklama Süresi” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

9. **a** Yanıtınız yanlış ise “Fatura Yerine Geçen Belgeler” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

10. **d** Yanıtınız yanlış ise “Poliçe” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

Türkiye’de ticari hayatı düzenlenen TTK ve VUK, belge düzenleme ve defterlere ilişkin düzenlemelerde önemli rol oynamaktadır. Ancak işletmelerin finansal durumunu göstermesi için belge ve defterler muhasebe ilkelerine izlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle hem yasal hem de muhasebe kuralları etkin rol oynamaktadır.

Sıra Sizde 2

Bir işletmenin işlemleri hakkında bilgi sağlayan tüm belgeler işletme için kaynak belgeleridir. İşletme faaliyetleri sonucunda doğru, tarafsız, şeffaf ve analiz edilebilir bilgiye ulaştıracak kaynak belgelerini muhasebe sisteminde işlemlerin girilme sürecinde belirlemek zorundadır. Böylece, belirli hesaplarda ticari işlemlerin etkilerinin belirlenmesinde kullanılan bilgiler gerçeği yansıtacak şekilde yaratılmış olacaktır.

Sıra Sizde 3

Sermaye Piyasası Araçları; hisse senetleri, borçlanma araçları, katılma intifa senetleri, kâr ve zarar ortaklığı belgeleri, banka bonoları, banka garantili bonolar, finansman bonoları, kıymetli maden bonoları, varlığa dayalı menkul kıymetler, gayrimenkul sertifikaları olarak sıralanabilir.

Sıra Sizde 4

Ticari hayatta bazı durumlarda fatura yerine geçen belgeler de sözkonusudur. Bunlar; perakende satış belgesi, sevki irsaliyesi veya irsaliyeli fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzu olarak sınıflandırılır.

Sıra Sizde 5

Ayhan Tasa’nın gelir vergisi matrahı 28.400 liradır. Bu durumda 2012 dönemi için toplam gelirleri 58.000 lira ve üzerinde olması nedeniyle %27’lik dilime gelir vergisi hesaplaması yapılması gerekmektedir.

₺25.000 için ₺4.500k

$(28.400 - 25.000) \times \%27 =$ ₺918k

Gelir Vergisi Kesintisi ₺5.418 k

Sıra Sizde 6

Bono ikili bir ticari ilişkiyi düzenlerken, poliçe üçlü bir ilişkiyi düzenlemektedir. Bono da keşideci ve muhatap aynı gerçek veya tüzel kişi iken, poliçe de keşideci poliçeyi düzenleyen ve muhatapta keşideciye borçlu olup lehtara ödeme yapmayı kabul eden gerçek veya tüzel kişidir.

Yararlanılan Kaynaklar

Althusser, L. (2000). **Machlavel and Us**, Verso, London.

Arican, Ahmet “Elinde bir müstahsil makbuzu olan Tarım Bağ-Kur’undan emekli olabiliyor” (Yeni Asya Gazetesi 01.08.2008) <http://www.yeniasya.com.tr/2008/08/01/yazarlar/a.htm> (22.12.2011)

Atabey, Ata ve Parlakkaya, Raif (2004). **Muhasebeye Belge Düzeni**, Nobel Yayın No:656, Ankara.

Atabey, Ata vd. (2003). **Ticaret ve Muhasebe Belgeleri: Ön Muhasebe** Nobel Yayın No:302, Ankara.

Ateş, T. (1994). **Siyasal Tarihimiz Nerele Gidiyor**, Der Yayınevi, İstanbul.

Ayboğa, Hanifi (Temmuz-Ağustos-Eylül 2001). “İşletmelerde Muhasebe Hukuku Belge ve Organizasyonu” **Mali Çözüm Dergisi**.

Bektöre, Sabri; Sözbilir, Halim ve Banar Kerim (2007) **Genel Muhasebe** Nisan Kitabevi, Ankara.

Bozkaya, M. ve Kılıç, L. (2010). **Ders Kitabı Hazırlarken**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir.

Cemalcılar, Özgül (1987). **Genel Muhasebe: Teknik, İlkeler, Uygulama** Beta Yayın No: 115, İstanbul.

Cemalcılar, Özgül ve Erdoğan, Nurten (2000). **Genel Muhasebe** 5.Bası, Beta Yayın No:674, İstanbul.

Heintz, James A. ve Parry, Robert W. (2008). **College Accounting** 19th Edition, Thomson Sourt-Western.

Özbingöl, Ayten (2008). **Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkilerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

Porter, Gary A. ve Norton, Curtis L., (2010). **Using Financial Accounting Information** 6th Edition, South-Western Cengage Learning, 2010.

Sevilengül, Orhan (2007) **Genel Muhasebe: Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Gazi** Kitabevi, Ankara.

Yücel, T. (1983). **Yapısalcılık ve Tarihsel Sürec İçinde İnsan**, İstanbul: Can Yayınları.

(2011). TC Milli Eğitim Bakanlığı, Muhasebe ve Finansman: Ticari Defter ve Belgeler, Ankara.

[http://megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/modul_pdf/344MV0066.pdf (29.10.2011)]

(Temmuz 2006). **9. Kalkınma Planı (2007-2013): Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara. http://plan9.dpt.gov.tr/oik09_vergi/vergi.pdf (15.12.2011).

<http://web.ogm.gov.tr/birimler/bolgemudurlukleri/kastamonu/Dokumanlar/%C4%B0p/288ST.htm> (23.12.2011)

http://www.alomaliye.com/gvk_185.htm (22.12.2011)

http://www.alomaliye.com/ticari_defterler.htm (11.11.2011)

http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanunu/15405411_degisiklik_islenmis_5.12.2011_662_sayili_khkx.pdf (20.12.2011)

<http://www.efatura.gov.tr> (02.01.2012)

<http://www.edefter.gov.tr> (02.01.2012)

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=h b7fisQSxrvYXBdl&type=teblig> (02.01.2012)

<http://iklimeuyumseferberligi.com.tr/doc/iklimeuyum-seferberligi-projesi-final-rapor-revize-21-10-2011.pdf> (21.12.2011)

http://k9ticaripaket.com/sites/default/files/RESIMLER/Muhasebe/Muhasebe_defteri_kebir_raporu.png (18.12.2011)

<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.aspx?MevzuatKod=1.4.213&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=> (07.11.2011)

<http://www.onlinesorgula.com/sorgulamalar/efatura-sorgulama> (02.01.2012)

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/12/20111213-10.htm> (03.01.2011)

<http://spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=76&fn=76.pdf> (01.01.2012)

<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=702&fn=702.pdf> (08.11.2011)

<http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5941.html> (24.12.2011)

<http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html> (03.11.2011)

<http://www.tuketicifinansman.net/2011/11/2012de-vergi-harc-ve-cezalara-zam-geliyor.html#ixzz1h6TeQjwe> (20.12.2011).

<http://www.vergisigorta.com/dokumanlar/vuktasak.pdf> (07.11.2011)

4

Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

- 👁️ İşletmelerin finansal tablolarını tanıyabilecek,
- 👁️ İşletmelerin finansal tablolarını kullanıcılarını ve bunların amaçlarını sıralayabilecek,
- 👁️ İşletmelerin finansal tablolarının hukuki boyutu hakkında bilgilere sahip olabilecek,
- 👁️ Bazı temel kanunların finansal tabloları ne amaçla kullandığını kavrayabilecek

bilgi ve becerilere sahip olabilirsiniz.

Anahtar Kavramlar

- 🔑 Bilanço
- 🔑 Gelir Tablosu (Kar/Zarar Tablosu)
- 🔑 Nakit Akış Tablosu
- 🔑 Özkaynak Değişim Tablosu
- 🔑 Varlıklar ve Yükümlülükler,
- 🔑 Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri
- 🔑 Netleştirme ve Mahsup
- 🔑 Doğru Resim İkesi

İçindekiler

- ❖ Giriş
- ❖ Finansal Tablo Amaçları ve Türleri
- ❖ Finansal Tabloların Taşınması Gereken Özellikler
- ❖ Finansal Tabloların Hukuki Yönü

Mali Tablolar (Finansal Tablolar)

GİRİŞ

Finansal tablolar, dünya genelinde birçok işletme tarafından, işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanmakta ve sunulmaktadır. Sözü edilen finansal tablolar ülkeden ülkeye büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Diğer taraftan, bir takım sosyal, ekonomik ve hukuki sebepler ile ulusal düzenlemelerin oluşturulması sırasında farklı ülkeler tarafından farklı finansal tablo kullanıcılarının gereksinimlerinin dikkate alınması gibi sebeplerle de bazı farklılıklar taşımaktadır.

Söz konusu farklılıklar, finansal tablo unsurları için farklı tanımların kullanılmasına neden olmuştur; örneğin, varlıklar, borçlar, özkaynaklar, gelir ve giderler farklı tanımlanmıştır. Ayrıca söz konusu farklılıklar, finansal tablolarda yer alan kalemlerin muhasebeleştirilmesinde farklı kriterlerin kullanılmasına ve bu kalemler için farklı ölçüm esaslarının benimsenmesine de yol açmıştır. Finansal tabloların kapsamı ve bu tablolarda yer verilen açıklamalar da bu farklılıklardan etkilenmiştir.

FİNANSAL TABLO AMAÇLARI VE TÜRLERİ

İşletmelerin muhasebe birimlerinin önemli görevlerinden birisi de işletmenin ekonomik durumunu gösteren raporlar hazırlamaktır. Bu nokta muhasebenin raporlama işlevinin bir gereğidir. Bu raporlara genel ifadeyle mali tablolar (finansal tablolar) adı verilir. Finansal tablolar aracılığıyla işletmenin ekonomik durumunu bilmek ve kullanmak isteyenlere işletmenin ekonomik durumu ile ilgili bilgiler aktarılmış (raporlanmış) olur.



Finansal raporlama en çok, ihtiyacı olan bilgilere işletmede doğrudan ve kendi imkanları ile ulaşma imkanı olmayan tarafların bilgi ihtiyacı karşılama için yapılır.

Gerçekte işletmedeki her türlü işlemin raporlanması yapılır. Örneğin çalışanların işe devam durumunu ve performansını gösteren tablo, işletmenin alacaklarını gösteren tablo, işletmenin karlılığını gösteren tablo. Bunların her biri işletmeyle ilgili değişik amaçlarla hazırlanmış tablolardır. İşletme yöneticileri bunlara bakarak karar vereceklerdir. Dolayısıyla en genel ifadeyle alınacak kararı ilgilendiren her bilginin raporlanması mümkündür. Bunlar özel ve sınırlı raporlardır. Fakat bu dersin konusu (daha özel olarak muhasebenin konusu) özel ve sınırlı kapsamlı raporlar değildir. Bu ünite de işletmenin ekonomik durumunu bilmek isteyenlerin (finansal tablo kullanıcıları) işine yarayacak belli başlı ve genel bilgilerin raporlanması konu edilecektir. İşte tam bu noktada finansal raporların “**genel amaçlı finansal tablolar**” ve “**özel amaçlı finansal tablolar**” olarak iki kısma ayrıldığına dikkat etmek gerekir. Konunun ayrıntısına girmeden önce finansal tabloların amacının; ilgililere işletmenin ekonomik durumu ve performansı hakkında bilgi sunmak olduğuna dikkat etmek önemlidir.

Genel amaçlı finansal tabloların özel amaçlı finansal tablolardan en önemli farkı şudur: Genel amaçlı finansal tabloları her işletme düzenlemek ve ilgililere sunmak zorunda iken özel amaçlı finansal tablolarda böylesi bir zorunluluk yoktur.



Bu zorunluluk genelde kanunlardan kaynaklanan zorunluluktur. Fakat bazı durumlarda yasal zorunluluk yerine ekonomik zorunluluk da söz konusu olabilmektedir. Bu ünite de yasal zorunluluk esas alınmıştır.

Finansal Tabloların Amaçları

Finansal tabloların amacına değinmeden önce “finansal tablolar kimler için hazırlanır” sorusunun cevabını vermek konuyu daha akıcı ve kalıcı yapacaktır. En basit cevapla finansal tabloları kendi amaçları doğrultusunda kullanmak isteyenler için hazırlanırlar. Daha teknik bir cevapla finansal tablolar “finansal tablo kullanıcıları” için hazırlanırlar. O halde kimdir bu finansal tablo kullanıcıları? Neden finansal tabloları kullanırlar? Muhasebe literatüründe finansal tablo kullanıcıları adı verilen taraflar ve kullanma amaçları şunlardır:

- Mevcut ve Potansiyel Yatırımcılar,
- Çalışanlar,
- Borç Verenler,
- Satıcılar ve Diğer Ticari Tedarikçiler,
- Müşteriler,
- Hükümetler ve Kamu İşletmeleri,
- Genel Olarak Kamu.

Bunlar finansal tabloları değişik bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için kullanırlar. Kullanıcıların ihtiyaçları aşağıdakileri içerir:

- Yatırımcılar:** İşletmeye sermaye sağlayarak sermaye riskini üstlenenler ve onların fikir danıştığı kişiler yatırımların taşıdığı risklerle ve yatırımın getirisi ile ilgilenirler. Yatırımcıların satın alma, elde tutma veya satma kararlarını vermelerine yardımcı olacak bilgilere ihtiyaçları vardır. Bir işletmenin ortakları aynı zamanda bu işletmenin kendilerine kar payı ödeme gücünü anlamalarını sağlayacak bilgilere de ihtiyaç duyarlar.

Başka deyişle; işletme sahipleri veya ortaklar koydukları sermayeden en yüksek getiriyi (kayı) beklerler. Kar/zarar durumu başta olmak üzere işletmenin mali durumunu bilmek isterler. Bu bilgi ihtiyaçlarını muhasebenin düzenleyip sunduğu mali tablolar kanalıyla giderirler. Bu nedenle işletmenin muhasebecisinin işletmedeki mali olayları kaydetmesi ve mali tablolar aracılığıyla rapor etmesi gerekir.

- Çalışanlar:** Çalışanlar ve onları temsil eden gruplar işverenlerinin devamlılığı ve karlılığı ile ilgili bilgilere ihtiyaç duyarlar. Bunlar aynı zamanda çalıştıkları işletmenin kendilerine ücretlerini, emekli olmaları halinde emeklilikle ilgili yükümlülüklerini ödeme kabiliyetini ve işletmenin iş sağlama imkanlarını anlamalarına sağlayacak bilgilerle de ilgilenirler.

Başka deyişle; işletme personeli emeklerinin karşılığını (ücret veya maaş) almak isterler. Çalıştıkları firmanın ücretleri ödeyebilecek güçte olmasını ümit ederler. Ücretleri ödeyemeyen işletmede çalışmak istemeyeceklerdir. İşletmenin şimdi veya gelecekte bu güçte olup olmadıklarını bilmek için işletmenin bilançosuna bakmak gerekir.

- Borç Verenler:** Borç verenler verdikleri borçları ve borçlara ait faizleri zamanı geldiğinde tahsil edebilme imkanlarını belirlemek için bilgiye ihtiyaç duyarlar.

Başka deyişle; banka ve benzeri kredi kuruluşlarının, işletmeye verdikleri veya verecekleri krediyi geri ödeyebilecek güçte olup olmadığını bilmek isterler. İşletmenin mevcut borç yükü, alacaklarının toplamı da bu konuda önem kazanır. Bu amaçla muhasebe servisinin hazırladığı bilanço ve gelir tablosuna bakmak gereğini duyarlar.

- Satıcılar ve Diğer Ticari Tedarikçiler:** Satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler işletmenin kendilerine olan borçlarını zamanı geldiğinde ödeme gücünü belirlemelerini sağlayacak bilgilerle ilgilenirler. Ticari kreditorler, kendileri için önemli bir müşteri olmaması nedeniyle bir işletmenin devamlılığına ihtiyaç duymuyorlarsa, finansal borç verenlere nazaran bir işletmenin kısa vadeli performansı ile daha çok ilgilenirler.

- e. **Müşteriler:** Müşteriler, özellikle uzun süredir iş yaptıkları ve kendi işleri için devamlılığına ihtiyaç duydukları işletmenin devamlılığına ilişkin bilgilerle ilgilenirler.

Başka deyişle; müşteri ve satıcıların muhasebeden beklentileri; işletmeden alacaklarını ve bunlara karşılık yapılan ödemeler ile müşterilerden olan alacakların ve yapılan tahsilatların doğru olarak kaydedilmesini isterler. Ayrıca satıcılar işletmeden kendilerine olan borçlarını ödeyecek güçte olup olmadıklarını bilmek için mali tabloları inceleme gereği duyabilirler.

- f. **Hükümetler ve Kamu Kurumları:** Hükümetler ve kamu işletmeleri kaynakların tahsisi ile ilgilidirler. Dolayısıyla bunlar işletmenin faaliyetleri ile ilgilenirler. İşletmenin faaliyetlerine ilişkin yasal düzenleme yapmak, vergi politikasını belirlemek, ulusal gelir ve diğer istatistiki hesapları yapmak için de bilgi gereksinimi vardır. Örneğin Gayri Safi Milli Hasıla rakamının hesaplanması, işletmeden alınacak vergi rakamının belirlenmesi.

- g. **Kamuoyu:** Bir işletme genel olarak kamu diye adlandırılan toplumu etkileyebilecek birçok iş ve işlem yapabilir. Örneğin, bir işletme bulunduğu bölgenin ekonomik yaşamına o bölge insanlarını çalıştırmak ve bölgesel satıcılardan mal veya hizmet almak gibi birçok şekilde katkı yapabilir. Finansal tablolar işletmenin başarıları ile ilgili geçmişteki trendler, en son gelişmeler ve işletmenin faaliyet konuları hakkında bilgi sunarak kamuya yardımcı olabilir. Başka deyişle; çeşitli sivil toplum örgütleri kendi açılarından işletme faaliyetleri ile ilgilenirler. Örneğin çevre koruma dernekleri işletmenin bu alandaki yatırımlarını öğrenmek isteyebilirler.



Sizce yukarıdaki listede eklenebilecek başka bir kullanıcı kesimi var mıdır?

Kısaca özetlemek gerekirse finansal tablo kullanıcılarının neredeyse tamamı aşağıdaki konulardaki bilgi ihtiyacını karşılamak arzu ve istegindedirler. Bunlar;

- Sermayede payı temsil eden yatırımları satın almaya, elde tutmaya veya satmaya karar verme,
- Yönetimin yeterliliğini ve sorumluluğunu değerlendirme,
- İşletmenin, çalışanların ücret ve diğer menfaatlerini sağlayabilecek güçte olup olmadığını değerlendirme,
- İşletmeye borç verilen fonların emniyette olup olmadığını belirleme,
- Vergi politikalarını belirleme,
- Dağıtılabılır kâr ve temettü tutarlarını belirleme,
- Ulusal gelir istatistiklerini hazırlama ve kullanma ya da
- İşletmelerin faaliyetlerini yasal açıdan düzenleme amaçlarıyla ekonomik kararlar almalarıdır

Ayrıntıları yukarıda verildiği üzere finansal tabloların amacı, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olabilmek için, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Ayrıca finansal tablolar, işletme yöneticilerinin kendilerine (işletme sahip veya ortakları tarafından) emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da gösterir. Finansal tablolar bu amaca ulaşmak için işletmeyle ilgili aşağıdaki bilgileri sunar:

- Varlıklar;
- Borçlar;
- Özkaynaklar;
- Gelir ve giderler, karlar ve zararlar dahil;
- Ortakların ortak olmaları sebebiyle yaptıkları katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ve
- Nakit akışları.

Bu bilgi, dipnotlarda yer alan diğer bilgilerle birlikte finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki nakit akışlarını ve özellikle bunların zamanını ve kesinliklerini tahmin etmelerine yardımcı olur.



Finansal tabloların amaçları ve işlevleri konusunda ayrıntılı bilgi için www.tmsk.org.tr adresinde yer alan “Kavramsal Çerçeve”ye bakınız.

Finansal Tablo Türleri

Genel Amaçlı Finansal Tablolar

Genel amaçlı finansal tablolar, işletmenin finansal durumu hakkında bilgi sağlar. İşletmenin finansal durumunu gösteren bilgi, işletmenin ekonomik kaynakları ile işletmeye yönelik talep haklarına ilişkin bilgidir. Ayrıca, bu tablolar, işletmenin ekonomik kaynaklarında ve işletmeye yönelik haklarda değişikliğe yol açan işlemlerin ve diğer olayların etkileri hakkında bilgi sağlar. Her iki tür bilgi de, bir işletmeye kaynak sağlama kararları alınırken faydalı olacak veriler sağlar. Finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Genel amaçlı finansal tablolar seti aşağıdaki finansal tablolardan oluşur. Bunlar;

1. Dönem Sonu Finansal Durum Tablosu (Bilanço);
2. Döneme Ait Kapsamlı Gelir Tablosu
3. Döneme Ait Özkaynak Değişim Tablosu
4. Döneme Ait Nakit Akış Tablosu
5. Yukarıdaki Finansal Tabloların Dipnotları

Yukarıda adı geçen finansal tablolar muhasebe defterlerinde ayrıntılı olarak işleneceği için burada örneklerine ve şekilsel yapılarına yer verilmeyecektir.



Bu ünite de yer alan diğer konuları öğrenmeye başlamadan önce herhangi bir muhasebe kitabından bilançoda ve gelir tablosunda hangi hesap gruplarının yer aldığını araştırınız.

Özel Amaçlı Finansal Tablolar

Özel amaçlı finansal tabloların adı, şekli ve içeriği konusunda belirli kurallar yoktur. Her işletme kendi ihtiyacına uyan şekilde ve içerikte tablolar hazırlayabilir. Özel amaçlı finansal tablolar genelde işletme içi ihtiyaçlar doğrultusunda hazırlanırlar ve isteğe bağlıdır. Fakat daha önce de belirtildiği gibi genel amaçlı finansal tabloları her işletme hazırlamak zorundadır. Örneğin Satışların Maliyeti Tablosu özel amaçlı bir tablodur. Bu ünite de özel amaçlı finansal raporların ayrıntısına girilmeyecektir.



Bu konuda ayrıntılı bilgi için www.tmsk.org.tr adresinde yer alan “Kavramsal Çerçeve”ye bakınız.

FİNANSAL TABLOLARIN TAŞIMASI GEREKEN ÖZELLİKLER

Finansal tablolar ancak bazı özellikleri taşıması durumunda “finansal tablo” olarak kabul edilirler. Başka deyişle şekil ve içerik yönünden bazı özellikleri taşırlarsa yasalar karşısında finansal tablo sayılırlar. Buna muhasebe literatüründe “finansal tabloların niteliksel özellikleri” denir. Bu özellikleri taşımayan her türlü finansal rapor finansal tablo olarak kabul edilemez.

Finansal bilginin faydalı olması için, ihtiyaca uygun olması ve açıklamayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun bir şekilde sunması gerekir. Finansal bilgi karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, anlaşılabilir ise ve zamanında sunulmuşsa söz konusu bilginin faydası artırılmış olur.

Finansal tablolarda aşağıdaki özellikler bulunmalıdır. Bunlar;

Finansal tablolarda bulunması gereken özellikler “temel niteliksel özellikler” ve “destekleyici niteliksel özellikler” olarak iki alt gruba ayrılır.

- Temel Niteliksel Özellikler
 - İhtiyaca Uygunluk
 - Gerçeğe Uygun Şekilde Sunum
- Destekleyici Niteliksel Özellikler
 - Karşılaştırılabilirlik,
 - Doğrulanabilirlik,
 - Zamanında sunum
 - Anlaşılabilirlik,

Destekleyici özellikler ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulan bilginin faydasını arttırlar. Ayrıca destekleyici niteliksel özellikler, bir ekonomik olayın sunumunda kullanılacak iki yöntemin de aynı derecede ihtiyaca uygun bilgi ürettiği ve gerçeğe uygun şekilde sunum sağladığı durumlarda, yöntemlerden hangisinin kullanılması gerektiğinin belirlenmesinde faydalı olabilir.



Bilgi ihtiyaca uygun olmadığında veya gerçeğe uygun bir şekilde sunulmadığında, destekleyici niteliksel özellikler bu bilgiyi, tek başına ya da grup olarak, faydalı kılamaz.

İhtiyaca Uygunluk

İhtiyaca uygun finansal bilgi, kullanıcılar tarafından verilen kararları etkileme gücüne sahiptir. Finansal bilgi; tahminlerde kullanılabilme, teyit etme veya her iki özelliği birden taşıyorsa, verilen kararları etkileme gücüne sahiptir.

Finansal bilgi, gelecekteki sonuçlar tahmin edilirken kullanıcılar tarafından bir veri olarak kullanılabilir, tahminlerde kullanılabilme özelliğine sahiptir. Finansal bilginin tahminlerde kullanılabilme özelliğine sahip olması için bir öngörü veya tahmin olması gerekmez. Tahminlerde kullanılabilme özelliğine sahip olan finansal bilgi, kullanıcılar tarafından öngöründe bulunurken kullanılır.

Finansal bilgi, önceki değerlendirmelere yönelik geri bildirim sağlıyorsa (yani önceki değerlendirmeleri doğruluyor ya da değiştiriyorsa) teyit etme özelliğine sahiptir.

Finansal bilginin tahminlerde kullanılabilme özelliği ve teyit etme özelliği birbiri ile ilişkilidir. Tahminlerde kullanılabilme özelliğine sahip olan bilgi, genellikle teyit etme özelliğine de sahiptir. Örneğin; cari yıl hasılat tutarına ilişkin bilgi gelecek yıllara ilişkin hasılat tutarlarının tahmin edilmesinde kullanılacağı gibi geçmiş yıllarda cari yıl hasılat tutarı için yapılmış olan tahminlerle de karşılaştırılabilir. Bu karşılaştırmaların sonuçları, daha önceki tahminlerin yapılması sırasında uygulanan süreçlerin düzeltilmesi ve iyileştirilmesinde kullanıcılara yardımcı olur.

Önemlilik: Bir bilginin verilmemesi veya yanlış verilmesi kullanıcıların belirli bir işletmeye ilişkin finansal bilgiye dayanarak verecekleri kararları etkileyebiliyorsa bu bilgi önemlidir. Önemlilik ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü halidir. Bilginin önemli olup olmadığına yönelik değerlendirme, bireysel bir işletmenin finansal raporu dikkate alınarak, bilginin ilgili olduğu kalemlerin niteliğine veya büyüklüğüne ya da her ikisine birden bağlı olarak yapılır.

Gerçeğe Uygun Şekilde Sunum

Finansal raporlarda, ekonomik olaylar kelimelerle ve sayılarla ifade edilir. Finansal bilginin kullanıcılara faydalı olabilmesi için ilgili olayları sunması yeterli değildir, bu olayları gerçeğe uygun bir şekilde sunmalıdır. Gerçeğe uygun bir sunumun, tam anlamıyla sağlanabilmesi için üç özelliğe sahip olması gerekir. Buna göre sunum tam, tarafsız ve hatasız olmalıdır.

Tam bir sunum; ekonomik olayın bir kullanıcı tarafından anlaşılması için tanımlamalar ve dipnotlar da dahil olmak üzere gerekli tüm bilgileri içerir. Örneğin, bir varlık grubuna ilişkin olarak yapılacak tam

bir sunum; asgari olarak, grupta yer alan varlıkların niteliklerinin tanımlanmasını, grupta yer alan bütün varlıkların rakamsal olarak belirtilmesini ve rakamsal açıklamanın neyi gösterdiğini (örneğin, edinme maliyeti, düzeltilmiş maliyet veya gerçeğe uygun değer) kapsar.

Tarafsız sunum, finansal bilginin seçiminde ve gösteriminde önyargı taşımaması anlamına gelir. Tarafsız bilgi, kararlar üzerinde etkisi olmayan ya da belirli bir amaca yönelik olmayan bilgi anlamına gelmez. Aksine, ihtiyaca uygun finansal bilgi, tanımında da belirtildiği gibi, kullanıcıların kararlarını etkileme gücüne sahiptir.

Bilginin gerçeğe uygun şekilde sunulması her açıdan doğru olduğu anlamına gelmez. Bunun için de hatasız sunum özelliği aranır. Hatasız sunum; ekonomik olayın tanımlanmasında hataların veya ihmallerin olmaması ve raporlanan bilginin elde edilmesinde kullanılan sürecin hatasız olarak seçilmiş ve uygulanmış olması anlamına gelir.

Karşılaştırılabilirlik

Finansal tablo kullanıcıları bir yatırımın satılması ya da elde tutulması veya yatırım yapılacak işletmenin seçimi gibi alternatifler arasında tercih yapmayı gerektiren kararlar verirler. Bu doğrultuda, işletmeye ilişkin bilgiler diğer işletmelere ilişkin benzer bilgilerle ve aynı işletmenin başka bir döneme ya da başka bir tarihe ait benzer bilgileri ile karşılaştırılabilir ise daha faydalıdır. Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların finansal tablo kalemleri arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlayan niteliksel bir özelliktir. Diğer niteliksel özelliklerden farklı olarak, karşılaştırılabilirlik tek bir kalemle ilgili değildir. Karşılaştırma yapılabilmesi için en az iki kalem gereklidir. Temel niteliksel özelliklerin sağlanması ile birlikte belirli bir seviyede karşılaştırılabilirliğe ulaşmak mümkündür. İlgili bir ekonomik olayın gerçeğe uygun bir şekilde sunumu ile benzer bir ekonomik olayın başka bir işletme tarafından gerçeğe uygun olarak sunumunun, kendiliğinden belirli bir seviyede karşılaştırılabilirliği sağlaması gerekir. Tek bir ekonomik olayın birden fazla yöntemle gerçeğe uygun bir şekilde sunumu sağlanabilir. Bununla birlikte aynı ekonomik olay için alternatif muhasebe yöntemlerine izin verilmesi, karşılaştırılabilirliği azaltır.

Doğrulanabilirlik

Doğrulanabilirlik, finansal tablo kullanıcılarının, bilginin açıklamayı amaçladığı ekonomik olayı gerçeğe uygun bir şekilde sunduğundan emin olmasına yardımcı olur. Doğrulanabilirlik, farklı bilgi düzeyindeki ve bağımsız gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda görüş birliğine varabilmeleri (gözlemcilerin tam bir uzlaşmaya varmaları gerekmez) anlamına gelir. Doğrulama, doğrudan ya da dolaylı olabilir. Doğrudan doğrulama, nakit tutarının sayılması gibi doğrudan yapılan gözlem ile bir tutarın ya da diğer bir sunumun doğrulanması anlamına gelir. Dolaylı doğrulama, bir modelde, formülde ya da diğer bir yöntemde kullanılan verilerin kontrol edilmesi ve aynı yöntem kullanılarak sonuçların yeniden hesaplanması anlamındadır.

Zamanında Sunum

Zamanında sunum, bilginin, karar verenler açısından kararlarını etkileyebileceği zamanda mevcut olması anlamına gelir. Genellikle, bilgi eskidikçe faydası da azalır. Ancak, bazı bilgiler, bazı kullanıcıların eğilimleri belirlemeye ve değerlendirmeye ihtiyaç duyması gibi nedenlerle raporlama dönemi sona erdikten uzun süre sonra da kullanışlı olmaya devam edebilir.

Anlaşılabilirlik

Bilginin açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması onu anlaşılır kılar. Bazı ekonomik olaylar, doğası gereği karmaşıktır ve basitleştirilemezler. Bu tür olaylara ilişkin bilgilerin finansal raporların dışında bırakılması, raporlardaki bilgilerin daha kolay anlaşılmasını sağlayabilir. Ancak böyle bir durumda, bu raporlar, eksik olmalarından dolayı yanıltıcı olabileceklerdir. Finansal raporlar, işletme faaliyetleri ve ekonomik faaliyetler hakkında makul seviyede bilgisi olan, bilgileri dikkatle gözden geçiren ve analiz eden kullanıcılar için hazırlanır.

FİNANSAL TABLOLARIN HUKUKİ YÖNÜ

Bu başlık altında ülkemizdeki belli başlı kanunların (Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, İcra İflas Kanunu) işletmelerin finansal tablolarında aradıkları yasal şartlar ve bu tabloları o kanunun amacı çerçevesinde ne amaçla kullanılacağına dair bilgiler verilecektir.

Türk Ticaret Kanununda Finansal Tablolar

Türk Ticaret Kanunu işletmelerin finansal tablolarını öncelikle Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun olarak düzenlenmesini istemektedir. Kanunun bu konu ile ilgili tüm maddeleri önce Uluslararası Muhasebe Standartlarına gönderme yapmaktadır. Bunun yanında finansal tablolarla ilgili olarak ülkemize özgü bazı özel noktaları da kapsamına almıştır.

Dürüst Resim İlkesi

Türk Ticaret Kanunu işletmelerin finansal tablolarının düzenlenmesinde bu ilkeye uyulmasını istemektedir. Dürüst rejim ilkesi ile ilgili bilgi ikinci ünite de verilmiştir. Kanunun 515.maddesinde dürüst resim ilkesi şöyle tanımlanmıştır. “.....finansal tablolar, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır”.

Finansal Tabloların Düzenleme Yükümlülüğü

Tacir, ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu (sırasıyla açılış bilançosunu ve yıllık bilanço) çıkarmak zorundadır. Açılış bilançosunda, yılsonu finansal tablolarının, yılsonu bilançosuna ilişkin hükümleri uygulanır. Tacir, gelir tablosunu hazırlar. Bilanço ile gelir tablosu, yılsonu finansal tablolarını oluşturur. 514 üncü madde ile Türkiye Muhasebe Standartlarının bu konudaki hükümleri saklıdır (MADDE 68). Şirketlerde finansal tablo düzenleme yükümlülüğü şirket yönetim kuruluna aittir.

Netleştirme ve Mahsup Yasağı

Aktif kalemler pasif kalemlerle, giderler gelirlerle, taşınmazlara ilişkin haklar, bunlarla ilgili yüklerle mahsup edilemez. Bunun anlamı şudur: Aynı kişiye hem borcunuz, hem de o kişiden alacağınız olabilir. Bu durum alacağı borçtan düşerek net sonuç bilançoda gösterilmemelidir. Bunun yerine hem borç hem alacak ayrı ayrı gösterilmelidir.



Netleştirme ve mahsup yasağının nedenini araştırınız.

Düzenlemeye İlişkin İlkeler

Türk Ticaret Kanununun 68-75 maddelerinde işletmelerin finansal tablolarına dair düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu maddelerde belirtilen ilkelere uygun olarak düzenlenmemiş finansal tablolar “hiç düzenlenmemiş” hükmündedir. Başka deyişle finansal tablolar kanun karşısında kanıt gücüne sahip olamazlar. Yılsonu finansal tablolar aşağıdaki ilkeler çerçevesinde düzenlenmelidir.

Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmeli,

İzleyen hesap döneminin ilk 3 ayı içinde finansal tablolar hazırlanıp işletmenin yönetimine sunulmalı.

(Kullanılan hesap adları ve dipnotlardaki ifadeler) açık ve anlaşılır olmalı,

Yılsonu finansal tabloları Türkçe ve Türk Lirası ile düzenlenir. Bunun anlamı ülkemizde yabancı para üzerinden finansal tablo düzenlenebilir fakat kanunlar karşısından kanıt olarak kullanılmaz.

Finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından tarih atılarak imzalanır.

İşletmelerin finansal tabloları; ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, dönem ayırıcı hesapları (peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri), bütün gelir ve giderleri doğru şekilde değerlendirilmiş olarak göstermesi zorunludur.

Mülkiyeti saklı tutulması kaydıyla iktisap edilen ve işletmenin kendisinin veya üçüncü kişilerin borçları için rehnolunan ya da başka bir şekilde teminata verilen malvarlığı unsurları, teminat verenin bilançosunda gösterilir. Nakit para alımının söz konusu olduğu hâllerde, bunlar teminat alanın bilançosunda yer alır.

Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse bilançoda, duran ve dönen varlıklar, özkaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılır.

Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse, işletmenin kuruluşu ve özkaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için bilançoya aktif kalem konulamaz.

Bedelsiz olarak elde edilmiş, maddi olmayan duran varlıklar için bilançonun aktifine kalem konulamaz; meğerki, Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmüş olsun.

Sigorta sözleşmelerinin yapılması için gerekli olan giderler aktifleştirilemez; meğerki, Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmüş olsun.

Gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır.

Bilanço gününden sonraki belirli bir süre içinde giderleşecek olan harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsilatlar hakkında Türkiye Muhasebe Standartları uygulanır.

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

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

Fiili veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir.

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

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

Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur.

Duran ve dönen varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır.

Ticari defterlerini, envanterleri, 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 belgeleri on yıl saklanır. Saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançonun düzenlendiği,

yılı sonu finansal tablolarının hazırlandığı ve konsolide finansal tabloların hazırlandığı, ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin oluşturduğu takvim yılının bitişiyle başlar.

Bir işletmenin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir.

Ticari uyuşmazlıklarda mahkeme, yabancı gerçek veya tüzel kişi bile olsalar, tarafların ticari defterlerinin ibrazına, resen veya taraflardan birinin istemi üzerine karar verebilir.

Sermayenin Kaybı, Borca Batık Olma Durumu

Türk Ticaret Kanununda bilançonun önemli kullanım yerlerinden birisi de bilanço üzerinden işletmenin sermayesinin kaybolup kaybolmadığının tespiti. Bu nokta işletmelerin kanun tarafından iflasına hükmedilip tasfiyeye sokulması açısından önemlidir. Kanun 376.maddesinde bu durumu düzenlemiştir. *“Son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, yönetim kurulu, genel kurulu hemen toplantıya çağırır ve bu genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunar”. Son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhâl toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer. 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 çıkarttırıp denetçiye verir. Denetçi bu ara bilanço, en çok yedi iş günü içinde inceler ve değerlendirmeleri ile önerilerini bir rapor hâlinde yönetim kuruluna sunar. Önerilerde erken teşhis komitesinin önerilerinin de dikkate alınması şarttır. Rapordan, aktiflerin, şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetmediğinin anlaşılması hâlinde, yönetim kurulu, bu durumu şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine bildirir ve şirketin iflasını ister; meğerki, iflas 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 doğrulanmış olsun. Aksi hâlde mahkemeye bilirkişi incelemesi için yapılmış başvuru iflas bildirimini olarak kabul olunur”.*



Sermayenin yarısının kaybı ve üçte ikisinin kaybı durumlarında yapılacak işlerin farklı olduğuna dikkat ediniz.

Vergi Kanunlarında Finansal Tablolar

Vergi kanunlarının amacı devletin vergi politikasına uygun ve bu doğrultuda konulan kurallar çerçevesinde uygun vergileme yapılmasıdır. Bunun için de bazı vergi kanunlarında finansal tablolara ilişkin düzenlemeler yapmış, emredici hükümler getirmiştir. İlgili işletmenin kurallara uygun vergilendirilip vergilendirilmediğinin kontrolü açısından işletmeler finansal tablolarını vergi dairesine sunmak zorundadırlar.

Bu kapsamda burada Vergi Usul Kanunu ve Gelir Vergisi Kanununda finansal tablolarla ilgili düzenlenmelere yer verilecektir.

Vergi Usul Kanununda Finansal Tablolar

Vergi Usul Kanununda finansal tablolar konusu daha çok şu iki noktada işlenmiştir:

1. Birinci sınıf tüccarlar ile ilgili maddeler
2. Envanter çıkarma ile ilgili maddeler

Vergi Usul Kanunu (VUK) madde 176'da tüccarlar (işletmeler) muhasebe açısından iki sınıfa ayrılmıştır: 1) Birinci sınıf tüccarlar, 2) İkinci sınıf tüccarlar

Birinci Sınıf Tüccarlar: Bilanço esasına göre defter tutarlar

İkinci Sınıf Tüccarlar: İşletme Hesabı (basit usul) esasına göre defter tutarlar.

Önceki sayfalarda söz edilen finansal tabloları, bilanço esasına göre defter tutan işletmeler düzenlerler. İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar için bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu vb. finansal tabloları düzenlemek zorunda değildir. Vergi kanunları açısından bilanço ve diğer finansal tablolar birinci sınıf tüccarlar için söz konusudur.

Bilanço esasına göre muhasebe tutan işletmelerin düzenleyecekleri bilançonun taşınması gereken özellikler VUK madde 192'de düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; *Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibarıyla tertiplenmiş hulasasıdır. Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder. Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir. Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (Öz sermayeyi) teşkil eder. Öz sermaye pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamı denkleştir. İhtiyatlar ve kar ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin bir parçası sayılırlar.*

Yukarıdaki metinden de anlaşılacağı üzere VUK tarafından bilançoda aranan özellikler TTK tarafından aranan özellikler çok büyük oranda benzerdir. Şu kadar ki VUK'ya göre bilançolarda uluslararası muhasebe standartlarına uygunluk aranmamaktadır. Böyle olması da son derece doğaldır.



VUK ile TTK arasındaki bu farklılığın nedenlerini araştırınız.

VUK 192.maddede adı geçen envanter kavramının içeriğine de kısaca değinmek konunun anlaşılabilirliğini artıracaktır. Envanter kavramı VUK madde 186'da düzenlenmiştir. Buna göre; *“Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tesbit etmektir. Şu kadar ki, ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutat olmayan malların değerleri tahminen tesbit olunur. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder”.*

Yukarıdaki maddeden de anlaşılacağı üzere VUK açısından bilanço; işletmenin envanter işlemlerini kolaylaştırmak ve yapılan envanter işlemlerine uygun vergilendirmenin yapılıp yapılmadığının kontrolü amacıyla kullanılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununda Finansal Tablolar

Gelir Vergisi Kanununda (GVK) finansal tablolar özellikle Gelir Tablosu vergilendirilecek kazanç (vergi matrahı); işletmenin aynı dönemdeki kazancından bu kazancı elde etmek için yaptığı giderlerin düşülmesi sonucunda kalan kısımdır. Başka deyişle kar üzerinden vergilendirme yapılır. İşte işletmenin vergiye tabi kazancının ve vergi kanunlarının kabul ettiği giderlerin kontrolü için bilanço ve gelir tablosu gereklidir. Bu nedenle işletmeler bu tabloları düzenleyip vergi dairesine vermekle yükümlüdürler. GVK'da bu konular 52-74. maddelerde düzenlenmiştir.

İcra İflas Kanununda Finansal Tablolar

İcra İflas Kanununda (İİK) bilanço ve diğer finansal tablolarda TTK'dan farklı özellikler aranmamaktadır. Bu nedenle burada bilanço ve diğer finansal tabloların kullanılma amaçlarına değinilecektir. İİK'da bilanço ve diğer finansal tablolar borçlu işletmenin finansal durumunun tespit edilmesinde kullanıldığı söylenebilir. Fakat konkordato başvurusunda ve iflas erteleme başvurusunda bilanço ve diğer finansal tablolar çok daha önem kazanmaktadır. Bu nedenle burada sadece konkordato ve iflas erteleme başvurularında bilanço ve diğer finansal tabloların kullanımına değinilecektir.

Konkordato Talebinde Bilanço Kullanımı: *İİK madde 285'e göre “Konkordato hükümlerinden yararlanmak isteyen herhangi bir borçlu, icra mahkemesine gerekçeli bir dilekçe ve bir konkordato*

projesi verir. Bu projeye ayrıntılı bir bilanço, gelir tablosu ve defter tutmaya mecbur şahıslardan ise defterlerinin durumunu bildiren bir cetvel ekler. Bu cetvelde, özellikle Türk Ticaret Kanununun 66 ncı maddesi hükmünce tutulması mecburi olan defterlerin hepsinin tutulmuş olup olmadıkları gösterilir.”

Yukarıdaki maddeden de görüleceği üzere işletmenin konkordato başvurusunda konkordato ilan etme gerekçesini kanıtlamak üzere bilanço ve gelir tablosu kullanılmaktadır. Fakat bu bilanço ve gelir tablosunun TTK’da sayılan ilkelere göre düzenlemiş olması gerekir.

İflas Erteleme Talebinde Bilanço Kullanımı: İflas erteleme İİK’da madde 179 ve devamı maddelerde düzenlenmiştir. Buna göre işletmenin borçlarının işletmenin aktiflerinden (varlıklarından/ mal varlığından) fazla olduğunda şirket iflas etmiş sayılır. Fakat şirketin iflas ettirilmesi yerine yaşatılması tercih edildiğinde iflas erteleme yolu devreye girer. Bu yolun kullanılabilmesi için işletme yetkililerinin iflas erteleme başvurusunda bulunmuş olması gerekir. Bu başvuruda işletmenin aktiflerinin borcundan az olduğunu kanıtlamanın yolu olarak da bilanço kullanılır. Bilançoya göre işletmenin borçları aktiflerinden fazla gözükyorsa iflas erteleme yoluna gidilebilir. Başka deyişle İcra İflas Kanununda finansal tablolar işletmelerin borca batıklık durumunun tespit edilmesi için kullanılır. Borca batıklığın tespitinde bilanço kullanılır. Fakat borca batıklığın tespitinde kullanılacak bilançonun Türk Ticaret Kanununda belirtilen ilkelere uygun olarak hazırlanmış olması gerekir.

Özet

İşletmelerin muhasebe birimlerinin önemli görevlerinden birisi de işletmenin ekonomik durumunu gösteren raporlar hazırlamaktır. Bu nokta muhasebenin raporlama işlevinin bir gereğidir. Bu raporlara genel ifadeyle mali tablolar (finansal tablolar) adı verilir. Finansal tablolar aracılığıyla işletmenin ekonomik durumunu bilmek ve kullanmak isteyenlere işletmenin ekonomik durumu ile ilgili bilgiler aktarılmış (raporlanmış) olur.

Finansal raporların “**genel amaçlı finansal tablolar**” ve “**özel amaçlı finansal tablolar**” olarak iki kısma ayrılır. Genel amaçlı finansal tablolar; bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve özkaynak değişim tablosudur.

Genel amaçlı finansal tabloların özel amaçlı finansal tablolardan en önemli farkı şudur: Genel amaçlı finansal tabloları her işletme düzenlemek ve ilgililere sunmak zorunda iken özel amaçlı finansal tablolarda böylesi bir zorunluluk yoktur.

Finansal tablolar onları kendi amaçları doğrultusunda kullanmak isteyenler için hazırlanırlar. Daha teknik bir cevapla finansal tablolar “finansal tablo kullanıcıları” için hazırlanırlar. Muhasebe literatüründe finansal tablo kullanıcıları adı verilen taraflar şunlardır: Mevcut ve Potansiyel Yatırımcılar, Çalışanlar, Borç Verenler, Satıcılar ve Diğer Ticari Tedarikçiler, Müşteriler, Hükümetler ve Kamu İşletmeleri, ve Genel Olarak Kamu.

Finansal bilginin faydalı olması için, ihtiyaca uygun olması ve açıklamayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun bir şekilde sunması gerekir (temel niteliksel özellikler). Finansal bilgi karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, anlaşılabilir ise ve zamanında sunulmuşsa (destekleyici niteliksel özellikler) söz konusu bilginin faydası artırılmış olur.

Türk Ticaret Kanunu işletmelerin finansal tablolarını öncelikle Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun olarak düzenlemesini istemektedir. Kanunun bu konu ile ilgili tüm maddeleri önce Uluslararası Muhasebe Standartlarına gönderme yapmaktadır. Bunun yanında finansal tablolarla ilgili olarak ülkemize özgü bazı özel noktaları da kapsamına almıştır.

Vergi kanunlarının amacı devletin vergi politikasına uygun ve bu doğrultuda konulan kurallar çerçevesinde uygun vergileme yapılmasıdır. Bunun için de bazı vergi kanunlarında finansal tablolara ilişkin düzenlemeler yapmış, emredici hükümler getirmiştir. İlgili işletmenin kurallara uygun vergilendirilip vergilendirilmediğinin kontrolü açısından işletmeler finansal tablolarını vergi dairesine sunmak zorundadırlar

İİK’da bilanço ve diğer finansal tablolar borçlu işletmenin finansal durumunun tespit edilmesinde kullanıldığı söylenebilir. Fakat konkordato başvurusunda ve iflas erteleme başvurusunda bilanço ve diğer finansal tablolar çok daha önem kazanmaktadır.

Kendimizi Sıneyalım

1. Aşağıdakilerden hangisi genel amaçlı finansal tabloların özelliklerinden **değildir**?

- İşletmeiçi ihtiyaçlar doğrutusunda hazırlanırlar
- İşletme hakkında doğrudan bilgi alamayacak olan kesimler için hazırlanırlar
- dağıtılabılır kar ve temettü tutarlarını belirlemek için kullanılırlar.
- İşletmedışına yönelik raporlardır.
- Ulusal gelir istatistiklerini hazırlama ve kullanma

2. Aşağıdakilerden hangisi finansal tablo kullanıcılarından biri **değildir**?

- Çalışanlar
- Müşteriler
- Rakipler
- Borç Verenler
- Kamu

3. Finansal tablo kullanıcıları aşağıdaki hangi konularda bilgi ihtiyacını karşılamak arzu ve isteğinde **değildirler**?

- Yönetimin yeterliliğini ve sorumluluğunu değerlendirme
- İşletmeye borç verilen fonların emniyette olup olmadığını belirleme
- İşletmelerin faaliyetlerini yasal açıdan düzenleme amaçlarıyla ekonomik kararlar almaları
- İşletmenin, çalışanların ücret ve diğer menfaatlerini sağlayabilecek güçte olup olmadığını değerlendirme
- İşletmenin ayrıntılı maliyet analizi yapabilmesini sağlama

4. Aşağıdakilerden hangisi genel amaçlı finansal tablo **değildir**?

- Bilanço
- Satışların Maliyeti Tablosu
- Gelir Tablosu
- Nakit Akış tablosu
- Dipnotlar

5. Aşağıdakilerden hangisi destekleyici niteliksel özelliklerle ilgili olarak doğrudur?

- Temel özelliklerin faydasını azaltırlar.
- Temel özelliklerin faydasını artırırır.
- Yöntemlerden hangisinin kullanılması gerektiğinin belirlenmesinde faydalı olamazlar
- Bilgi ihtiyaca uygun olmadığında veya gerçeğe uygun bir şekilde sunulmadığında bile faydaları söz konusudur.
- Herbiri diğerinden bağımsızdır.

6. Aşağıdakilerden hangisi destekleyici niteliksel özelliklerden **değildir**?

- Anlaşılabilirlik
- Zamanında Sunum
- Karşılaştırılabilirlik
- İhtiyaca Uygunluk
- Tamlık

7. Aşağıdaki ifadelerden hangisi “önemlilik” ile ilgili olarak doğrudur?

- İhtiyaca Uygunluğun bir parçasıdır.
- Anlaşılabilirliği artıran bir özelliktir
- Karşılaştırılabilirliği artıran bir özelliktir
- Gerçeğe Uygun Sunum sağlar
- Zamanında sunum sağlar

8. Finansal tabloların “Dürüst Resim İlkesi” uygun düzenlenmesi gerekir. Bu kural hangi kanunda düzenlenmiştir?

- Yalnızca İİK
- Yalnızca VUK
- Hem VUK hem de GVK
- Hem TTK hem de VUK
- Yalnızca TTK

9. Finansal tabloları düzenleme yükümlülüğü aşağıdakilerden hangisine aittir?

- Şirketin muhasebecisi
- Mali işler kordinatörü
- Şirketin yönetim kurulu
- Şirketin sahibi
- Şirketin ortağı

10. Şirket yönetim kurulu, ne zaman genel kurulu hemen toplantıya çağırır ve bu genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunar?

- a. İsteddiği zaman
- b. Sermayenin yarsının kaybı durumunda
- c. Sermayenin üçte ikisinin kaybı durumunda
- d. Sermayenin tamamının kaybı durumunda
- e. Yönetim kurulunun böyle bir yetkisi yoktur

Kendimizi Sınavalım Yanıt Anahtarı

1. a Yanıtınız yanlış ise “Genel Amaçlı Finansal Tablolar” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

2. c Yanıtınız yanlış ise “Finansal Tabloların Amaçları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

3. e Yanıtınız yanlış ise “Finansal Tabloların Amaçları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

4. b Yanıtınız yanlış ise “Genel Amaçlı Finansal Tablolar” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

5. b Yanıtınız yanlış ise “Finansal Tabloların Taşınması Gereken Özellikler” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

6. d Yanıtınız yanlış ise “Finansal Tabloların Taşınması Gereken Özellikler” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

7. a Yanıtınız yanlış ise “Finansal Tabloların Taşınması Gereken Özellikler” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

8. e Yanıtınız yanlış ise “Dürüst Resim İlkesi” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

9. c Yanıtınız yanlış ise “Finansal Tabloları Düzenleme Yükümlülüğü” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

10. b Yanıtınız yanlış ise “Sermayenin Kaybı ve Borca Batık Olma Durumu” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

Her ne kadar listede yer almasa da finansal tablo kullanıcılarına **analist ve danışmanları** da ilave etmek gerekir. Analist ve danışmanlar; işletmeye mali ve yönetim konularında danışmanlık yapacak kişi ve kurumlar her şeyden önce işletmedeki sorunları teşhis ederler. Bunun için bir takım verilere gereksinim duyarlar. Bunların çoğu muhasebenin ürettiği raporlardan alınır. İkinci aşamada tedavi amaçlı çözüm yolları üretirler.

Sıra Sizde 2

Bilançoda: İşletmenin aktifleri dönen varlıklar ve duran varlıklar olarak iki ayrı grupta raporlanır. İşletmenin pasifleri ise; kısa vadeli yabancı kaynaklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve özkaynaklar olmak üzere 3 ayrı grupta raporlanır.

Gelir tablosunda ise; brüt satışlar, satışların maliyeti, faaliyet giderleri, olağan faaliyetlerden gelir ve giderler, olağandışı gelir ve gider grupları vardır.

Sıra Sizde 3

İşletmenin alacağının tahsil edilmemesi riski borçlu tarafta iken borcun ödenmemesi riski işletmenin kendisindedir. Başka ifade ile her birinin riski farklıdır. İşletmenin finansal tablolarında da risklerin görülebilmesi amaçlandığı için bu yasak getirilmiştir.

Sıra Sizde 4

Farklılığın temel nedeni amaçların farklılığıdır. VUK'nın amacı vergilendirmedir. TTK'nın amacı ise işletmenin ekonomik durumunu dürüst ve gerçeği gösterecek şekilde raporlamaktır. Uluslararası muhasebe standartları vergi kaygısı taşımamaktadır.

Yararlanılan Kaynaklar

Altuğ, O., (1999) **Muhasebe Hukuk İlişkileri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul

Karabınar, S. (2009). **Genel Muhasebe**, Sakarya Kitabevi, Sakarya

Kavramsal Çerçeve, www.tmsk.org.tr

TMS-1: Finansal Tabloların Sunuluşu Standartı, www.tmsk.org.tr

Türk Ticaret Kanunu

Vergi Usul Kanunu






Gelir Vergisi Kanunu

İcra İflas Kanunu

5


Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

-  Cari hesabın ne olduğunu, muhasebede kullanılan “cari hesap” ifadesi ile aynı anlam ve içerikte olmadığını kavrayabilecek,
-  Cari hesabın çalışma kurallarını sıralayabilecek,
-  Cari hesabın muhasebe işlemlerinin nasıl yapılacağını ifade edebilecek,
-  Bankalarla yapılan kredili mevduat hesabının yasal durumu ve işleyişini kavrayabilecek,
-  Cari hesap sözleşmesinin hukuki sonuçlarını sıralayabilecek

bilgi ve becerilere sahip olabilirsiniz.

Anahtar Kavramlar

- | | |
|---|---|
|  Cari Hesap |  Kredili Mevduat |
|  Bütünlük İlkesi |  Cari Hesap Sözleşmesi |
|  Cari Hesabın Bakiyesi |  Cari Hesap Faizi |

İçindekiler

- ❖ Giriş
- ❖ Cari Hesabın Niteliği
- ❖ Cari Hesap Sözleşmesinin Unsurları ve Taraflar
- ❖ Cari Hesabın İşleyişi
- ❖ Cari Hesabın Sona Ermesi ve Zaman Aşımı
- ❖ Cari Hesap İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi
- ❖ Bankacılıkta Cari Hesap Kullanımı

Cari Hesap

GİRİŞ

Ticari hayatta kurumlar, şirketler veya kişiler birbirleri ile sürekli ticari ilişki halindedirler. Bu ticari ilişkinin sonucunda oluşan borç veya alacağın ödenmesi veya tahsili de ticari ilişkinin kendisi kadar önemlidir. Çünkü alacak tahsil edilmezse ticari ilişki yürümez. O halde bu işleri kolaylaştıracak mekanizmaların kurulması ve işletilmesi aynı zamanda ticari hayatı da kolaylaştıracaktır.

İşte yukarıda belirtilen sorunu en aza indirmek üzere geliştirilen yöntemlerden bir tanesi cari hesap müessesesidir. Cari hesap müessesesi sayesinde taraflar karşılıklı ticari ilişkilerden doğan hak ve yükümlülüklerini belirlenen bir dönemin sonuna kadar ertelemektedirler. Şüphesiz bu erteleme tarafları bazı gereksiz iş ve işlemlerden kurtarmaktadır.

Bu ünite de cari hesabın öncelikle hukuki boyutu, devamında ise muhasebe yönü ele alınacaktır. Cari hesabın hukuki yönü konusunda Türk Ticaret Kanunu hükümleri yol gösterecektir. Muhasebe yönünü ele alırken de diğer muhasebe derslerinde öğrendiğiniz bilgiler size rehberlik edecektir. Fakat konuyu anlatmaya başlamadan önce bu ünite de kullanılan “cari hesap” ifadesinin muhasebe derslerinde ve günlük muhasebe dilinde kullanılan “cari hesap” ile aynı şey olmadığına dikkat ediniz.

CARİ HESABIN NİTELİĞİ

Ticari hayatta şirketlerin (veya kişiler) zaman zaman birbirleri ile karşılıklı iş yapmaları olağan bir durumdur. Karşılıklı yapılan her bir işin bedellerinin tek tek almasını (veya ödemesini) istemek mantıklı olmadığı gibi ticari hayatın olağan akışına uygun değildir. İşin devam ettiği sürede hangi tarafın alacaklı hangi tarafın borçlu olduğu belli olmaz. Başka deyişle borçlu ve alacaklı sıfatı sık sık taraf değiştirir. Öte yandan her bir işlemde doğan borcu ve alacağı tek tek kapatmak bir takım (para transferi vb.) sorunlara neden olabilir.



Ticari hayatta cari hesabın kullanılması ile ilgili örnek bir olayla ilgili aşağıdaki metni okuduktan sonra diğer kısımlara geçiniz.

Aşağıdaki örnek olay anlatımı cari hesabın işleyişini tüm yönleri ile ele almaktadır:

“A ile B ortak işleri dolayısıyla birbirleriyle sürekli ilişkiindedirler. A, B namına mal alıp göndermekte veya bizzat B’ye mal satmakta, B de A’nın ihtiyacı olan malları satın alarak veya başkalarına satarak A’ya göndermektedir. Genellikle her iki tarafın yapmış olduğu işlemlerden doğan alacakların ayrı ayrı ödenmesi gerekir. Taraflar arasında başkaca ticari ilişkilerden, mesela bir senedin tediyesinden (ödenmesinden) veya tahsilinden, bir işin görülmesinden veya komisyonundan dolayı da karşılıklı alacak ve borçlar doğmuş olabilir. Bir tarafın borcunu, ileride tahakkuk edecek alacağına mahsup ederek ödemesi mümkünken, her işlemin peşinden bu işlemde doğan alacağın ifası (yerine getirilmesi) lüzumsuz masraflara ve ödemelere sebep olur. Lüzumsuz ödeme ve masraflardan kaçınmak için taraflar bir anlaşma ile karşılıklı alacak ve borçlarını bir süre sonra ortaya çıkacak bakiyeye göre itfasını (ödemelerini) kararlaştırırlar.” (Arslanlı,239).

Bunun yerine karşılıklı olarak ödemelerin geçici bir süre için ertelenmesi, belli bir sürenin sonunda ve karşılıklı iş ilişkisi bittiğinde her iki tarafın alacağından borcunu düşerek kalana göre sonucun adının konulması daha pratik bir yol olacaktır. Başka deyişle iş ilişkisi devam ettiği süre içinde nakden ödeme yerine hesaben ödeme yapılmış kabul edilmektedir. Bu yöntemin ticari hayatta taraflara çabukluk ve kolaylık sağlayacağı ortadadır. Bu bilgiler ışığında artık cari hesabın tanımını verebiliriz. Cari hesap Türk Ticaret Kanunu madde 89’da şöyle tanımlanmıştır: *“İki kişinin herhangi bir hukuki sebep veya ilişkiden doğan alacaklarını teker teker ve ayrı ayrı istemekten karşılıklı olarak vazgeçip bunları kalem kalem alacak ve borç şekline çevirerek hesabın kesilmesinden sonra çıkacak artan tutarı isteyebileceklerine ilişkin sözleşme cari hesap sözleşmesidir”*.

Yukarıdaki tanımda bazı noktaları açmakta yarar vardır. Tanımda adı geçen “kişi” kelimesi hem gerçek kişiyi hem de tüzel kişiyi ifade etmektedir. Başka deyişle cari hesap sözleşmesi insanla insan, insanla şirket veya şirketle şirket arasında düzenlenebilir. Bu konu cari hesap sözleşmesinin tarafları başlığı altında ilerleyen sayfalarda ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Yukarıdaki tanımda yer verilen *“herhangi bir hukuki sebep veya ilişkiden doğan alacaklarını...”* ifadesi; karşılıklı mal alıp verme şeklinde örneklendirilebileceği gibi, (daha çok bankacılıkta uygulanan şekliyle) kredili mevduat adı altında banka hesabınızda ihtiyacınızdan daha az para olması durumunda hesabınızdan fazla para çekebilmeye olanak tanıyan sözleşmeler de cari hesap kurallarına tabidir.

Cari Hesap Türleri

Cari hesap sözleşmeleri çeşitli açılardan sınıflamaya tabi tutulabilirler. Süre açısından, teminat açısından, hesap bakiyesi açısından sınıflamalar buna örnek verilebilir.

Süre Açısından Cari Hesap Sözleşmeleri

1. Sınırlı süreli cari hesap sözleşmeleri
2. Sınırsız süreli cari hesap sözleşmeleri

Teminat Açısından Cari Hesap Sözleşmeleri

1. Teminatlı cari hesap sözleşmeleri
2. Teminatsız cari hesap Sözleşmeleri

Hesap Bakiyesi Açısından Cari Hesap Sözleşmeleri

1. Alacaklı cari hesap: Hiçbir zaman borç bakiyesi vermeyen hesaplardır. Vadesiz banka mevduatı alacaklı cari hesaba örnek verilebilir.
2. Borçlu cari hesap: Hiçbir zaman alacak bakiyesi vermeyen hesaplardır. Banka kredi hesapları borçlu cari hesaba örnek verilebilir.
3. Karma cari hesap: Hesap dönemi içinde bazen borç bazen alacak bakiyesi veren hesaplardır. Kredili mevduat hesabı adı verilen banka uygulamaları buna örnek verilebilir.

Cari Hesabın Fonksiyonları

Ticari hayatta cari hesabın bazı işlevleri vardır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

1. Basitlik, Sürat ve Kolaylık Sağlar: Cari hesap tarafların borçlarını ve alacaklarını her defasında isteme (veya ödeme) zahmetinden kurtarır. Bu durum ticari hayatta büyük kolaylık sağlar.
2. Bir Kredi Aracıdır: Cari hesap sözleşmesi süresi içerisinde taraflar alacaklarını teknik olarak birbirlerinden talepte bulunamadıklarından, sözleşme süresi boyunca tarafların birbirlerine kredi kullandırdıkları söylenebilir (Helvacı 2006, s.521)
3. Karşılıklı Teminat Aracıdır: Cari hesap sözleşmesiyle bir tarafa ait alacak karşı tarafın borçları oranında garanti edilmektedir.



Sizin de günlük hayatınızda cari hesap kapsamına giren işlemleriniz var mı? Varsa içeriğini yukarıda anlatılanlar açısından değerlendiriniz.

CARİ HESAP SÖZLEŞMESİNİN UNSURLARI VE TARAFLAR

Bu başlık altında bir cari hesap sözleşmesinde olması gereken hususlar ve sözleşmeye kimlerin taraf olabileceği ele alınacaktır.

Cari Hesap Sözleşmesinin Unsurları

Cari hesap sözleşmesinin hükmüne geçerli olabilmesi ve tarafları bağlayıcı olması için sözleşmede bazı unsurların yer alması gerekir. Genel olarak 1) Zorunlu Unsurlar, 2) Tamamlayıcı Unsurlar olmak üzere iki grupta incelemek mümkündür (Altuğ, s.170).

Zorunlu unsurlar sözleşmenin geçerlilik ve varlık şartlarıdır. Bunların yokluğu halinde sözleşmeden söz edilmez. Tamamlayıcı unsurların yokluğundan doğabilecek boşluk yorum, ticari teamül ve hukuki içtihatlarla giderilebilir. Ama zorunlu unsurlar da bu mümkün değildir.

1. Zorunlu Unsurlar
 - a. Yazılı Olma Unsuru
 - b. Taraflarla İlgili Yeterli Bilgi
 - c. İmza ve (Gerekliyorsa) Kaşe
 - d. İçerik Unsuru

Yazılı Olma Unsuru: Cari hesap sözleşmesi yazılı olmalıdır. Yazılı olmayan sözleşme geçerli değildir. Yazı olma durumu aynı zamanda sözleşmenin kanıt gücüne sahip olması açısından da önemlidir.

Taraflarla İlgili Yeterli Bilgi: Cari hesap sözleşmesi tarafların kim olduğunu tanıtıcı bilgileri içermek zorundadır. Taraflarının kimler olduğu belli olmayan sözleşmenin kimi bağlayacağı belli olmadığı için geçerli değildir. Bu nedenle sözleşme üzerinde tarafların ad soyadları ve ya ticari unvanları yer almalıdır.

İmza ve (Gerekliyorsa) Kaşe: Taraflarca imzalanmamış veya kaşelenmemiş sözleşmenin tarafların onayından geçmiş sayılmayacağı için hukuki geçerliliği de yoktur.

İçerik Unsuru: İki taraf arasından düzenlenen cari hesap sözleşmesinin hangi işlemleri kapsadığının açıkça sözleşmede belirtilmesi gerekir.

2. Tamamlayıcı Unsurlar
 - a. Hesap Dönemi
 - b. Faiz Yöntemi ve Oranı
 - c. Tarafların Adres Bilgileri

Hesap Dönemi: Cari hesaba konu olan işlemlerden doğan borçlu veya alacaklı olma durumu ancak ve ancak belli bir dönem sonu itibarıyla kesinlik kazanır. Bu nedenle sözleşmede dönemler belirlenirse iyi olur. Fakat belirlenmemişse sözleşmenin geçerliliği zedelenmemekle birlikte bu boşluk ticari teamül veya başka kanunlardaki süreler esas alınarak giderilebilir.

Faiz Yöntemi ve Oranı: Belli bir süre sonunda cari hesap bakiyesine faiz yürütülüp yürütülmeyeceği, yürütülecekse faiz oranı ve faiz hesaplama yönteminin (bileşik faiz yöntemi veya ne olduğunun sözleşmede belirtilmesinde yarar vardır. Yoksada ticari teamül ve yorumlara başvurularak sorun çözülebilir.

Tarafların Adres Bilgileri: Tarafların adreslerinin cari hesap sözleşmesinde yer alması hukuki geçerlilik için şart olmamakla birlikte hesap sonucunun bildirilmesi vb. durumlardan tarafların haberdar edilmesi açısından yararlıdır.

Cari Hesap Sözleşmesinin Tarafları

Kanuna göre cari hesap sözleşmesi iki taraf arasında yapılabileceği açıkça belirtilmiş olmakla birlikte tarafların kim olabileceğine ilişkin düzenlemelere yer verilmemiştir. Fakat hukuki açıdan bakıldığında bu kişilerin hukuki fiil ehliyetine sahip olmaları gerekir. Hukuki fiil ehliyetine sahip olmayan taraflarca yapılmış sözleşmeler geçerli değildir. Hukuki fiil ehliyetlerinin var olması halinde aşağıdaki taraflar kendi aralarında hür iradeleri ile cari hesap sözleşmesi düzenleyebilirler. Cari hesap sözleşmesinin tarafları aşağıdakilerden birisi olabilir.

1. Her iki taraf tacir olabilir. Örneğin her iki tarafın şirket (tüzel kişi) veya ticari işletme işleten kişiler olması
2. Her iki taraf (veya her hangi bir taraf) tacir olmayabilir. Örneğin iki insan (gerçek kişi) arasında yapılan cari hesap sözleşmeleri.
3. Taraflardan biri banka, diğer tacir sıfatına sahip (veya sahip olmayan) bir kişi (gerçek kişi) olabilir.

Olağan durumlarda cari hesabın her iki ucunda birer kişi olur. Fakat bazı özel durumlarda her iki uçta yer alan kişiler birden fazla olabilir. Örneğin cari hesap sözleşmesine taraf olan kişilerin ölümü ile mirasçılar sözleşmeye taraf olabilirler (Altuğ,173).

CARİ HESABIN İŞLEYİŞİ

Önceki sayfalarda cari hesabın yasal yönü anlatıldı. Konunun daha iyi anlaşılması için cari hesaba kaydedilecek işlemler, hesap kesme döneminin belirlenmesi, bakiyeye faiz yürütülmesi ve cari hesaba konu edilen işlemlerin muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağına da değinmek gerekir. Bu konular aşağıda ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Cari Hesaba Kaydedilecek İşlemler

Esasen cari hesaba taraflar arasında sözleşmeye bağlanan tüm işlemlerden doğan borç ve alacak işlemleri kaydedilir. Fakat bunu söylerken borç ve alacak doğuran esas ana işlemin önemli olduğu ve cari hesap kapsamından farklı olduğunu unutmamak gerekir. Bunu şöyle bir örnekle açıklayabiliriz. A firması B firmasına mal satmış ve bedelini cari hesaba kaydetmiş olsun. Sırf bedeli cari hesaba kaydedildi diye mal satma işleminin geçerliliğini ve dava edilmeyeceğini sorgulamamak mümkün değildir. Eğer cari hesaba kaydedilen bedelin tabii olduğu esas işlem geçerli değilse cari hesaba kaydedilen bu bedel de geçerli değildir. Bu durum TTK 90'ncı madde a fıkrasında şöyle hükme bağlanmıştır: *“a)Aksi kararlaştırılmadıkça, cari hesaba alacak veya borç kaydedilmesi, tarafların, alacağı veya borcu doğuran sözleşme veya işleme ilişkin dava ve savunma haklarını düşürmez. Sözleşme veya işlem iptal edilirse bunlardan kaynaklanan kalemler hesaptan çıkarılır.”*

Cari hesaba kaydedilmesi gereken işlemler esasen geleceğe dönüktür. Başka deyişle cari hesap sözleşmesinin taraflarca imzalandığı tarihten sonraki işlemleri kapsar. Bu durum taraflar arasında cari hesap sözleşmesinden önce doğmuş borç ve alacakların cari hesap kapsamında değerlendirilemeyeceği anlamına gelir. Bu konu TTK 90'ncı madde b fıkrasında şöyle hükme bağlanmıştır: *“b)Cari hesap sözleşmesinin yapılmasından önce doğmuş bulunan bir alacak, tarafların onayıyla cari hesaba kaydedilirse, aksi kararlaştırılmamışsa bu alacak yenilenmiş olmaz.”*

Ticari senetlerin de cari hesaba kaydı mümkündür. Fakat senedin bedelinin mal (veya hizmet veya nakit) olarak alınmış olması halinde kayıt mümkündür. Ticari senetle ilgili bu özel durum TTK 90'ncı madde c fıkrasında şöyle hükme bağlanmıştır: *“c) Bir ticari senedin cari hesaba kaydı, bedelinin alınmış olması hâlinde geçerli olmak şartıyla yapılmış sayılır.”* Bu koşulları taşıdığı için cari hesaba kaydedilmiş fakat bedeli alınamayan senetler TTK madde-91 uyarınca cari hesaptan düşülür ve sahibine geri verilir.

Cari Hesap Sözleşmesinde Dönem Kavramı ve Dönemin Belirlenmesi

Cari hesapta bakiyenin belirlenip taraflardan hangisinin borçlu hangisinin alacaklı olduğunun belirlenmesi için taraflarca kararlaştırılmış bir zaman dilimi esas alınır. Buna cari hesabın dönemi denir. TTK madde 94 dönemin nasıl belirleneceği şöyle hükme bağlanmıştır: “ (1) Sözleşme veya ticari teamül uyarınca, belirli hesap devreleri sonunda devre hesabı kapatılır ve alacak ile borç kalemleri arasındaki fark belirlenir. (2) Hesap devresi hakkında sözleşme veya ticari teamül yoksa, her takvim yılının son günü taraflarca hesabın kapatılması günü olarak kabul edilmiş sayılır.....”. Buna göre cari hesapta dönem aşağıdaki yollardan biri ile belirlenir. Bu yollar;

- a. **Sözleşmeye Göre Dönemin Belirlenmesi:** Hesap kesimin ne zaman yapılacağı taraflar arasında belirlenebilir. Bu durum hukuk sistemimizdeki “sözleşme özgürlüğü” ilkesinden kaynaklanmaktadır. Herhangi bir uyuşmazlık durumunda öncelikle sözleşmede belirlenen dönem esas alınmalıdır.
- b. **Ticari Teamüllere Göre Dönemin Belirlenmesi:** Cari hesabın kesin hesabının ne zaman görüleceği taraflarca açık ve seçik bir şekilde sözleşmede hükme bağlanmamışsa ticari hayatta teamül haline gelmiş, herkesin kullandığı süreler esas alınır.
- c. **Takvim Yılına Göre Dönemin Belirlenmesi:** Teamül yoksa takvim yılının son günü hesap kesim tarihi olarak kabul edilebilir. Ülkemizdeki genel hesap dönemi olan 01 Ocak-31 Aralık tarihleri dönem olarak kabul edilir. Bu da 31 Aralık tarihinin hesap kesim tarihi olarak kabul edileceği anlamına gelir.

Cari Hesapta Bakiyenin Belirlenmesi ve Bakiyeye Faiz İşletilmesi

Cari hesaba kaydedilen borç ve alacak işlemlerinin kesin hesabının görülüp hangi tarafın ne kadar borçlu, hangi tarafın ne kadar alacaklı olduğunun ortaya çıkarılması işlemleri “cari hesapta bakiyenin belirlenmesi” ifadesiyle anlatılır. Başka deyişle borç ve alacak kalemleri arasındaki farka bakiye denir. Fakat hesap dönemi sonunda ortaya çıkan borç veya alacak rakamına faizi de eklemek gerekir. Bu nedenle bu bölümde önce bakiyenin belirlenmesi sonra bakiyeye faiz yütürülmesi konuları anlatılacaktır.

Bakiyenin Belirlenmesi

Cari hesapta tarafların borç ve alacak tutarının belirlenmesi aşamasında “cari hesabın bütünlüğü ilkesi” öncelikle bilinmeli ve göz önüne alınmalıdır. Bu ilke dönem ve bakiyenin belirlenmesinde belirleyici olmaktadır. Bu nedenle kısaca bütünlük ilkesine değinmekte yarar vardır.

Bütünlük ilkesi: TTK madde 97’de tanımlanmıştır. Buna göre “Cari hesaba geçirilen alacak ve borç kalemleri ayrılmaz bir bütün oluşturur. Cari hesabın kesilmesinden önce taraflardan hiçbiri, alacaklı veya borçlu sayılamaz. Tarafların hukuki durumunu ancak sözleşmenin sonundaki hesabın kesilmesi belirler.”Bütünlük ilkesi gereği dönem içinde taraflar birbirlerine karşı ne borçlu ne de alacaklıdırlar.

Temel olarak bakiyenin belirlenmesi işi alacaktan borcun düşülmesiyle yoluyla yapılır. Bu düşme sonucunda *borçlar fazla ise fazlalık kadar karşı tarafa borçlu* olunduğu, *alacaklar fazla ise fazlalık kadar karşı taraftan alacaklı* olunduğu anlamı çıkar.



Kesin hesap sonucuna göre aynı cari hesaba taraf olan kişilerden birisinin borcu kadar diğer tarafın alacağı olmalıdır.

Bütünlük ilkesi gereği cari hesaba kaydedilen işlemlerin hukuki sonuç doğurabilmesi için hesap kesiminin yapılmış, bakiyenin belirlenip taraflara bildirilmiş olması gerekir. Başka deyişle hesap kesilmeden cari hesaba kaydedilen herhangi bir işlem için yasal süreç başlatılamaz. Örneğin cari hesaba kaydedilen her hangi bir işlemin hukuken geçerli olmadığını, cari hesaptan çıkarılması gerektiği gibi nedenlerle yasal yollara başvurabilmek için hesap kesiminin yapılmış olması gerekir. Çünkü cari hesaba kaydedilen işlemlerin her biri ancak ve ancak hesap kesiminden sonra yasal geçerlilik kazanmaktadır.

Cari hesaba kaydedilen tek tek işlemler ve cari hesap bakiyesinin hukuki yükümlülük kazanması için hesap dökümü (hesap ekstresi, hesap cetveli vb.adlarla da ifade edilir) usulüne uygun olarak taraflara tebliğ edilmelidir. Aynı şekilde tarafların cari hesaba kaydedilen işlemler ve bakiyeye itirazlarını da noter aracılığıyla yapmaları gerekir. Bu durum TTK 94. Madde 2 fıkrasında şöyle hükme bağlanmıştır: “(2)..... Saptanan artan tutarı (bakiyeyi) gösteren cetveli alan taraf, aldığı tarihten itibaren **bir ay** içinde, noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza içeren bir yazıyla itirazda bulunmamışsa, bakiyeyi kabul etmiş sayılır”.

Bakiyeye Faiz İşletilmesi

Hesap kesimi sonucunda ortaya çıkan bakiyeye faiz yürütülerek kesin borç veya alacak rakamı belirlenir. Fakat taraflar bakiyeye faiz yürütülmeyeceği konusunda sözleşmeye hüküm koyabilirler. Ama böyle bir hüküm yoksa faiz yürütmek esastır. Başka deyişle bakiyeye faiz yürütmek zorunlu değildir. Faiz ya cari hesabın alacak tarafına kaydedilen toplama uygulanır ya da bakiyeye uygulanır (Altuğ, 182). Cari hesaba faiz yürütülmesi hususu TTK madde 95 ve 96’da şöyle hükme bağlanmıştır:” Madde 95- (1) 8 inci maddedeki şartların varlığı hâlinde, alacak ile borç kalemlerinin birbirinden çıkarılması sonucunda bulunan bakiyeye, belirlenip hesaba kaydedildiği tarihten itibaren faiz işler; bileşik faize yol açabilecek uygulama yapılamaz; bu hükme aykırı sözleşme öngörülemez. Madde 96- (1) Taraflar, üç aydan aşağı olmamak şartıyla, diledikleri andan başlamak üzere faizlerin ana paraya eklenmesini kararlaştırabilecekleri gibi hesap devreleri ile faiz ve komisyon miktarlarını da sözleşme ile belirleyebilirler. (2) 8 inci maddenin ikinci ve üçüncü fıkra hükümleri saklıdır.”



TTK madde 90/e fıkrasındaki “cari hesabın alacak sütununa yazılan tutarlar için, sözleşme veya ticari teamüller gereğince, kaydolundukları tarihten itibaren faiz işler” hükmü ile “faiz ya cari hesabın alacak tarafına kaydedilen toplama uygulanır ya da bakiyeye uygulanır” ifadesi çelişir gibi görünmektedir. Çelişmediğini açıklayınız.

Faizin hesaplanmasında kullanılacak formül ise basit (gerçek) faiz formülüdür. Bu formül aşağıda verilmiştir.

$$Faiz = \frac{\text{ana para} \times \text{faiz oranı} \times \text{süre}}{365}$$

Faiz konusu diğer derslerinizde ayrıntılı olarak işleneceği için burada ele alınmayacaktır. Fakat faiz hesaplamada kullanılacak oranın ne olacağı taraflar arasında serbestçe belirleneceğini belirtmekte yarar vardır.

CARİ HESABIN SONA ERMESİ VE ZAMANAŞIMI

Bu kısımda cari hesap sözleşmesinin ne zaman sona ereceği ve sözleşme kapsamındaki işlemlerin kaç yıl sonra dava konusu edilemeyeceği ele alınacaktır.

Sözleşmesinin Sona Ermesi

İki taraf arasında yapılan cari hesap sözleşmeleri aşağıda verilen üç seçenekten biri ile sona ermiş olur. Bu konu TTK madde 98’de düzenlenmiştir. Buna göre;

1. Sözleşimde süre belirtilmişse; kararlaştırılan sürenin bitmesi,
2. Bir süre kararlaştırılmadığı takdirde taraflardan birinin sözleşmeyi feshettiğini karşı tarafa ihbar ettiğinde,
3. Taraflardan birinin (tacir olması durumunda) iflas etmesi,



Sözleşme süreli olup da taraflardan biri bu süre içinde ölür veya kısıtlanırsa ne olur?

Zamanaşımı

Zamanaşımı hukukta hak düşürücü süre olarak tanımlanmaktadır. Başka deyişle taraflardan birinin sahip olduğu hakkı kullanmak için tanınan sürenin sonunu ifade eder. Daha önceki sayfalarda tarafların cari hesap sözleşmesinden doğan bazı hakları olduğu belirtilmişti. Bu hakların talep edilebileceği sürenin sonu zamanaşımı süresidir.

Cari hesap ilgili olarak aşağıdaki işlemler için zamanaşımı süresi 5 yıl olarak belirlenmiştir. Bu konu TTK madde 101'de düzenlenmiştir. Buna göre;

1. Cari hesabın tasfiyesine,
2. Cari hesabın kabul edilen veya mahkeme kararıyla saptanan artan tutara (bakiyeye)
3. Cari hesabın faizine,
4. Cari hesap kayıtlarındaki hesap hata ve yanlışlarına,
5. Cari hesabın dışında tutulması gereken veya haksız olarak cari hesaba geçirilmiş olan kalemlere,
6. Cari hesap kayıtlarındaki tekrarlanan kayıtlara ilişkin, açılmış davalar, cari hesap sözleşmesinin sona ermesinden itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımına uğrarlar.

Zamanaşımı süresinin başlangıcı ise cari hesap sözleşmesinin sona erdiği ve bakiyenin taraflar arasında kabul edildiği tarihtir. Fakat sözleşmede hesap dönemleri belirtilmiş ise ara bakiyelerin kabul edildiği tarihten itibaren zamanaşımı süresinin başlaması daha uygundur.

CARİ HESAP İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Buraya kadar anlatılanlar hukuk sisteminde yer alan cari hesap ile ilgili konulardı. Cari hesabın hukuki yönü kadar muhasebe yönün de bilinmesi gerekir. Cari hesabın muhasebe yönünü ele almadan önce halk arasında birbirine karıştırılan bir konudan bahsetmek yerinde olacaktır.

Ticari hayatta cari hesap denilince bir şirketin müşterisine sattığı mallar ve bu satışlardan doğan alacağın kaydedildiği hesaplar anlaşılır. “A Müşterisinin carisi” ifadesi A müşterisine veresiye olarak satılan mallardan doğan alacakların ve yapılan tahsilatın kaydedildiği muhasebe hesabı anlaşılır. Halbu ki muhasebede kullanılan cari hesap ifadesi ile hukukta kullanılan cari hesap ifadesi aynı şey değildir. Fakat birbirlerine çok benzerler. Zaten karıştırma da buradan kaynaklanmaktadır.

Fakat A Müşterisine hem mal satıp hem de A Müşterisinden başka bir mal alınıyorsa ve bu işlem sürekli yapıyorsa hukukta kullanılan cari hesaba denk düşer. Bu ünitede anlatılanlar bu türden ticari ilişkilerde kullanılır. Konuyu aşağıdaki örnek daha iyi açıklamaktadır.

ÖRNEK: İstanbulda faaliyet gösteren A Limited Şirketi inşaat malzemeleri ticareti yapmaktadır. Bu şirket B Limited Şirketine banyo malzemeleri satmaktadır. Aynı zamanda B şirketten de zaman zaman inşaat iskelesi kiralamaktadır. Taraflar aralarında yaptığı anlaşma gereği her 3 ayda bir hesap kesecekler ve aylık %1 faiz işleteceklerdir. A ve B şirketleri arasından yapılan işlemler aşağıdaki tabloda verilmiştir.

| A LİMİTED ŞİRKETİNİN B LİMİTED ŞİRKETİNE YAPTIĞI SATIŞLAR (01.01.-31.03.2012) | | | | | | |
|---|----------------------|------|-------------|---------|---------|---------------|
| Tarih | Açıklama | Adet | Birim Fiyat | Toplam | KDV %18 | KDV'li Toplam |
| 15.01.2012 | X Model Lavabo | 20 | ₺75 | ₺1.500 | ₺270 | ₺1.770 |
| 25.01.2012 | Y Model Klozet | 5 | ₺50 | ₺250 | ₺45 | ₺295 |
| 10.02.2012 | Z Model banyo Küveti | 40 | ₺125 | ₺5.000 | ₺900 | ₺5.900 |
| 27.02.2012 | C Model Duşakabin | 15 | ₺80 | ₺1.200 | ₺216 | ₺1.416 |
| 05.03.2012 | Y Model Klozet | 10 | ₺50 | ₺500 | ₺90 | ₺590 |
| 21.03.2012 | Z Model banyo Küveti | 10 | ₺130 | ₺1.300 | ₺234 | ₺1.534 |
| 31.03.2012 | Z Model banyo Küveti | 20 | ₺130 | ₺2.600 | ₺468 | ₺3.068 |
| | TOPLAM | | | ₺12.350 | ₺2.223 | ₺14.573 |

| B LİMİTED ŞİRKETİNİN A LİMİTED ŞİRKETİNE YAPTIĞI SATIŞLAR (01.01.-31.03.2012) | | | | | | |
|---|-----------------------------------|------|-------------|---------|---------|---------------|
| Tarih | Açıklama | Adet | Birim Fiyat | Toplam | KDV %18 | KDV'li Toplam |
| 10.01.2012 | Sıva İskelesi Kiralama Bedeli | 1 | ₺750 | ₺750 | ₺135 | ₺885 |
| 20.01.2012 | Temizlik İskelesi Kiralama bedeli | 2 | ₺1.250 | ₺2.500 | ₺450 | ₺2.950 |
| 30.01.2012 | Sıva İskelesi Kiralama Bedeli | 1 | ₺800 | ₺800 | ₺144 | ₺944 |
| 21.02.2012 | Temizlik İskelesi Kiralama bedeli | 3 | ₺1.300 | ₺3.900 | ₺702 | ₺4.602 |
| 08.03.2012 | Sıva İskelesi Kiralama Bedeli | 4 | ₺800 | ₺3.200 | ₺576 | ₺3.776 |
| 18.03.2012 | Sıva İskelesi Kiralama Bedeli | 5 | ₺800 | ₺4.000 | ₺720 | ₺4.720 |
| 25.03.2012 | Sıva İskelesi Kiralama Bedeli | 1 | ₺800 | ₺800 | ₺144 | ₺944 |
| | TOPLAM | | | ₺15.950 | ₺2.871 | ₺18.821 |

Taraflar arasında yapılan cari hesap sözleşmesi gereği cari hesaba işlenecek işlemlerin muhasebe kayıtları aşağıda verilmiştir.

| A LİMİTED ŞİRKETİ KAYITLARI | | | |
|-------------------------------|-----|---------------------|-----|
| 10.01.2012 | B | A | |
| 730 GENEL ÜRETİM MALİYETİ HES | 750 | | |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HES | 135 | | |
| | | 120 ALICILAR HESABI | 885 |
| | | -B Limited Şirketi | |

| B LİMİTED ŞİRKETİ KAYITLARI | | | |
|-----------------------------|-----|------------------------|-----|
| 10.01.2012 | B | A | |
| 120 ALICILAR HESABI | 885 | | |
| | | -A Limited Şti | |
| | | 600 YURTIÇI SATIŞLAR | 750 |
| | | 391 HESAPLANAN KDV HES | 135 |

| 15.01.2012 | | | |
|---------------------|------|------------------------|------|
| | B | A | |
| 120 ALICILAR HESABI | 1770 | | |
| | | -B Limited Şti | |
| | | 600 YURTIÇI SATIŞLAR | 1500 |
| | | 391 HESAPLANAN KDV HES | 270 |

| 15.01.2012 | | | |
|--------------------------|------|---------------------|------|
| | B | A | |
| 153 TİCARİ MALLAR HESABI | 1500 | | |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HES | 270 | | |
| | | 120 ALICILAR HESABI | 1770 |
| | | -A Limited Şirketi | |

| 20.01.2012 | | | |
|-------------------------------|------|---------------------|------|
| | B | A | |
| 730 GENEL ÜRETİM MALİYETİ HES | 2500 | | |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HES | 450 | | |
| | | 120 ALICILAR HESABI | 2950 |
| | | -B Limited Şirketi | |

| 20.01.2012 | | | |
|---------------------|------|------------------------|------|
| | B | A | |
| 120 ALICILAR HESABI | 2950 | | |
| | | -A Limited Şti | |
| | | 600 YURTIÇI SATIŞLAR | 2500 |
| | | 391 HESAPLANAN KDV HES | 450 |

| 25.01.2012 | | | |
|---------------------|-----|------------------------|-----|
| | B | A | |
| 120 ALICILAR HESABI | 295 | | |
| | | -B Limited Şti | |
| | | 600 YURTIÇI SATIŞLAR | 250 |
| | | 391 HESAPLANAN KDV HES | 45 |

| 25.01.2012 | | | |
|--------------------------|-----|---------------------|-----|
| | B | A | |
| 153 TİCARİ MALLAR HESABI | 250 | | |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HES | 45 | | |
| | | 120 ALICILAR HESABI | 295 |
| | | -A Limited Şirketi | |

| 30.01.2012 | |
|-------------------------------|-----|
| 730 GENEL ÜRETİM MALİYETİ HES | 800 |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HES | 144 |
| 120 ALICILAR HESABI | 944 |
| -B Limited Şirketi | |

| 30.01.2012 | |
|------------------------|-----|
| 120 ALICILAR HESABI | 944 |
| -A Limited Şti | |
| 600 YURTIÇI SATIŞLAR | 800 |
| 391 HESAPLANAN KDV HES | 144 |

| 10.02.2012 | |
|------------------------|------|
| 120 ALICILAR HESABI | 5900 |
| -B Limited Şti | |
| 600 YURTIÇI SATIŞLAR | 5000 |
| 391 HESAPLANAN KDV HES | 900 |

| 10.02.2012 | |
|--------------------------|------|
| 153 TİCARİ MALLAR HESABI | 5000 |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HES | 900 |
| 120 ALICILAR HESABI | 5900 |
| -A Limited Şirketi | |

| 21.02.2012 | |
|-------------------------------|------|
| 730 GENEL ÜRETİM MALİYETİ HES | 3900 |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HES | 702 |
| 120 ALICILAR HESABI | 4602 |
| -B Limited Şirketi | |

| 21.02.2012 | |
|------------------------|------|
| 120 ALICILAR HESABI | 4602 |
| -A Limited Şti | |
| 600 YURTIÇI SATIŞLAR | 3900 |
| 391 HESAPLANAN KDV HES | 702 |

| 27.02.2012 | |
|------------------------|------|
| 120 ALICILAR HESABI | 1416 |
| -B Limited Şti | |
| 600 YURTIÇI SATIŞLAR | 1200 |
| 391 HESAPLANAN KDV HES | 216 |

| 27.02.2012 | |
|--------------------------|------|
| 153 TİCARİ MALLAR HESABI | 1200 |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HES | 216 |
| 120 ALICILAR HESABI | 1416 |
| -A Limited Şirketi | |

| 05.03.2012 | |
|------------------------|-----|
| 120 ALICILAR HESABI | 590 |
| -B Limited Şti | |
| 600 YURTIÇI SATIŞLAR | 500 |
| 391 HESAPLANAN KDV HES | 90 |

| 05.03.2012 | |
|--------------------------|-----|
| 153 TİCARİ MALLAR HESABI | 500 |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HES | 90 |
| 120 ALICILAR HESABI | 590 |
| -A Limited Şirketi | |

| 08.03.2012 | |
|-------------------------------|------|
| 730 GENEL ÜRETİM MALİYETİ HES | 3200 |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HES | 576 |
| 120 ALICILAR HESABI | 3776 |
| -B Limited Şirketi | |

| 08.03.2012 | |
|------------------------|------|
| 120 ALICILAR HESABI | 3776 |
| -A Limited Şti | |
| 600 YURTIÇI SATIŞLAR | 3200 |
| 391 HESAPLANAN KDV HES | 576 |

| 18.03.2012 | |
|-------------------------------|------|
| 730 GENEL ÜRETİM MALİYETİ HES | 4000 |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HES | 720 |
| 120 ALICILAR HESABI | 4720 |
| -B Limited Şirketi | |

| 18.03.2012 | |
|------------------------|------|
| 120 ALICILAR HESABI | 4720 |
| -A Limited Şti | |
| 600 YURTIÇI SATIŞLAR | 4000 |
| 391 HESAPLANAN KDV HES | 720 |

| 21.03.2012 | |
|------------------------|------|
| 120 ALICILAR HESABI | 1534 |
| -B Limited Şti | |
| 600 YURTIÇI SATIŞLAR | 1300 |
| 391 HESAPLANAN KDV HES | 234 |

| 21.03.2012 | |
|--------------------------|------|
| 153 TİCARİ MALLAR HESABI | 1300 |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HES | 234 |
| 120 ALICILAR HESABI | 1534 |
| -A Limited Şirketi | |

| 25.03.2012 | |
|-------------------------------|-----|
| 730 GENEL ÜRETİM MALİYETİ HES | 800 |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HES | 144 |
| 120 ALICILAR HESABI | 944 |
| -B Limited Şirketi | |

| 25.03.2012 | |
|------------------------|-----|
| 120 ALICILAR HESABI | 944 |
| -A Limited Şti | |
| 600 YURTIÇI SATIŞLAR | 800 |
| 391 HESAPLANAN KDV HES | 144 |

| 31.03.2012 | |
|------------------------|------|
| 120 ALICILAR HESABI | 3068 |
| -B Limited Şti | |
| 600 YURTIÇI SATIŞLAR | 2600 |
| 391 HESAPLANAN KDV HES | 468 |

| 31.03.2012 | |
|--------------------------|------|
| 153 TİCARİ MALLAR HESABI | 2600 |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HES | 468 |
| 120 ALICILAR HESABI | 3068 |
| -A Limited Şirketi | |



Yukarıdaki kayıtlarda her iki taraf da karşı tarafla olan tüm işlemlerini 120 ALICILAR HESABI'na kaydetmiştir. Fakat istenirse karşı tarafa yapılan satışları 120 ALICILAR HESABI'nda, karşı taraftan yapılan alımları da 320 SATICILAR HESABI'nda izlenebilir. Fakat bu durumda dönem sonunda bu iki hesabı karşılaştırarak bakiyenin ortaya çıkarılması gerektiğini ve bunun da anlamsız yere iş yükünü artıracığını unutmayınız. Ancak bunun böyle olmasının taraflar arasında cari hesap sözleşmesi olmasından kaynaklandığını, eğer cari hesap sözleşmesi olmasaydı sadece 120 ALICILAR HESABI'nı kullanmanın uygun olmayacağına dikkat ediniz.

Yukarıdaki muhasebe kayıtları sonucunda A ve B Limited Şirketinin birbirlerine karşı borç alacak durumu 120 ALICILAR HESABI'nda ortaya çıkacaktır. Her iki tarafta da bu hesap; (14.473-18.821= **₺4.248**) alacak bakiyesi (kalanı) vermektedir. Bu bakiye 31 Mart 2012 tarihi itibarıyla A Limited Şirketinin B Limited Şirketine borcu olduğunu gösterir.



Bu bakiyeye faiz işletmeden (sözleşmede yer aldığı için) kesin borç veya alacak tutarının belli olamayacağına dikkat ediniz.

Büyük Defter kayıtları bir sonraki sayfada verilmiştir.

| A LİMİTED ŞTİ BÜYÜK DEFTER KAYITLARI | |
|--------------------------------------|----------------|
| 120.05 B Limited Şti | |
| ₺1.770 | ₺885 |
| ₺295 | ₺2.950 |
| ₺5.900 | ₺944 |
| ₺1.416 | ₺4.602 |
| ₺590 | ₺3.776 |
| ₺1.534 | ₺4.720 |
| ₺3.068 | ₺944 |
| ₺14.573 | ₺18.821 |

| B LİMİTED ŞTİ BÜYÜK DEFTER KAYITLARI | |
|--------------------------------------|----------------|
| 120.15 A Limited Şti | |
| ₺885 | ₺1.770 |
| ₺2.950 | ₺295 |
| ₺944 | ₺5.900 |
| ₺4.602 | ₺1.416 |
| ₺3.776 | ₺590 |
| ₺4.720 | ₺1.534 |
| ₺944 | ₺3.068 |
| ₺18.821 | ₺14.573 |



Yukarıdaki örnek olayda “cari hesabın bütünlük ilkesinin” nasıl kullanıldığını düşününüz.

Bakiyeye Faiz Yürütülmesi: Cari hesaba faiz yürütülürken “cari hesaba kaydedilen işlemlere kaydedildiği tarihten itibaren faiz uygulanır” kuralının devreye gireceğini unutmamak gerekir. Yukarıdaki örnek olayda ortaya çıkan ₺4.248 bakiyeye hangi tarihten itibaren faiz yürütüleceğini belirlemek önemlidir. Kural olarak bu ₺4.248 farkın hangi işlemde sonra ortaya çıktığını belirleyip o tarihten itibaren faiz işletmek gerekecektir. Fakat bu her zaman çok net olmayabilir. Örneğimizde aradaki fark 18.03.2012 tarihli işlemde doğduğu için 18 Mart-31Mart tarihleri arasındaki 13 günlük faizi hesaplayıp bakiyeye ilave ettikten sonra nihai borç (veya alacak) rakamı ortaya çıkacaktır.

$$Faiz = \frac{4248 \times (1/30) \times 13}{100} = ₺18,40$$

Bu faiz rakamını bakiyeye ilave ettikten sonra en son borç rakamı ortaya çıkacaktır: **4.248+18,40=₺4.266,40**

Sonuç: ₺4.266,40 A Limited Şirketi B Limited Şirketine borçludur.

Fakat faizi hesapladıktan sonra cari hesaba kaydının yapılmasından sonra geçerlilik kazanacaktır. Eğer bu kayıt yapılmaz faizi talep etme hakkı da doğmayacağı gibi, taraflar arasında oluşabilecek muhtemel bir uyuşmazlık durumunda dava hakkı da olmayacaktır. Bu nedenle hesaplanan faizin cari hesaba kaydı önemlidir.

A LİMİTED ŞİRKETİ KAYITLARI

| 31.03.2012 | |
|-----------------------------|-------|
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ HES | 18,40 |
| 120 ALICILAR HESABI | 18,40 |
| -B Limited Şirketi | |

B LİMİTED ŞİRKETİ KAYITLARI

| 31.03.2012 | |
|---------------------------|-------|
| 120 ALICILAR HESABI | 18,40 |
| -A Limited Şti | |
| 642 FAİZ GELİRLERİ HESABI | 18,40 |

Yukarıdaki muhasebe kaydından sonra tarafların kendi tuttukları cari hesapların son durumu aşağıda verilmiştir. Cari hesapların bakiyesinin nihai borç (veya alacak) rakamını (₺4.266,40) olduğuna dikkat ediniz.

| A LİMİTED ŞTİ BÜYÜK DEFTER KAYITLARI | |
|--------------------------------------|--------------------|
| 120.05 B Limited Şti | |
| ₺1.770 | ₺885 |
| ₺295 | ₺2.950 |
| ₺5.900 | ₺944 |
| ₺1.416 | ₺4.602 |
| ₺590 | ₺3.776 |
| ₺1.534 | ₺4.720 |
| ₺3.068 | ₺944 |
| | ₺18,40 |
| <u>₺ 14.573</u> | <u>₺ 18.839,40</u> |

| B LİMİTED ŞTİ BÜYÜK DEFTER KAYITLARI | |
|--------------------------------------|-----------------|
| 120.15 A Limited Şti | |
| ₺885 | ₺1.770 |
| ₺2.950 | ₺295 |
| ₺944 | ₺5.900 |
| ₺4.602 | ₺1.416 |
| ₺3.776 | ₺590 |
| ₺4.720 | ₺1.534 |
| ₺944 | ₺3.068 |
| ₺18,40 | |
| <u>₺ 18.839,40</u> | <u>₺ 14.573</u> |

BANKACILIKTA CARİ HESABIN KULLANIMI

Cari hesap uygulamaları bankacılıkta yoğun olarak kullanılır. Hatta pek çok bankacılık işleminin temelinde cari hesap mantığının ve yaklaşımının yattığı söylenebilir. Çünkü hesap açmada, kredi kullanmada (özellikle açık kredi olarak anılan uygulamada), kredi kartı sözleşmelerinde ve kredili mevduat türünden işlemlerde cari hesap mantığı kullanılmaktadır. Çünkü adı geçen işlemlerde cari hesap mantığının kullanımı işlemlerde çabukluk ve kolaylık sağlar.



Bu konuda ayrıntılı bilgi için bakınız: Yüksel, A.Sait, (2004), "Bankacılık Hukuku ve İşletmesi", Beta Kitabevi, Genişletilmiş 10.Baskı, İstanbul

Özellik günümüz bankacılık uygulamalarında çok sık kullanılan "müşterinin açtığı mevduat hesabına bankanın belli limite kadar kredi kullanma olanağını sunması (güncel adıyla kredili mevduat) cari hesap kurallarının yoğun olarak kullanıldığı bir uygulamadır.

Özet

Cari hesap içerdiği özel hükümler nedeniyle ticari hayatta bazı kolaylıklar sağlar ve ticaret hukukunda özel bir yeri vardır. Karşılıklı yapılan işlemlerden doğan borç ve alacağın tek tek istenmemesi, belli bir dönem sonunda ortaya çıkacak bakiyeye bakarak hangi tarafın borçlu (veya alacaklı) olduğuna karar verilir. Cari hesap sözleşmeleri yazılı olmadıkça geçerli değildir. Süreli olarak düzenlenebileceği gibi süresiz de düzenlenebilir. Cari hesap sözleşmesinde dönem belirtilmemişse takvim yılı sonu dönem sonu olarak kabul edilir. Cari hesap sözleşmesinde en önemli ilke “bütünlük ilkesidir.” Bu ilke gereği taraflar aralarında yaptıkları işlemler nedeniyle dönem sonundan önce borçlu veya alacaklı sayılmazlar.

Cari hesap sözleşmesinde yazılı olma, taraflar hakkında yeterli bilgi içermesi, imza ve içeriğinin ne olduğu hakkında açık hükümler olmalıdır. Çünkü bunlar zorunlu unsurlardandır. Cari hesapta zamanaşımı 5 yıl olarak belirlenmiştir.

Ticaret hukukunda yer alan cari hesap müessesesinin muhasebede kullanılan “müşteri cari hesabından” farklıdır. Kredili mevduat gibi pek çok bankacılık uygulamasında cari hesap mantığı ve yaklaşımı kullanılmaktadır.

Kendimizi Sınavalım

1. Aşağıdakilerden hangisi cari hesabın yararlarından **değildir**?

- Ödemede kolaylık sağlaması
- Alacağın (veya borcun) tek tek istenmemesi
- Ticari işlemlerde çabukluk sağlaması
- Ticari işlemlerde kolaylık sağlaması
- Zaman tasarrufu sağlaması

2. Aşağıdakilerden hangisi cari hesabın fonksiyonlarından **değildir**?

- Teminat aracı olması
- Sürat ve kolaylık sağlaması
- Ödeme aracı olması
- Basitlik sağlaması
- Kredi aracı olması

3. Cari hesapta hesap kesiminden önce tarafların birbirlerine karşı borçlu (veya alacaklı) olmayacağı ilkesine ne ad verilir?

- Kişilik İlkesi
- Süreklilik İlkesi
- Zaman İlkesi
- Bütünlük İlkesi
- Dönemsellik İlkesi

4. Aşağıdakilerden hangisi cari hesap türlerinden **değildir**?

- Sürelili cari hesaplar
- Teminatsız cari hesaplar
- Borçlu cari hesap
- Karma cari hesap
- Bakiyesiz cari hesap

5. Cari hesapla ilgili olarak aşağıdaki ifadelerden hangisi **yanlıştır**?

- Taraflara süresi içinde ihbar edilmesi durumunda sözleşme feshedilebilir
- Dönem içinde borçlu/alacak taraf değişebilir.
- Cari hesap sözleşmesi yazılı olmak zorunda değildir.
- Cari hesap sözleşmesinde tarafların adları varsa imzaya gerek yoktur
- Cari hesapta bileşik faiz uygulanmaz.

6. Aşağıdakilerden hangisi cari hesabın zorunlu unsurlarındandır?

- Hesap dönemi
- Faiz oranı
- Faiz yöntemi
- Adres Bilgileri
- İçerik unsuru

7. Cari hesap sözleşmesinde dönem belirtilmediyse hangi dönem sonu olarak hangi tarih kullanılır?

- Ayın sonu
- Ayın başı
- Yılın başı
- Yılın sonu
- Her yılın Mart ayı sonu

8. Cari hesabın işleyişi ile ilgili olarak aşağıdaki ifadelerden hangisi **yanlıştır**?

- Bakiyeye faiz bakiyenin doğduğu tarih itibariyle işletilir
- Bakiyeye faiz işlemin kaydedildiği tarih itibariyle işletilir
- Bakiyeye faiz işletilmesi isteğe bağlıdır
- Dönem içinde taraflar birbirlerine karşı borçlu veya alacaklı değildirlir.
- Dönem sonu kadar borçlu ve alacaklı taraf sürekli değişebilir.

9. Cari hesapta zamanaşımı süresi kaç yıldır?

- 10 yıl
- 10 gün
- 5 yıl
- 7 yıl
- 7 gün

10. Aşağıdakilerden hangisi zamanaşımına tabi olan işlemlerden **değildir**?

- Kullanılacak faiz oranı
- Hesaba hatalı kaydedilen işlemler
- Bakiye
- Cari hesapta tekrarlanan kayıtlar
- Hesaplanan faiz tutarı

Kendimizi Sınavalım Yanıt Anahtarı

1. **a** Yanıtınız yanlış ise “Cari Hesabın Niteliği” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
2. **c** Yanıtınız yanlış ise “Cari Hesabın Fonksiyonları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
3. **d** Yanıtınız yanlış ise “Bakiyeye Faiz İşletilmesi” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
4. **e** Yanıtınız yanlış ise “Cari Hesap Türleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
5. **c** Yanıtınız yanlış ise “Cari Hesabın Unsurları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
6. **e** Yanıtınız yanlış ise “Cari Hesabın Unsurları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
7. **d** Yanıtınız yanlış ise “Cari Hesapta Dönem Kavramı” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
8. **a** Yanıtınız yanlış ise “Bakiyeye Faiz İşletilmesi” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
9. **c** Yanıtınız yanlış ise “Cari Hesapta Zaman aşımı” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
10. **a** Yanıtınız yanlış ise “Cari Hesapta Zaman aşımı” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

Örneğin ATM Kartı kullanıcısı iseniz bankanızın sizin hesabınıza tanımladığı kredi limiti uygulaması tipik bir cari hesap örneğidir.

Sıra Sizde 2

Cari hesabın bütünlüğü ilkesi gereği hesap kesme tarihine kadar cari hesaba kaydedilen her işlemin tek tek önemi ve hukuki geçerliliği yoktur. Çelişki gibi gözükten durumun arkasında bu ilke yatmaktadır.

Sıra Sizde 3

Her iki taraf ve kanuni temsilcileriyle halefleri on gün önceden haber vermek şartıyla cari hesap sözleşmesini feshedebilir. Ancak, artan tutarın ödenmesi, hesabın 94 üncü maddeye göre kapatılması gereken tarihte istenebilir.

Sıra Sizde 4

31 Mart 2012’den önce taraflar arasında yapılan her ticari işlem taraflara borç veya alacak çıkartmaz. Örneğin 31 Ocak 2012’de yapılan işleme kadar A Şirketi B Şirketinden alacaklı iken hesap kesim tarihinde ise borçlu çıkmaktadır. Hesap dönemi içindeki borçlu (veya alacaklı) olma durumu hukuki olarak geçerli değildir. Bu sonuç cari hesabın bütünlüğü ilkesinden kaynaklanmaktadır.

Yararlanılan Kaynaklar

Altuğ, O., (1999) **Muhasebe Hukuk İlişkileri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul

Arslanlı, H., (1960), **Kara Ticareti Hukuku Dersleri, Umumi Hükümler**, Fakülteler Matbaası, 3.Baskı, İstanbul 1960,

Helvacı M., (2000), **Para Borçlarında Faiz Kavramı**, Beta Kitabevi, 1.Bası, İstanbul 2000.






Karabınar, S. (2009). **Genel Muhasebe**, Sakarya Kitabevi, Sakarya

Yüksel, Ali Sait, (2004), **Bankacılık Hukuku ve İşletmesi**, Beta Kitabevi, Genişletilmiş 10.Baskı, İstanbul

6

Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

-  İşletmelerin birleşme nedenlerini sıralayabilecek ,
-  İşletme birleşme türlerini açıklayabilecek,
-  Birleşme işlemlerini açıklayabilecek,
-  Bölünme türlerini sıralayabilecek,
-  Geçerli bölünme türlerini açıklayabilecek

bilgi ve becerilere sahip olabilirsiniz.

Anahtar Kavramlar

- | | |
|---|--|
|  İşletme (Şirket) Birleşmesi |  Tam Bölünme |
|  Birleşme Türleri |  Kısmi Bölünme |
|  İşletme (Şirket) Bölünmesi |  Devralan (Edinen) Şirket |
|  Tür Değişirme |  Devrolunan (Edinilen) Şirket |

İçindekiler

- ❖ Giriş
- ❖ Birleşme İşlemleri
- ❖ İşletmelerde Bölünme
- ❖ İşletmelerde Tür Değişirme

Birleşme, Bölünme ve Tür Değişirme

GİRİŞ

Küresel ekonominin ve uluslararası ticaretin sınırlarının ortadan kalkmasıyla, yeni bir dünya dengesi ortaya çıkmıştır. Türkiye’de son 30 yılda yaşanan serbest piyasa ekonomisi, özelleştirme ve ekonomik krizler; işletmelerin uluslararası işletmelerle işbirliği yapmaya ya da birleşme, tür değiştirme veya bölünme gibi yapısal bir değişim içine girmeye zorlamıştır. Ayrıca Avrupa Birliği serüveninde Türkiye birçok yasal düzenleme yapmak durumunda kalmıştır. Bu yasal düzenlemelerden en önemlilerinden biri ise 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)’dır. Türk Ticaret Kanunu’nda yapılan köklü değişikliklerle yeniden düzenlenen işletme birleşmesi, bölünme ve tür değiştirme *yapısal değişiklikler* olarak nitelendirilmektedir. TTK’da işletmelerin yapısal değişimlere ilişkin hükümler; Avrupa Birliği, Almanya ve özellikle İsviçre ticaret kanunlarından önemli ölçüde etkilenmiştir.

6102 Sayılı yeni TTK yürürlüğe girinceye kadar yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda işletmelerin yapısal değişimi sadece 7 maddede düzenlenmişken, yeni TTK’ında 36 madde halinde düzenlenmiştir. Ayrıca 6762 TTK’da “bölünme”ye yönelik bazı eksiklikler vergi mevzuatında yer alan düzenlemeler ile Maliye Bakanlığı ve Sanayi Ticaret Bakanlığı’nın ortaklaşa yayınlamış olduğu tebliğ ile kısmen düzenlenmişti. Yürürlükte bulunan TTK işletmelerin birleşmesine yönelik hükümlerin çok açıklayıcı olmaması nedeniyle, aynı türden olmadıkça birbiriyle birleşmesine izin verilmemesi nedeniyle, işletmeler birleşebilmek için tür değiştirmek zorunda kalıyordu. Bu durumda birleşmenin, gereksiz bürokrasi ve zaman kaybına yol açması nedeniyle, yasalar şirket evliliklerinin önünde önemli bir engel olarak görülüyordu. 6102 sayılı TTK’nın düzenlemeleri, işletmelerin yapısal değişimi konusunda ilk kez maddi hukuk yönünden hayat bulmasına neden olmuştur.

TTK işletme birleşmesine yönelik düzenlemelere yer vermesinin diğer bir nedeni ise, Kasım 1983’ten itibaren Uluslararası Muhasebe Standartları tarafından “işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi”ne yönelik standartların düzenlenmesi ve güncellenmesidir. Temmuz 2009’dan itibaren Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) 3 İşletme Birleşmeleri standardı yürürlüğe girmiştir. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)’nın özellikle ekonomik ve finansal krizler sonrasında bankaların sermayesini güçlendirmesine yönelik olarak banka birleşmelerini gerek yaptığı düzenlemeler ile gerekse TFRS kapsamında teşvik etmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu ise, Seri:XI, No:29 “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği” ile, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yürürlüğe konulan standartlar ve 6102 Sayılı TTK gözönünde bulundurularak Avrupa Birliği mevzuatına uyum sağlanmıştır.

İnternet çağında rekabette üstünlük sağlayarak hayatta kalma mücadelesi yaşayan işletmeler, bu yaşam mücadelesinde bazen büyürken bazen de küçülme gereksinimi duyabilmektedir. İşletmeler büyüme sürecinde kendi bünyesinde yeni bir işletme yaratırken, aynı zamanda yeni bir marka, yeni bir müşteri kitlesi, yeni vizyon gibi birçok yeniliği de yaratmaktadır. Böyle bir durumda işletmenin rakipleri arasında bir yer bulması için büyük bir çaba harcamaktadır. Bu durumda işletmeler rakiplerini bünyesine devralma veya birden fazla işletme ile yeni bir işletme kurma yolunu tercih edebilmektedir. Böylece işletmedeki yapısal değişiklikler ile hem rekabet edebilme yeteneğini arttırmakta hem pazar koşullarını iyileştirmekte hem de finansal yapısını güçlendirmektedir.

6102 Sayılı TTK'ya göre yapısal değişikliklerin her üç türünün uygulanmasında bazı ortak ilkelerin gözönünde bulundurulması gerekmektedir. TTK hükümleri ile; ortakların, ortaklık alacaklılarının ve işçilerin korunması; bunların haklarının ve alacaklarının güvence altına almayı amaçlamaktadır. TTK'ya göre yapısal değişikliklere ilişkin ortak ilkeler şöyle özetlenebilir:

1. **Ülkesellik ilkesi:** 6102 Sayılı TTK'nın kapsamı Türkiye sınırları içinden yapılan yapısal değişiklikleri kapsamaktadır. Türkiye sınırlarını aşan birleşme ve bölünme Türk hukukunda mevcut değildir.
2. **Ortakların korunması ilkesi:** Her birleşmede, bölünmede ve tür değiştirmede devrolunan veya bölünen, tür değiştiren şirketteki ortaklık payının ve haklarının ve intifa senedinden doğan intifa hakkının, tahvil ve benzeri borçlanma senetlerindeki hakların gidilen yeni şirkette aynen devamı ve korunması ilkesi hakimdir. Bu ilkenin ortaklık payından doğan haklar dışında sayılan hakların korunmasına ilişkin hükümler 6102 Sayılı TTK ile getirilmiştir.
3. **Ara bilanço ilkesi:** Yapısal değişiklikler, bir ara bilanço bağlamında gerçekleştirilir. Yapısal değişiklik sürecinde varlıklarda ve kaynaklarda ortaya çıkan değişiklikler sadece ticari defterlerdeki hareketler ölçüsünde dikkate alınır. Kanun fiziki envanterin çıkarılmasına gerek duymamıştır.
4. **Bilgi edinme ilkesi:** Tüm hak sahiplerine yapısal değişim hakkında bilgi edinme ve inceleme hakkı vermektedir.
5. **Denetim ilkesi:** Yapısal değişiklik işlemlerinin işlem denetçisi aracılığıyla denetlenmesi kabul edilmiştir.
6. **Alacaklıların ve İşçilerin Korunması ilkesi:** Yapısal değişiklikten en çok etkilenecek alacaklıların ve işletme çalışanlarının haklarının korunması TTK'nın temel amaçları kapsamındadır.
7. Yapısal değişikliklere ilişkin özel bir iptal davası ve sorumluluk öngörülmüştür.



TTK'ya göre yapısal değişiklik olarak nitelendirilen işletme birleşmesinin, bölünmesinin ve tür değiştirmesinin ortak ilkelerini sıralayınız.

İŞLETME BİRLEŞMELERİ

İnsanlar geleceklerini güvence altına almak, kaliteli bir yaşam sürmek, yalnız kalmamak, mutlu olmak, çocuk sahibi olmak gibi birçok nedenden dolayı evlenir. Evlilik müessesine hangi yönüyle bakılırsa bakılsın sonuçta bir çıkar ilişkisini ortaya çıkarmaktadır. Şirket evliliklerinde de çıkar ilişkisi temellerini oluşturmaktadır. İşletmeler şirket evliliklerini; işletmelerini büyütme, kıt kaynakları daha verimli kullanmak, rekabet üstünlüğü sağlamak, çıkar veya iş amaçlı konsolidasyon gibi birçok nedenden dolayı gerçekleştirirler. Küreselleşme, ekonomik krizler, teknoloji veya ar-ge transferi, pazar payını büyütme, yeni bir pazara girebilme, maliyet azaltma, siyasi faktörler ve stratejik işbirlikleri de işletmeleri birleşmeye iten önemli nedenler arasındadır.

Birleşme Kavramı

İşletme birleşmesi, ayrı kuruluşları veya işletmeleri tek bir raporlama kuruluşu olarak bir araya getirmek olarak tanımlanabilir. Ayrıca bir araya gelen kuruluşların veya işletmelerin birleşme öncesinde veya sonrasında aynı taraf veya taraflar tarafından kontrol edilmesi ve kontrolün geçici olmaması işletme birleşmesi olarak nitelendirilmektedir.

TTK'nın 136. Maddesinde ise, işletme birleşmesi "bir şirketin diğerini devralması veya yeni bir şirket içinde bir araya gelmeleri" olarak tanımlanmaktadır. Kanunun aynı maddesinde, "devralan şirket devrolunan şirketin malvarlığını bir bütün halinde devralması ve böylece devrolunan şirket sona ererek, ticaret sicilinden silinmesi" sonucunda ancak bir birleşme işleminin sözkonusu olduğu belirtilmektedir. Bu durumda birleşme, bir veya daha fazla işletmenin devralınması ya da yeni bir unvan altında kurulması şeklinde gerçekleştirilebilmektedir.

TTK'ya benzer şekilde 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu (TBK) da, "işletmelerin birleşmesi ve şekil değiştirmesi" başlığı altında Madde 203'te işletme birleşmesini "bir işletme, başka bir işletme ile aktif ve pasiflerin karşılıklı olarak devralınması ya da birinin diğerine katılması yoluyla birleştirilir" olarak tanımlamaktadır.

Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) 3 İşletme Birleşmeleri'ne ilişkin standardın Ek B Uygulama Rehberi'nde işletme birleşmeleri tanımlanmaktadır. Buna göre; işletme birleşmesi, "devralan (edinen) bir işletmenin bir veya daha fazla işletmenin kontrolünü eline geçirdiği bir işlem veya diğer bir olay" olarak tanımlanmaktadır. Bir işletme tarafından varlık veya net varlık gruplarının elde edilmesi halinde de bu işlemler işletme birleşmeleri kapsamında değerlendirilmemektedir. Varlık veya net varlık gruplarının maliyeti satın alma tarihinde gerçeğe uygun değerlerine bağlı olarak grup içerisindeki tanımlanabilir varlıklara, yükümlülüklerle ve koşullu yükümlülüklerle dağıtılmaktadır. Devrolunan işletme, devralan işletmenin kontrolünü çeşitli şekillerde elde edebilmektedir. Bunlar şöyle sıralanabilir:

- a. Nakit, nakit benzeri veya diğer varlıklar (bir işletmeyi oluşturan net varlıklar da dahil olmak üzere) transfer edilerek,
- b. Borç altına girerek,
- c. Özkaynak payları ihraç ederek,
- d. Birden fazla değişik şekilde bedel transfer ederek veya
- e. Bedel transfer etmeden, yalnızca sözleşme yolu ile gerçekleştirilir.

İşletme birleşmeleri standardında birleşmenin gerçekleşmesi için temel dayanak "kontrolün el değiştirmesi"dir. Birleşmenin nasıl yapıldığının veya birleşme sürecinde devrolunan işletmelerden birinin veya birkaçının infisâh etmesinin bir önemi yoktur. Burada *kontrol* kelimesiyle ifade edilmek istenen işletmelerden birinin diğerinin oy hakkının yarısından fazlasına sahip olma ya da bir işletmenin diğer işletmenin yönetim kurulu veya buna denk kurul üyelerinin çoğunu atama ya da görevden alma hakkını elde etmesi durumudur.

Bir işletmenin farklı bir işletmeyi herhangi bir bedele katlanmadan sadece sözleşme hükümleri ile kontrolü altına alması ise şöyle örneklenebilir:

- a. Bir işletme devralmak istediği işletmenin hisselerini yatırımcı olarak satın almaktadır. Daha sonra ise birleşmenin gerçekleşmesi için devrolunan işletme kendi hisselerini daha önce yatırımcı olarak var olan bir yatırımcının (devralan işletmenin) kontrolü ele geçirebilmesine olanak verecek ölçüde geri satın almaktadır. Böylece devralan işletme birleşme sırasında herhangi bir bedel ödemediği sözleşme yoluyla devrolunan işletme ile birleşebilmektedir.
- b. Daha önceden oy haklarının çoğunluğunu elinde bulunduran devralan işletmenin, devrolunan işletmeyi kontrol etmesini engelleyen azınlık veto hakları geçersiz hale gelmesi ile birleşme bedelsiz olarak gerçekleşebilmektedir. Devralan işletme, devrolunan işletme üzerinde; oy çoğunluğu sağlaması nedeniyle azınlık oylarına sahip ortakların veto hakkını, yönetim kurulu veya diğer kurulları ise görevden alma vb. şeklinde kontrolünü sağlayabilmektedir.
- c. Devralan ve devrolunan işletmeler, yalnızca sözleşme aracılığı ile işletmelerini birleştirme konusunda anlaşırlar. Ancak devralan işletme, devrolunan işletmenin kontrolü karşılığında bir bedel transfer etmez ve birleşme tarihinde ya da daha öncesinde edinilen işletmede özkaynak payına sahip olamayacaktır. Yalnızca sözleşme aracılığı ile gerçekleştirilen işletme birleşmelerine örnek olarak; iki işletmenin birlikte özkaynağa dayalı menkul kıymet ihraç etmek üzere anlaşması veya birden fazla borsada işlem gören bir anonim şirket oluşturmak için bir araya gelmesi verilebilir.

TFRS 3'te, işletme birleşmesi tanımına uyan işlemlere veya diğer olaylara uygulanır. Ancak TFRS 3 aşağıdaki durumlarda işletme birleşmesi olarak nitelendirilmemesi nedeniyle uygulanamaz:

- a. Ayır işletmelerin iş ortaklığı oluşturmak üzere bir araya geldikleri işletme birleşmeleri.
- b. İşletme tanımına uymayan bir varlığın veya varlık grubunun satın alınması.

- c. Bu tür durumlarda edinilen işletme, edindiği varlıkları (maddi olmayan duran varlıkların TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar'daki tanımına ve muhasebeleştirme ölçütlerine uyan varlıklar da dahil olmak üzere) ve üstlendiği borçları ayrı ayrı tanımlar ve muhasebeleştirir. Varlık grubunun maliyeti, satın alma tarihinde gerçeğe uygun değerlerine bağlı olarak grup içerisindeki tanımlanabilir varlıklara ve borçlara dağıtılır. Bu tür bir işlem ya da olay, şerefiyeye yol açmaz.
- d. Ortak kontrole tabi teşebbüs veya işletmelerin birleşmesi (B1-B4 Paragrafları, bu konuya ilişkin uygulama rehberliği sağlamaktadır).

İşletme birleşmesinin vergi boyutunu düzenleyen Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18. Maddesinde birleşme sürecinde devrolan işletmenin tasfiye olduğu belirtilmektedir. Ancak birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergiye matrah olarak kabul edilmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu birleşmeye konu olan devrolan işletmenin tasfiye edilmesi gerektiğini belirtirken, TTK bu süreci tasfiye olarak kabul etmemektedir.

Birleşme Türleri

İşletmelerin temel kurulma amaçlarından birisi en yüksek kâra ulaşmaktır. Bu amaç ise, işletme yönetimini sürekli büyüme, gelişme ve rekabet edebilme yetenekleri ile işletmeyi donatmaya zorlamaktadır. Yöneticiler bu yetenekleri hem işletme içinde hem de işletme dışında uygulamayı arzu etmektedir. İçsel büyüme ile, işletmenin kaynaklarını yeni yatırımlara yönlendirerek işletme değerinin artırılması hedeflenmektedir. Dış büyüme ile ise, işletme dışındaki diğer işletmelere yatırım yapılarak ya mevcut işletmenin yapısının güçlendirilmesi ya da yeni iş alanlarında söz sahibi olunması sağlanmaktadır. Böylece içsel veya dışsal büyüme amacıyla gerçekleştirilen işletme birleşmeleri ile; işletmenin verimliliği artırılmış, ölçek ekonomisinden faydalanılmış, bilgi göçü sağlanmış, finansman kolaylığı yaratılmış ve vergi avantajlarından yararlanılmış olmaktadır.

İşletmeler ekonomik açıdan dikey, yatay ve karma birleşmeler gerçekleştirebilir. Dikey işletme birleşmeleri, işletmenin üretim sürecinde faaliyet gösteren işletmelerle birleşmenin gerçekleştirilmesidir. Bu birleşmenin temel amacı, işletmenin piyasadaki rekabet gücünü artırarak büyüebilmektir. Yatay işletme birleşmeleri, işletmenin kendisi ile aynı faaliyet alanında faaliyet gösteren işletmelerle yapılan birleşmelerdir. Böylece bu tür birleşmeler; işletmelerin faaliyet alanını genişletmelerine, maliyet minimizasyonuna, pazar paylarını arttırmalarına yönelik yapılabilmektedir. Karma birleşmeler ise, üretim süreci dışında ve farklı sektörde faaliyet gösteren işletmelerle yapılan birleşmelerdir.

6102 Sayılı TTK ve 6098 Sayılı TBK ticaret işletmelerini iki şekilde birleşebileceğini belirtmektedir. Buna göre;

- Devralma şeklinde birleşme ve
- Yeni kuruluş şeklinde birleşmedir.

Birleşme, devrolunan şirketin malvarlığı karşılığında, bir değişim oranına göre devralan şirketin paylarının, devrolunan ortaklarınca kendiliğinden iktisap edilmesiyle gerçekleşir. Birleşmeyle, devralan şirketin devrolunan şirketin malvarlığını bir bütün halinde devralır. Birleşmeyle devrolunan şirket sona erer ve ticaret sicilinden silinmektedir. Belki de TTK'nın getirdiği en önemli yeniliklerden birisi tescil anında, devrolunan işletmenin bütün aktif ve pasifi kendiliğinden devralan işletmeye geçmektedir. Böylece devrolunan işletmenin bir tasfiye süreci yaşamasına gerek kalmamaktadır. Bu farklılık birleşme sürecini hızlandırarak, işletme birleşmelerini teşvik etmektedir.

Yeni kuruluş şeklinde birleşme ise birden fazla şirketin yeni bir şirket içinde bir araya gelmesi sonucunda oluşmaktadır. Birleşmeye katılan işletmeler tasfiye olmadan tüm malvarlıklarını yeni kurulan işletmeye devretmelerinden dolayı işletmeler sona erer ve ticaret sicilinden silinir.

TTK'ya göre birleşme türleri arasındaki temel farklılık nedir?

Bir işletme birleşmesi, yasal, vergisel veya diğer nedenlerle çeşitli yollarla yapılandırılabilir, bu yollar aşağıdakileri içermekle birlikte bunlarla da sınırlı değildir:

- Bir veya daha fazla işletme, devrolunan işletmenin bağlı ortaklığı (ortaklıkları) haline gelir ya da bir veya daha fazla işletmenin net varlıkları yasal olarak devralan işletmeye dahil edilir,
- Birleşen işletmelerden biri net varlıklarını veya bu işletmenin sahipleri kendi özkaynak paylarını birleşen diğer işletmeye veya onun sahiplerine transfer eder,
- Birleşen işletmelerin tümü net varlıklarını veya bu işletmelerin sahipleri kendi özkaynak paylarını yeni kurulan işletmeye devrederler veya
- Birleşen işletmelerden birinin önceki sahiplerinden oluşan bir grup, birleşen işletmenin kontrolünü ele geçirir.

İşletmelerin gerek devralma gerekse yeni kuruluş şeklindeki birleşmelerinde geçerli birleşme türleri TTK'nın 137/1. Maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemede birleşen işletmeler; sermaye işletmeleri, şahıs işletmeleri, kooperatifler ve ticaret işletmeler açısından düzenlenmektedir.

| Devralan İşletme | Devrolunan İşletme |
|---|--|
| Sermaye İşletmeleri Anonim Şirket Limited Şirket Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket | Anonim Şirket Limited Şirket Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket Kooperatif Kollektif Şirket Komandit Şirket |
| Şahıs İşletmeleri Kollektif Şirket Komandit Şirket | Kollektif Şirket Komandit Şirket |
| Kooperatifler Kooperatif | Kooperatif Anonim Şirket Limited Şirket Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket |

Şekil 6.1: Geçerli Birleşme Türleri

TTK'ya göre bir şahıs işletmesinin, bir sermaye işletmesini devralarak birleşememesinin temel nedeni nedir?

Ayrıca tasfiye halindeki bir işletme, tasfiye aşamasında henüz dağıtıma başlamamışsa tasfiye işletmesi devrolunan olmak koşuluyla birleşmeye katılabilir. Bazı durumlarda ise işletme sermayesindeki azalma veya borcunu ödeyememesi nedeniyle işletmeyi iflastan kurtarmak amacıyla da birleşebilir. TTK'nın 139. Maddesi bu duruma izin vermiştir. Eğer işletme, sermayesi ile kanuni yedek akçeleri toplamının yarısı zararlarla kaybetmişse veya borca batık durumda bulunuyorsa, kaybolan sermayeyi veya gerekiyorsa borca batıklık durumunu karşılayabilecek tutara sahip bir işletme ile birleşebilir.

Birleşme Süreci

İşletme birleşmeleri, birleşen tarafların ekonomik büyüklükleri, hukuki statüleri, ortak sayıları, faaliyet türleri gibi birçok nedenden dolayı oldukça zor ve zaman alıcı bir süreçtir. Aynı iki insanın evlenmesi gibi, şirket evlilikleri içinde zorlu bir süreç sözkonusudur. Birleşen tarafların pay sahipliği yapıları birbirinden farklı ise, bu sürecin ilk aşamasında birleşecek işletmelerin yöneticilerinin geleceğe yönelik hedef ve stratejilerini müzakere etmeleri gerekmektedir. Birleşmeye ilişkin anlaşma şartlarının oluşturulmasında; birleşecek işletmelerin ve birleşme tarihinin belirlenmesi, temel stratejik ilkelerin belirlenmesi, birleşme türünün tespit edilmesi, devralan veya yeni kurulan işletmenin varlıklarının ve kaynaklarının netleştirilmesi, ortakların, alacaklıların ve çalışanların haklarının korunmasına ilişkin birçok konuda fikir birliğine varılması gerekmektedir. Devrolunan işletmenin; *tanımlanabilir varlıkların*, üstlenilen tanımlanabilir borçların ve kontrol gücü olmayan payların (azınlık paylarının) finansal tablolara yansıtılması ve ölçülmesi de gerekmektedir. Ayrıca birleşme tarafları için en önemli konulardan birisi *şerefiyenin veya pazarlıklı satın alma* sonucunda oluşabilecek kazancın muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesidir.



“Şerefiye” ve “Tanımlanabilir Varlık” kavramlarını açıklayınız.

TTK'nın 145. Maddesine göre, işletme birleşmesinin sözleşmeye dayandırılması ve geçerlilik kazanabilmesi içinde mutlaka *yazılı şekilde* yapılması öngörülmektedir. Hazırlanan sözleşmenin birleşmenin taraflarının yetkili mercileri tarafından onaylanması ve imzalanması gerekmektedir. TTK'da birleşme sözleşmesini imzalamaya yetkili organlar işletmenin hukuki statüsüne göre farklılık göstermektedir. Buna göre; anonim şirketlerde *yönetim kurulu*, limited şirketlerde *müdür veya müdürler*, kollektif şirketlerde *temsile yetkisini haiz kişi*, komandit ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde ise *temsile yetkili komandite ortak veya ortaklar* olarak tespit edilmiştir.

Birleşme sözleşmesinin yazılı bir şekilde oluşturulması ve yetkili organlar tarafından onaylanmasından sonra, TTK'nın 142/1. Maddesine göre, devralma şeklinde birleşmede, devralan işletme sermayesinin devrolunan işletme ortaklarının haklarını korunmasına yetecek düzeyde artırması gerekmektedir. Bu nedenle devralan işletmenin genel kurulunun sermaye arttırımı kararında; sermaye büyüklüğünü, ortakların paylarının türünü ve hisse paylarını, birleşme bilançosu ile hem devrolunan hem de devralan işletmelerin son üç yılına ilişkin finansal tabloları ve faaliyet raporları gözönünde bulundurulmalıdır.

Türkiye Finansal Raporlama Standardı 3'e göre birleşme bilançosu, birleşme gününde;

- Devrolunan işletmenin tanımlanabilir varlıklarının, borçlarının ve kontrol gücü olmayan paylarının (*azınlık paylarının*),
- Devrolunan işletmenin şerefiyeyi veya pazarlıklı satın alma sonucunda oluşabilecek kazancının ve
- Finansal tablo kullanıcılarının işletme birleşmesinin niteliği ve etkilerini değerlendirmelerine olanak sağlayan bilgilerin gösterilmesidir.

Birleşme bilançosundaki varlıklara ve kaynaklara ilişkin değerler devralan işletmenin muhasebe kayıtlarına aktarılır ve birleşen veya yeni kurulan işletmenin “açılış bilançosu” olarak kabul edilir. Açılış bilançosunda yer alan sermaye, devralan işletmenin *esas sermayesini* ifade eder.

Devralan işletme bilançosunu hazırladıktan sonra, birleşmeye katılan işletmelerin yönetim organları ayrı ayrı ve birlikte birleşme hakkında bir rapor hazırlar. Birleşme raporu; birleşmeye katılan işletmelerin ortaklarına, birleşmeye ilişkin ve birleşmeyi tanımlayan ekonomik ve hukuki boyutları ile bilgiler vermeyi amaçlamaktadır.

TTK'nın 148. Maddesinde birleşmeye katılan işletmelerin; birleşme sözleşmesini, birleşme raporunu ve birleşmeye esas oluşturan bilançoğu, bu konuda uzman olan bir işlem denetçisine denetletmesi gerekmektedir. İşlem denetçisi TTK'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte gündeme gelmiştir. Bu denetçinin

temel görevleri; işletmelerin kuruluşunu, sermayenin artırılmasını, azaltılmasını, birleşme, bölünme, tür değiştirme, menkul kıymet çıkarılması gibi işlemlerin denetlenmesidir. İşlem denetçisi hazırlayacağı denetleme raporunda;

- Devaralan işletmenin öngördüğü sermaye artırımının devrolunan işletmenin ortaklarının haklarını korumaya yeterli olup olmadığını,
- Değişim oranının ve ayrılma akçesinin yeterli ve adil olup olmadığını,
- Değişim oranını üç farklı yöntemle göre de hesaplayarak, sonuçları birbiriyle karşılaştırarak yöntemin adil olup olmadığını,
- Değişim oranına ilişkin denkleştirme yapılmışsa, bunun uygun olup olmadığını belirtmektedir.

Birleşmeye katılan işletmelerin yönetim organları tarafından hazırlanan birleşme sözleşmesi genel kurulun onayına sunulur. Genel kurulun onayı ile *birleşme karara* bağlanmış olmaktadır. Devrolunan ve devralan işletmelerin genel kurullarında yasada öngörülen yeter sayılara göre karar alınması gerekmektedir. Birleşme kararında genel kurulun onaylama şekilleri işletmenin hukuki statüsüne göre farklılık göstermektedir: Bunlar şöyle sıralanabilir:

- a. Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, esas veya çıkarılmış sermayenin çoğunluğunu temsil etmesi şartıyla, genel kurulda mevcut bulunan oyların dörtte üçüyle onaylanır.
- b. Bir sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin, başka bir şirketi devralması hâlinde, komanditelerin tamamının birleşmeyi yazılı olarak onaylamaları gereklidir.
- c. Limited şirketlerde, sermayenin en az dörtte üçünü temsil eden paylara sahip bulunmaları şartıyla, tüm ortakların dörtte üçünün oylarıyla onaylanır.
- d. Bir kooperatif tarafından devralınacak sermaye şirketlerinde, sermayenin çoğunluğunu temsil etmesi şartıyla, genel kurulda mevcut bulunan oyların dörtte üçüyle onaylanır.
- e. Kooperatiflerde, verilen oyların üçte ikisinin çoğunluğuyla; kooperatife kayıtlı tüm ortakların dörtte üçünün kararıyla onaylanır.
- f. Kollektif ve komandit şirketlerde birleşme sözleşmesinin oybirliğiyle onaylanması gerekir. Ancak, şirket sözleşmesinde birleşme sözleşmesinin bütün ortakların dörtte üçünün kararıyla onaylanması öngörülebilir.
- g. Birleşme sözleşmesi bir ayrılma akçesini öngörüyorsa bunun, devreden şirket şahıs şirketiye oy hakkını haiz ortaklarının, sermaye şirketiye şirkette mevcut oy haklarının yüzde doksanınin olumlu oylarıyla onaylanması şarttır.

Birleşmenin uygulanabilmesi için onaylanan birleşme sözleşmesinin ticaret siciline tescil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca devralan işletme, birleşmenin gereği olarak sermayesini arttırmışsa, ek olarak esas sözleşme değişiklikleri de ticaret siciline sunulmalıdır. Tescil işlemiyle birlikte, devrolunan işletme kendiliğinden sona ermektedir (infisâh).

Birleşmede Hakların Korunması

Geçerli işletme birleşmeleri incelendiğinde; bir anonim şirketin ortakların, şirket borçlarından kişisel olarak sorumlu olduğu şahıs şirketleri ile birleşmesine izin verilmiştir. Ayrıca birleşmeye katılan işletmelerin hukuki yapısı da değişebilmektedir. Bu durumdan ortaklar, alacaklılar ve çalışanlar doğrudan etkilenen taraflar olmaktadır. Bu tarafların birleşme ile birlikte haklarının korunması ve birleşmeden en az şekilde etkilenmesinin sağlanması gerekmektedir.

Birleşmede Ortaklık Payları ve Haklarının Korunması

İşletme birleşmeleri devralma ve yeni kuruluş şeklinde gerçekleştiği daha önce kısımlarda belirtilmişti. Her iki birleşme türünde de ortakların *haklarının sürekliliği ilkesi* geçerlidir. Devrolunan işletmenin ortakları, mevcut ortaklık paylarının ve haklarının eşdeğerini devralan işletmeden isteme hakkına sahiptir. Süreklilik ilkesi kapsamında ortakların isteme hakkı; birleşmeye katılan işletmelerin varlıklarının değeri, oy haklarının dağılımı ve önem taşıyan diğer unsurlar dikkate alınarak hesaplanır. Bu nedenle eğer devrolunan işletmenin ortağı oydan yoksun paylara sahipse, devralan veya yeni kurulan işletmede de oydan yoksun veya oy hakkına ilişkin paylar verilmektedir.

Devrolunan işletmenin ortakları birleşme sonucunda eğer isterlerse, devralan veya yeni kurulan işletmede ortak olmayabilirler. Bu amaçla birleşme sözleşmesinde ortakların sahip oldukları pay ve ortaklık haklarının devredilmesi (iktisabı) durumunda, devredilen payların gerçek değerine denk gelen bir ayrılma akçesi verilme seçeneği de belirtilebilmektedir. Böylece ortak, birleşen işletmeye ortak olma veya ayrılma akçesini alma arasında seçim yapma hakkına sahip olmaktadır.



İşletme birleşmesi sürecinde ortakların korunması mekanizmasının önemli bir parçası olan “ayrılma akçesi” kavramını tanımlayınız.

Devralma yoluyla birleşmede, devralan işletmenin sermayesini arttırarak devrolunan işletme ortaklarının haklarının korunması zorunlu hale getirmiştir. Bu sermaye arttırımı ile hem ortaklar hem de alacaklılar korunmuş olmaktadır. Devralan işletme sermaye arttırımına ilişkin olarak yazılı bir şekilde hazırlanan birleşme sözleşmesinde aşağıdaki hususların belirtilmesi gerekmektedir:

- a. Arttırılması planlanan sermaye tutarı, işletmenin birleşmesi sırasında ortaklık paylarının birleşimi için gerekli olan meblağ için yeterli olmalıdır. Bu tutarın birleşmenin sağlıklı bir şekilde gerçekleşebilmesi için ödenmiş sermaye olması gerekmektedir.
- b. Ortaklık paylarının türü ve itibari tutarı tespit edilmelidir.
- c. Birleşme bilançosunda hem şerefiye hem de ortakların paylarını içeren sermaye gösterebilmelidir.

Ortakların birleşme hakkında bilgi edinme ve inceleme yapma hakkı da bulunmaktadır ve bu hak, ortakların korunmasına yönelik yapılmış bir hukuki düzenlemedir. Birleşmeye katılan işletmelere; genel kurul kararından *önceki 30 gün içinde* ortaklara, intifa senedi sahiplerine, işletme tarafından ihraç edilmiş menkul kıymet hamillerine, menfati bulunan kişilere ve diğer taraflara;

- Birleşme sözleşmesini veya birleşme raporunu,
- Denetleme raporunu ve
- Son üç yılın yılsonu finansal tablolarını, faaliyet raporlarını ve varsa ara finansal tabloları

sunma yükümlülüğü getirilmiştir. Böylece birleşmeye katılan ortaklar bu rapor ve tablolar üzerinde inceleme yapma olanağı sağlayarak, menfaatlerin korunması sağlanmaktadır.

Alacaklıların Korunması

6762 Sayılı TTK'ya göre işletme birleşmelerinde, birleşmenin tamamlanması için alacaklıların “itiraz süresi”nin geçmesinin beklenmesi zorunluluğu bulunmaktaydı. Bu durum ise işletme birleşmelerini zaman alıcı ve maliyetli olarak görülmesine neden olmuş ve işletmeleri birleşmeye teşvik etmediği gözlemlenmiştir. 6102 Sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte, işletme birleşmelerinde alacaklıların korunma ilkesi de yürürlüğe girmiş olmaktadır. Böylece birleşmeye katılan işletmelerin alacaklılarını koruma altına alma süreci belirli şartların yerine gelmesi sonucunda gerçekleşmektedir. Bu şartlar şöyle sıralanabilir:

- Birleşmenin hukuken geçerlilik kazanması,
- Alacaklıların birleşme geçerlilik kazanmasından *üç ay içinde* alacak haklarına ilişkin istekte bulunması ve
- Birleşmeye katılan şirketler; alacaklılarına, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde, yurt düzeyinde dağıtımı yapılan üç gazetede yedişer gün aralıklarla üç defa yapacakları ilanla ve ayrıca internet sitelerine konulacak ilanla haklarını bildirmelidir.

Alacaklıların korunması ilkesi kapsamında birleşmeye katılan ortaklara verilen belirli raporların ve tabloların inceleme hakkı diğer menfaat sahipleri adı altında alacaklılara verilmektedir. Alacaklılar, birleşme sonrasında devralan işletmenin alacaklarının tahsiline ilişkin şüpheleri olması durumunda, devralan işletmeden alacaklarının *teminat altına alınmasını isteme hakkına* sahiptir. Devralan işletme tüm alacaklıları; ya kişisel teminatla (kefalet, garanti, kefil değişimi gibi) ya da aynî teminatla (rehin ve ipotek) güvence altına alması mümkündür. Ancak devralan işletme, alacaklılarının alacaklarının, birleşme dolayısıyla tehlikeye düşmediğini bir işlem denetçisi raporu ile ispat ederse, devralan işletmenin kişisel veya aynî teminat verme yükümlülüğü ortadan kalkmaktadır. Ayrıca diğer alacaklıların zarara uğramayacaklarının anlaşılması halinde, devralan işletme teminat göstermek yerine borcu ödeme kararı da alabilir.

Aslında üç ay içinde alacaklıların haklarını güvence altına almak amacıyla güvence talebinde bulunanlar ile talepte bulunamayan zayıf alacaklılara eşit davranılamaması nedeniyle adil olmayan sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Devralan işletme, üç aylık dönemde talepte bulunan alacaklıların haklarını başvuru sıralamasına göre değerlendirmektedir. Bu durumda ise sınırlı olan güvence olanaklarının büyük bir kısmını ilk talepte bulunan alacaklılar için kullanmaktadır.

6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu da birleşme ve tür (şekil) değiştirme sürecinde alacaklıların haklarını korumaya yönelik karar almıştır. Buna göre birleşme türü ne olursa olsun gerek devralan işletmenin gerekse devrolunan işletmenin alacaklıları, bir malvarlığının devralınmasından doğan haklara sahiptir ve bütün alacaklarını yeni işletmeden (devralan) alabilirler. Bir tek kişiye ait olup da, kolektif veya komandit ortaklık hâline dönüştürülen bir işletmenin borçları hakkında da aynı hüküm uygulanması hükme bağlanmıştır.

Birleşme sürecinde birleşme taraflarından birisinin şahıs işletmesi olması durumunda, alacaklıların haklarının korunması farklı bir boyut kazanmaktadır. Birleşme türleri incelendiğinde şahıs işletmeleri bir sermaye işletmesi ile birleşmesi durumunda, devrolunan işletme olarak birleşme sürecine girebilmektedir. Devrolunan şahıs işletmeleri borçlarından hem işletme hem ortakları sorumlu olmaktadır. Bu nedenle şahıs işletmelerinin sermaye işletmelerine devredilmesi durumunda, işletme borçlarından sınırsız sorumlu kolektif ve komandite ortakların borçları birleşmeden sonra da devam etmektedir. Birleşme öncesinde şahsen sorumlu olan bu ortakların sorumlulukları, birleşme kararının ilanından önce doğmuş veya borçları doğuran sebeplerin bu tarihten önce doğmuş olması şartıyla, birleşmeden sonra da sürmektedir. Ancak birleşme ilânından sonra doğan veya sebebi oluşan borçlarda şahsi sorumlu ortağın sorumlu tutulmamaktadır. Birleşme tarihinden itibaren sınırsız sorumlu ortak, artık birleşme sonucu ortaya çıkan işletmenin ortağı olmaktadır.

Sınırsız sorumlu ortağın borç sorumluluğu, birleşme kararının ilan tarihinden itibaren *üç yıl* geçmesi durumunda zamanaşımına uğramaktadır. Şayet, şahsi sorumluluk getiren alacak ilan tarihinden sonra vadesinin henüz dolmaması veya belirli bir şartın yerine henüz gelmemesi nedeniyle alacaklının alacağını isteme durumu yoksa (muaccel), zamanaşımı süresi alacaklının alacağını resmen isteme tarihinden itibaren başlamaktadır. Ancak bu sınırlama, sadece devrolunan şirketin borçlarından dolayı şahsen sorumlu olan ortaklar için geçerli olmaktadır.

Çalışanların Korunması

İşletmenin sürekliliği kavramının sağlanmasında çalışanlar önemli bir yere sahiptir. İşletme, almış olduğu hizmetleri ve bunlar karşılığında yüklenmiş olduğu borcu nakden ödeyebilecekleri gibi, özkaynağa dayalı finansal araçlarla da ödeyebilir. İşletmeler çalışanlarından almış oldukları hizmetler karşılığında hem çalışan hem de çalışanın bakmakla yükümlü olduğu ailesine aşağıdaki faydaları sağlayabilir:

- *Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar*; ücret, maaş, sosyal güvenlik yardımları, ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izni, kâr paylaşımı ve ikramiyeler ve mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç vb).
- *Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar*; emekli maaşı, emeklilik sonrası hayat sigortası veya sağlık yardımı.
- *Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar*; uzun süreli işten ayrılmalar veya seyahat, jübile, iş göremezlik ödeneği.
- *İşten çıkarma tazminatları*.

Hisse senetleri, hisse senedi opsiyonları veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçlar, çalışanlara, genellikle, nakit maaşları ve sağlanan diğer faydalara ek olarak ücret paketlerinin bir unsuru olarak verilmektedir. Buna ek olarak, hisse senedi ve hisse senedi opsiyonları, bazen, esas ücretin bir unsuru olmaktan çok, ikramiye sözleşmesinin bir parçası olarak verilirler. Örneğin işletmenin, hizmette kalmaları için çalışanlarını teşvik etmesi veya işletme performansının geliştirilmesine yönelik emekler bu şekilde ödüllendirilebilir. Çalışanlarına, diğer ücretlerin yanı sıra hisse senedi ve hisse senedi opsiyonu da vermekte olan bir işletme, ek faydalar kazanmak için ilave ücret ödüyor demektir.

İşletme birleşmelerinde işçilerin korunmasına ilişkin olarak 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 178. Maddesi, 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 428. ve 429. Maddeleri ile 4857 Sayılı İş Kanunu'nun 6. Maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeler incelendiğinde birleşme sürecinde işçinin korunmasına yönelik ya benzer ya da birbirini tamamlayan hükümlerin yer aldığı görülmektedir. Buna göre işçinin korunmasına yönelik hükümler şöyle özetlenebilir:

İşyerinin tamamı veya bir bölümü hukuki bir işlemle başkasına devredildiğinde, devir tarihinde işyerinde veya bir bölümünde mevcut olan hizmet sözleşmeleri, bütün hak ve borçları ile birlikte devralana geçer. Devrolunan işletmenin çalışanlarının hizmet süresine bağlı hakları, işçiyi devreden işveren yanında işe başladığı tarih esas alınarak düzenlenir. Hizmet sözleşmesi, ancak işçinin yazılı rızası alınmak suretiyle, sürekli olarak başka bir işverene devredilebilir (TBK Md.429). Böylece işçilerle yapılan hizmet sözleşmeleri, işçi devralan işletmede çalışmaya itiraz etmediği takdirde, devir gününe kadar bu sözleşmeden doğan bütün hak ve borçlarla devralan işletmeye geçmektedir. Ancak işçi devralan işletmede çalışmaya itiraz ederse, hizmet sözleşmesi kanuni işten çıkarma süresinin sonunda sona erer; devralan işletme ve işçi o tarihe kadar sözleşmeyi yerine getirmekle yükümlüdür. Bu durumda iş ilişkisi yasal feshi ihbar süresi olan üç aylık sürenin sonunda sona ermektedir. Kanun koyucu devralma şeklindeki işletme birleşmesinde devralan işletmeye hizmet sunan işçilere birleşmeye itiraz hakkı tanımaz iken, yeni kuruluş şeklinde birleşmede devralan işletme işçilerine de itiraz hakkı tanımaktadır.

Eski işveren (devrolunan) ile devralan işletme, işçinin birleşmeden önceki muaccel olmuş alacakları ile hizmet sözleşmesinin normal olarak sona ereceği veya işçinin itirazı sebebiyle sona erdiği tarihe kadar geçen sürede muaccel olacak alacaklarından müteselsilen sorumludur. Ayrıca işletme birleşmesinden önce doğmuş olan ve devir tarihinde ödenmesi gereken borçlardan, devreden ve devralan işveren müteselsilen sorumludurlar. TBK'na göre devrolunan işverenin bu yükümlülüklerden doğan sorumluluğu, devir tarihinden itibaren *iki yıl* ile sınırlıdır. Taraflar aksini kararlaştırılmadıkça, işveren hizmet sözleşmesinden doğan hakları üçüncü bir kişiye devredemez.

İşçiler aynı zamanda birleşen işletmelerden hizmet sözleşmeleri nedeniyle alacaktır. Bu nedenle birleşmeye ilişkin alacaklıların korunmasına ilişkin hükümlerden de yararlanırlar. Birleşme ile birlikte işçiler, muaccel olan veya olacak alacaklarının teminat altına alınmasını isteyebilirler.

İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi

Küreselleşme, işletmelere birçok avantajı sağlarken aynı zamanda bazı dezavantajlar ile de karşı karşıya bırakmaktadır. Küreselleşme paranın mobilitesini arttırmıştır. Para dünya üzerinde sürekli bir şekilde yer değiştirmesi nedeniyle, paraya kavuşanlar avantajlarından yararlanmaktadır. Dezavantajların içinde en büyüğü ise ekonomik krizlerdir. Türkiye ise, 2010 yılından itibaren dünyada yaşanan ekonomik krizin avantajlarını yaşayan ülkeler arasındadır. Dünyadaki büyük sermaye gruplarından büyük talep gören Türk

şirketleri, yabancı sermaye ile büyümektedir. Çoğunluğu 50 ile 200 milyon dolar cirolu Türk şirketlerine gelen satın alma ve birleşme talepleri neticesinde yıllık ortalama 20 milyar dolarlık birleşme hacmine ulaşılması beklenmektedir. Böyle bir ortamda işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi de önem kazanmaktadır.

Türkiye’de işletme birleşmeleri Türkiye Finansal Raporlama Standardı 3 “İşletme Birleşmeleri” ilkelerine göre gerçekleştirilmektedir. Bu standarda göre, tüm işletme birleşmelerini **satın alma yöntemi**ni kullanarak muhasebeleştirilmektedir. Satın alma yöntemi aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır:

Satın alma yönteminde; devralan işletmenin ve birleşme tarihinin belirlenmesi, edinilen tanımlanabilir varlıkların, üstlenilen tanımlanabilir borçların ve kontrol gücü olmayan payların (*azınlık paylarının*) finansal tablolara yansıtılması ve ölçülmesi ve ayrıca şerefiye veya pazarlıklı satın alma sonucunda oluşabilecek kazancın muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi gerekmektedir. Bu yöntemde şerefiye ile devrolunan işletmenin tanımlanabilir varlık, borç ve azınlık payları birbirinden ayrı olarak muhasebeleştirilmektedir.

Bu kapsamda birleşme tarihi itibarıyla muhasebeleştirmeye konu edilecek olan varlıkların (maddi olmayan duran varlıklar hariç) gelecekte herhangi bir ekonomik fayda sağlama olasılığının olması ve sözkonusu varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde tanımlanabilir bir borçtan söz edebilmek için de işletmeden sözkonusu yükümlülüğün yerine getirilmesi için bir kaynak çıkışı olasılığının olması ve bu yükümlülüğün gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir. Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirmeye konu edilmesi ise bunların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülmesine bağlıdır.

TFRS 3’e göre edinen işletme, edinilen tanımlanabilir varlıkları ve üstlendiği tanımlanabilir borçları birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile ölçmelidir. “**Gerçeğe uygun değer**”, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutarı ifade etmektedir. Birleşme işleminde “**gerçeğe uygun değerle**” ölçülecek bir diğer unsur ise transfer edilen bedeldir. Transfer edilen bedel, devralan işletme tarafından transfer edilen varlıkların birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile devralan işletme tarafından devrolunan işletmenin önceki sahiplerine karşı üstlenilen borçların ve devralan işletme tarafından çıkarılan özkaynak paylarının toplamı şeklinde hesaplanmaktadır.

İşletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin bilgiler bir örnek yardımıyla şöyle açıklanabilir. Gıda sektöründe faaliyet gösteren Kerem AŞ, tedarikçisi Bora AŞ’nin sermayesini temsil eden payların %70’ini satın alma konusunda anlaşmışlardır. Kerem AŞ birleşme sürecinde 2.000.000 lira sermaye artırımında bulunacaktır.

Birleşme sürecinde Kerem AŞ devralan işletme konumunda kontrol gücünü sağlayacaktır. Kerem işletmesi, SPK’ya tabi halka açık bir şirket statüsünde olması nedeniyle, birleşme faaliyetlerini devralan işletme sıfatıyla TFRS 3’e göre muhasebeleştirmek durumundadır.

Birleşme tarihi olan 01.09.20X1 tarihi itibarıyla yapılan değerleme işlemleri sonucunda, devrolunan Bora işletmesinin tanımlanabilir varlık ve borçlarının defter değerleri ile gerçeğe uygun değerlerinin aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir.

| | | Defter Değeri (₺) | Gerçeğe Uygun Değer (₺) |
|-----|-------------------------------------|---------------------|---------------------------|
| (+) | Hazır Değerler | ₺ 1,200,000 | ₺ 1,200,000 |
| (+) | Alacaklar (Net) | ₺ 2,200,000 | ₺ 2,200,000 |
| (+) | Stoklar | ₺ 3,300,000 | ₺ 6,500,000 |
| (+) | Maddi Duran Varlıklar (Net) | ₺ 20,000,000 | ₺ 16,000,000 |
| (+) | Mali Duran Varlıklar | ₺ 2,600,000 | ₺ 1,000,000 |
| (+) | Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Net) | ₺ 800,000 | ₺ 4,200,000 |
| (-) | Kısa Vadeli Yükümlülükler | ₺ -7,400,000 | ₺ -7,400,000 |
| (-) | Uzun Vadeli Yükümlülükler | ₺ -3,700,000 | ₺ -3,700,000 |
| | Toplam | ₺ 19,000,000 | ₺ 30,000,000 |

01.09.20X1 tarihinde Kerem işletmesinin İMKB’nda işlem gören hisse senetlerinin piyasa değeri 16 liradır. 01.09.20X1 tarihi itibarıyla Bora AŞ ve Kerem AŞ’nin finansal durum tabloları (bilançoları) şöyledir:

Bora AŞ'nin 01.09.20X1 Tarihli FİNANSAL DURUM TABLOSU

| | | | |
|-----------------------------|-------------------|---------------------------|-------------------|
| Hazır Değerler | 1.200.000 | Kısa Vadeli Yükümlülükler | 7.400.000 |
| Alacaklar (Net) | 2.200.000 | Uzun Vadeli Yükümlülükler | 3.700.000 |
| Stoklar | 3.300.000 | Sermaye (₺1 x 12.000.000) | 12.000.000 |
| Maddi Duran Varlıklar (Net) | 20.000.000 | Yasal Yedekler | 2.100.000 |
| Mali Duran Varlıklar | 2.600.000 | Geçmiş Yıl Kârları | 4.900.000 |
| Gayri Maddi Duran Varlıklar | 800.000 | | |
| Aktif Toplamı | 30.100.000 | Pasif Toplamı | 30.100.000 |

Kerem AŞ'nin 01.09.20X1 Tarihli FİNANSAL DURUM TABLOSU

| | | | |
|-----------------------------|--------------------|---------------------------|--------------------|
| Hazır Değerler | 7.100.000 | Kısa Vadeli Yükümlülükler | 26.000.000 |
| Stoklar | 48.000.000 | Uzun Vadeli Yükümlülükler | 54.000.000 |
| Maddi Duran Varlıklar (Net) | 80.000.000 | Sermaye (₺1 x 30.000.000) | 30.000.000 |
| Mali Duran Varlıklar | 4.800.000 | Yasal Yedekler | 17.000.000 |
| Gayri Maddi Duran Varlıklar | 28.100.000 | Geçmiş Yıl Kârları | 41.000.000 |
| Aktif Toplamı | 168.000.000 | Pasif Toplamı | 168.000.000 |

Öte yandan Kerem AŞ, Bora AŞ’nde mevcut olan %30 oranındaki azınlık payının ölçümü konusunda gerçeğe uygun değer yerine net tanımlanabilir varlıkların orantılı payı yöntemini kullanmayı tercih etmiştir. Buna göre Bora AŞ’ndeki azınlık paylarının TFRS 3’e göre yapılacak muhasebeleştirmede esas alınacak değeri (30.000.000 x %30) ₺9.000.000 olmaktadır.

Bu bilgiler doğrultusunda edinen işletme, Kerem AŞ, tarafından TFRS 3 standardında açıklanan yöntem doğrultusunda yapılacak olan Şerefiye hesabı aşağıdaki gibi olmaktadır.

(+) Transfer Edilen Bedelin Gerçeğe Uygun Değeri: ₺32.000.000k

Hisse Senedi Olarak Transfer Edilen Bedel (₺16 × 2.000.000)

(+) Azınlık Payının Değeri (₺30.000.000 × %30) ₺9.000.000 k

Toplam **₺41.000.000 k**

(-) Bora AŞ'nin Net Tanımlanabilir Varlıklarının Gerçeğe Uygun Değeri **₺30.000.000 k**

Şerefiye hesabı **₺11.000.000 k**

Buna göre Kerem AŞ tarafından TFRS 3 standardı doğrultusunda yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

| 01.09.20X1 | | | |
|--|--|-------------|-------------|
| Ödenmemiş Sermaye | | 2.000.000.- | |
| Sermaye | | | 2.000.000.- |
| Bora AŞ Ortaklarına Hisse Senedi Şeklinde Yapılacak Ödeme İçin Yapılan Sermaye Arttırımı | | | |

| 01.09.20X1 | | | |
|---|-----------------------------|--------------|--------------|
| Hazır Değerler | | 1.200.000.- | |
| Alacaklar | | 2.200.000.- | |
| Stoklar | | 54.500.000.- | |
| Maddi Duran Varlıklar (Net) | | 96.000.000.- | |
| Mali Duran Varlıklar | | 15.800.000.- | |
| Maddi Olmayan Duran Varlıklar | | 32.300.000.- | |
| Şerefiye | | 11.000.000.- | |
| | Kısa Vadeli Yükümlülükler | | 7.400.000.- |
| | Uzun Vadeli Yükümlükler | | 3.700.000.- |
| | Ödenmemiş Sermaye | | 2.000.000.- |
| | Hisse Senedi İhraç Primleri | | 30.000.000.- |
| | Azınlık Payları | | 9.000.000.- |
| Bora AŞ'nin varlık ve yükümlülüklerinin TFRS 3'e göre kaydı | | | |

Kerem AŞ'nin TFRS 3 uygulaması sonrasındaki finansal durum tablosu şöyle düzenlenmelidir:

KEREM AŞ'nin Birleşme Bilançosu

| | | | |
|-------------------------------|---------------------------|-----------------------------------|---------------------------|
| Hazır Değerler | 8.300.000 | Kısa Vadeli Yükümlülükler | 33.400.000 |
| Alacaklar (Net) | 2.200.000 | Uzun Vadeli Yükümlülükler | 57.700.000 |
| Stoklar | 54.500.000 | Sermaye | 32.000.000 |
| Maddi Duran Varlıklar (Net) | 96.000.000 | Hisse Senedi İhraç Primi | 30.000.000 |
| Mali Duran Varlıklar | 15.800.000 | Yasal Yedekler | 17.000.000 |
| Maddi Olmayan Duran Varlıklar | 32.300.000 | Geçmiş Yıl Kârları | 41.000.000 |
| Şerefiye | 11.000.000 | Azınlık Payları | 9.000.000 |
| Toplam Varlıklar | <u>220.100.000</u> | Toplam Borçlar ve Özkaynak | <u>220.100.000</u> |

İşletme birleşmeleri sırasında devralınan şerefiye amortismanına tabi tutulamaz. Bunun yerine, devralan işletme şerefiyeyi her dönem sonunda veya işletmenin koşullarına bağlı olarak olası değer düşüklüklerini Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı'na göre kayda alması gerekmektedir.

İŞLETMELERDE BÖLÜNME

İşletme bölünmeleri, bir bütünden birden fazla parça haline getirmeyi ifade etmektedir. Bölünmeler genellikle işletmenin verimliliğini, kârlılığını veya finansal durumunu iyileştirmek ya da sektör değiştirme veya farklı bir alanda uzmanlaşmak amacıyla gerçekleştirilmektedir. Bölünmeye başvurulmasındaki belki de en önemli neden işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde rekabetçi yapısını devam ettirmek ya da arttırmaktır. Bu nedenlerin dışında da işletme bölünme kararı alabilir. Buna göre işletmeleri bölünmeleri aşağıdaki nedenlerle de gerçekleştirilebilir:

- Aşırı büyüyen ve çekirdek işletme konusundan uzaklaşan şirketlerin ana konularına dönebilmesi,
- Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynak kullanımlarında maliyet avantajlarının sağlanması,
- Üretim, satış ve pazarlama fonksiyonlarının etkinliğinin artırılması,
- Holding sistemine geçişte de bir araç olarak kullanılması,
- Aile ortaklıklarında, mirasın paylaşımında ve grup ortaklıklarında sorunların çözülmesi,
- Halka açılmak isteyen işletmenin varlıklarının sadece bir kısmını halka arz edebilmesi,
- İşletmeyi küçük parçalara ayırarak, işletmelere yeni bir finansör ortak bulunabilmesi
- Finansal raporların yatırımcılar ve kamu kuruluşları tarafından solo olarak ve daha sağlıklı değerlendirilebilmesi için yapılabilir.

Bölünme; bir sermaye ortaklığının malvarlığının bir veya birden fazla kısmının bütün olarak mevcut veya yeni kurulacak sermaye şirketi veya şirketlerine devredilmesi, devreden şirkete veya şirketin ortaklarına, devralan şirketin paylarının verilmesi ve devreden (bölünen) ortaklığın tasfiyesiz olarak infisâh etmesi veya kendi malvarlığı ile faaliyetine devam etmesi olarak tanımlanabilir.



İşletme bölünmesinin, işletme birleşmesinden farkı nedir?

Bölünme Türleri

Türkiye’de işletme bölünmelerinin hukuksal yapısı öncelikle 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile düzenlemiştir. KVK’nın 19. Maddesinde “devir, bölünme ve hisse değişimi” başlığı altında işletme bölünmeleri; *tam bölünme*, *kısmî bölünme* ve *hisse değişimi* olarak üç temel şekilde ifade edilmektedir. 6102 Sayılı TTK’nın 159. Maddesinde ise, tam ve kısmi bölünme olarak iki temel bölünme türünden bahsedilmektedir. Bu durumda ortak bölünme türlerinden bahsedildikten sonra hisse değişimi hakkında da bilgi verilecektir. Ekonomik anlamda bölünme bir şirketin ayrı kısımlara ayrılmasını ifade eder.

İşletmelerin bölünme kararı almalarını etkileyen nedenleri şöyle sıralanabilir:

- İşletmenin verimliliğin artırılması,
- İşletmenin finansal yapısının güçlendirilmesi,
- İşletmenin rekabet gücünün artırılması,
- İşletmenin belirli bir faaliyet kolunda uzmanlaşması ve yönetimin kolaylaştırılması,
- İşletme ortakları arasındaki anlaşmazlıklara çözüm bulunması,
- İşletme kaynaklarının daha verimli ve etkin kullanılmasıdır.

Tam Bölünme

Tam bölünme, bir sermaye şirketinin infisâh ederek ortadan kalkması ve şirketin bilanço kalemlerinin iki veya daha fazla yeni kurulan ya da mevcut bir işletmeye paylaştırılması, devralan işletmelerde meydana gelecek sermaye artışını temsil eden hisselerin, anlaşılan kombinasyonda, devrolunan işletme hissedarlarına bedelsiz olarak verilmesidir.

Tam bölünmede, işletmenin tüm malvarlığı bölümlere ayrılır ve diğer işletmelere devrolunur. Bölünen işletmenin ortakları, devralan işletmenin paylarını ve haklarını edinmiş olurlar. Bölünen ortaklığın pay sahipleri, devralan ortaklığın ortağı durumuna gelir. Tam bölünme, yeni kuruluş şeklindeki birleşmenin tersi olarak ifade edilebilir. Tam bölünüp devrolunan şirket sona erer ve unvanı ticaret sicilinden silinir.

KVK 19/1. Maddesine göre tam bölünme; “tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisâh suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi”dir. Ayrıca devrolan işletmenin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin tam bölünme sayılmasına engel oluşturmamaktadır.

Tam bölünmede devralan işletme devraldığı işletmenin tüm aktif ve pasiften sorumlu olmaktadır. Ayrıca, tam bölünmede bölünen şirket tasfiyesiz sona ermektedir. Bu itibarla, bölünme işleminde de aynen birleşme işleminde olduğu gibi malvarlığı ve hukuki ilişkilerin kendiliğinden devri tam bölünme açısından ise tasfiyesiz sona erme ilkeleri geçerliliğini korumaktadır.

Kısmi Bölünme

Kısmi bölünmede, bölünen veya devreden ortaklık varlığını sürdürmekte ve bu ortaklığın malvarlığının bir kısım kendisinde kalırken, diğer bir kısmı ayrılarak mevcut veya yeni kurulacak başka bir ya da fazla (devralan) ortaklıklara devredilmektedir. Buna göre, bir ortaklığın iki ya da daha fazla parçalara bölünerek mevcut ortaklıklara devredilmesi, parçalanmış ortaklık açısından “bölünme”, devralan ortaklık bakımından “birleşme” işlemi sözkonusudur. Ayrıca bölünen ortaklığın sona ermemesi nedeniyle bölünen işletme faaliyetlerini sürdürmekte ve ortakları da ortak olmaya devam etmektedir. Böylece bölünen işletme, devredilen malvarlığı kısmının karşılığında devralan işletmenin *yavru işletmesi* olmaktadır.

KVK'nın 19. Maddesinde kısmi bölünme; “tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilânçosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi” olarak tanımlanmaktadır.

Hisse Değişimi

KVK'nın 19. Maddesine göre “Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi”dir. Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel değildir.

KVK'ya göre yapılan işlemin hisse değişimi olarak kabul edilebilmesi için aşağıda belirtilen koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir:

- Devralan kurumun sermaye şirketi olması,
- İştirak hisseleri devredilen kurumun sermaye şirketi olması,
- Devralan kurumun tam mükellef olması,

- Devralan kurumun diğer şirketin hisselerini yönetim ve hisse senedi çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması
- İştirak hisseleri devredilen kurumun ortaklarına devralan kurumun kendi sermayesini temsil eden iştirak hisselerinin verilmesi gerekmektedir.

Bölünme Süreci

TTK 160. Maddesinde geçerli bölünmeler tanımlanmıştır. Buna göre “sermaye şirketleri ve kooperatifler, sermaye şirketlerine ve kooperatiflere bölünebilirler” denilmektedir. Bu ifadeden sadece sermaye işletmelerinin sermaye işletmelerine ve kooperatiflerinde kooperatiflere bölüneceği anlaşılmamalıdır. Şekil 2’de görüldüğü gibi, sermaye şirketi veya kooperatif, şahıs şirketine bölünemez, ayrıca şahıs şirketi de sermaye şirketine veya kooperatife bölünemez. Ancak bir şahıs şirketi TTK’nın 181/1. b.1’e göre tür değiştirerek sermaye şirketine dönüşebilir ve bundan sonra bir sermaye şirketi veya kooperatif olarak bölünebilir.

| Devralan İşletme | Devreden (bölünen) İşletme |
|--|--|
| <p>Sermaye İşletmeleri</p> <p>Anonim Şirket</p> <p>Limited Şirket</p> <p>Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket</p> | <p>Anonim Şirket</p> <p>Limited Şirket</p> <p>Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket</p> <p>Kooperatif</p> |
| <p>Kooperatifler</p> <p>Kooperatif</p> | <p>Kooperatif</p> <p>Anonim Şirket</p> <p>Limited Şirket</p> <p>Sermayesi Paylara Bölünmüş Şirket</p> |

Şekil 6.2: Geçerli Bölünme Türleri

İşletme bölünmesi ya mevcut ortaklıklar arasında ya da yeni kurulacak bir işletmede yapılabilir. Eğer işletme malvarlığının bölümlerini var olan bir işletmeye devredecekse, bölünmeye katılan işletmelerin yönetim organları tarafından *bölünme sözleşmesi* hazırlanması gerekir. Ancak işletme bölünerek malvarlığı bölümlerini yeni kurulacak bir işletmeye devredecekse, bu durumda işletmenin yönetim organı tarafından bir *bölünme planı* oluşturulur. Bölünme sözleşmesi ve bölünme planı yazılı olarak hazırlanması ve işletmenin genel kurulu tarafından onaylanması gerekmektedir.

Bölünmeye katılan işletmelerin yönetim organları, bölünme hakkında ayrıntılı bir raporu herbiri ayrı ayrı hazırlayabileceği gibi, ortak bir rapor da hazırlayabilir. Raporunda; bölünmenin amacı ve sonuçları, bölünme sözleşmesi veya planı, payların değişim oranları ve gerektiğinde ödenecek denkleştirme tutarı, bölünmenin işçiler ve alacaklılar üzerindeki etkileri açıklanır. Bölünme sözleşmesi veya bölünme planı ile bölünme raporu birleşmede olduğu gibi denetlenir.

Bölünme sürecinde ortaya konulan sözleşme veya planda, işçilerin ve alacaklıların korunmasına yönelik teminatlarda belirtilmektedir. Bölünmeye katılan işletmelerin yönetim organları, bölünme sözleşmesini veya planını genel kurula sunarak, bölünme kararını almak durumundadır. Genel kurulun bölünmeyi onaylamasından sonra, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi’nde yurt düzeyinde dağıtım yapan en az üç gazetede yedişer gün aralıklarla üç defa ilan edilir. Ayrıca sermaye işletmeleri bölünmeyi kendi internet sitelerinde duyururken, alacaklıların alacak haklarını bildirmeye ve teminat isteminde bulunmaları konusunda da çağrıda bulunurlar.

Bölünmede Hakların Korunması

İşletme bölünmesinde de pay sahiplerinin, azınlıkların, alacaklıların ve çalışanların hakların korunmasına yönelik olarak TTK'da düzenlemelere yer verilmiştir.

Ortakların paylarının ve haklarının korunmasında temel ilke, bölünme öncesinde devrolunan işletmede ortak olan pay sahiplerinin bölünmeden sonra da ortaya çıkan tüm ortaklıklarda sahip olduğu katılım payı oranında ortak olmasıdır.

Bölünmeye katılan işletmeler alacaklılarına karşı da sorumluluklarını yerine getirmekle yükümlüdür. Bu nedenle işletmenin bölündüğünün ilanını yayınlama tarihinden itibaren *üç ay içinde*, istemde bulunan alacaklıların alacaklarını devralan işletme teminat altına almak zorundadır. Bölünme ile, alacaklıların alacaklarının tehlikeye düşmediğinin, bir işlem denetçisinin raporuyla ispatı hâlinde, teminat altına alma yükümlülüğü ortadan kalkmaktadır. Ayrıca diğer alacaklıların zarara uğramayacaklarının anlaşılması hâlinde, işletme, alacaklılara teminat göstermek yerine doğrudan borcu da ödeme tercihini de kullanabilir.

Bölünmeye katılan işletmeler, gerek tam bölünmede gerekse kısmi bölünmede işçilerin haklarını korumakla yükümlü adedilmişlerdir. Tam veya kısmi bölünmede, işçilerle yapılan hizmet sözleşmeleri, işçi itiraz etmediği takdirde, devir gününe kadar bu sözleşmeden doğan bütün hak ve borçlarla devralana geçmektedir. Eğer işçi itiraz ederse, işçinin hizmet sözleşmesi kanuni işten çıkarma süresinin sonunda sona ermekte ve devralan ile işçi o tarihe kadar sözleşmeyi yerine getirmekle yükümlü olmaktadır. Ayrıca bölünmede eski işveren ile devralan, işçinin bölünmeden önce muaccel olmuş alacakları ile hizmet sözleşmesinin normal olarak sona ereceği veya işçinin itirazı sebebiyle sona erdiği tarihe kadar geçen sürede muaccel olacak alacaklarından da zincirleme bir şekilde sorumlu tutulmaktadır. Bu sorumluluklarını ise üçüncü bir kişiye devredemez ve işçiler bu alacaklarının teminat altına alınmasını da isteyebilirler.

İşletme Bölünmelerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletme bölünmesi ile, aynı sermayedarlar aynı işletme gruplarına sahip olur; sermaye yapısı ve sahiplik oranları bölünme öncesinde ve sonrasında aynıdır. TFRS'de daha detaylı bir açıklama olmaması nedeniyle, işletmeler bölünme işlemi kayıtlı değerler üzerinden muhasebeleştirilmektedir.

İşletme bölünmesinin muhasebeleştirilmesine ilişkin bilgiler bir örnek yardımıyla şöyle açıklanabilir. CPL Grubunun boya ve mobilya üretimi yapan iki üretim işletmesi bulunmaktadır. İşletmenin mevcut bilançosu şöyledir:

CPL Grup'un 01.06.20X1 Tarihli FİNANSAL DURUM TABLOSU

| Boya İşletmesi | | 580 | Kısa Vadeli Yükümlülükler | | 360 |
|---------------------------|------------|---------------------|------------------------------------|------------|---------------------|
| Hazır Değerler | 80 | | Boya İşletmesi | 210 | |
| Alacaklar | 100 | | Mobilya İşletmesi | <u>150</u> | |
| Stoklar | 120 | | Sermaye | | 1.200 |
| Makine, Tesis ve Cihazlar | 80 | | Yasal Yedekler | | 600 |
| Binalar | <u>200</u> | | Geçmiş Yıllar Zararları (-) | | -120 |
| Mobilya İşletmesi | | 1.460 | | | |
| Hazır Değerler | 320 | | | | |
| Alacaklar | 540 | | | | |
| Stoklar | 80 | | | | |
| Makine, Tesis ve Cihazlar | 200 | | | | |
| Binalar | <u>320</u> | | | | |
| Aktif Toplamı | | <u>2.040</u> | Pasif Toplamı | | <u>2.040</u> |

CPL Grubu, boya işletmesini *kısmi bölünme* yoluyla yeni kurulacak LP işletmesine aynı sermaye olarak devretmek istemektedir. CPL Grubu bünyesinde bulunan boya işletmesinin LP işletmesine kısmi bölünme yoluyla devredilmesi durumunda CPL Grubu'nun aynı sermayesi, varlıklardan borçların düşülmesi ile (580 – 210) 370 lira olarak hesaplanır. Kısmi bölünme sonrasında CPL Grubu'nun bilançosu şöyle düzenlenir.

| CPL Grup'un 01.06.20X1 Tarihli FİNANSAL DURUM TABLOSU | | | |
|--|--------------|------------------------------------|--------------|
| Hazır Değerler | 320 | Kısa Vadeli Yükümlülükler | 150 |
| Alacaklar | 540 | Sermaye | 1.200 |
| Stoklar | 80 | Yasal Yedekler | 600 |
| Makine, Tesis ve Cihazlar | 200 | Geçmiş Yıllar Zararları (-) | -120 |
| Binalar | 320 | | |
| İştirakler | 370 | | |
| Aktif Toplamı | 1.830 | Pasif Toplamı | 1.830 |

CPL Grubu'nun kısmi bölünme yoluyla LP işletmesine devrederek, LP işletmesine iştirakte bulunmuş olmaktadır. Bu nedenle finansal durum tablosunda İştirakler kalemi 370 lira olarak gösterilmektedir. Eğer işletme bölünmesinde devrolunan işletmenin varlıkları kaynaklarından daha küçükse, bu durumda varlıklar ve kaynaklar defter değerleri üzerinden finansal durum tablosunda gösterilir.

İŞLETMELERDE TÜR DEĞİŞTİRME

Türkiye'de ticaret işletmelerinin hukuki yapısı Türk Ticaret Kanunu kapsamında düzenlenmiştir. Ticaret şirketlerinin türleri ise TTK'nın 124. Maddesinde; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketler olarak sınırlanmaktadır. Ayrıca bu Kanun'da, kollektif ile komandit şirketler *şahıs şirketleri* ve anonim, limited ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket *sermaye şirketi* olarak kabul edilmektedir.

İşletmelerin kuruluşunda tercih edilen şirket türü işletmenin bir anlamda kaderine de yön vermektedir. Şirket sözleşmesinde belirtilen şirket türü işletmeyi hukuki ve ekonomik boyutlarda geleceğini etkilemektedir. İşletme kuruluş aşamasında, kurduğu işletmeye doğru bir senaryo yazabilmesi ve bu senaryoyu gerçekleştirebilmesi için işletmenin hukuki yapısını doğru tercih etmesi gerekmektedir. Böylece işletme, şirket türünü tercih ederek; ortaklarının mülkiyet sorumluluğunu, vergi yapısını, risklerini, sermaye yapıları, hukuki sorumluluklarını ve işletmenin hedeflerini de tercih etmektedir. Örneğin işletme şirket türü olarak anonim şirket olmayı tercih etmesi durumunda, tüm şirketlerin tabi olduğu Türk Medeni Kanunu, Borçlar Kanunu, Vergi Usul Kanunu gibi kanunlara tabi olmasının yanında eğer halka açık bir şirketsen, Sermaye Piyasası Kanunu'na da tabi olabilir. Sermaye şirketinin ortakları işletme borçlarına sermaye payları ile sorumlu iken, şahıs şirketlerinin ortakları işletme borçlarına tüm malvarlıkları ile sorumludur.

Tür Değişirme Kavramı

Rekabetin her geçen gün acımasızlaştığı dünya ekonomisinde, işletmeler değişme ve gelişmelere ayak uydurmak zorundadır. Bu nedenle işletmeler her ne kadar kuruluş aşamasında tercih etmiş oldukları hukuki yapıya göre rekabette üstünlük sağlamaya çalışsalar da, rakipleri ile yapılan mücadelelerde sahip oldukları hukuki yapı yetersiz kalabilir. Bu durumda işletmeler, şirket türlerini değiştirme yolunu tercih etmektedir. İşletmelerin şirket türlerini değiştirme nedenleri şöyle sıralanabilir.

- Şirketlerin sermaye yapısını değiştirmek,
- Şirketlerin sorumluluk yapısını değiştirmek,
- Örgüt biçimini değiştirmek,
- Finansman olanaklarını artırmak ve çeşitlendirmek,

- Teşviklerden yararlanmak,
- Vergisel avantajlardan yararlanmak,

İşletmeler, tercih ettiği şirket türüne özgü yasal şekil şartları yerine getirilerek bir şirket kurulup, faaliyetini belli bir süre devam ettirdikten sonra, ilk kurulduğu şirket türünden farklı bir şirket türüne geçmesi, ekonomik nedenlerden dolayı daha uygun olabilir. Bir şirketin sahip olduğu şirket türünden başka bir şirket türüne “hukuki kabuk değiştirmek” suretiyle geçmesidir. Ancak bu şirket türü değiştirmesi sürecinde işletme, hiçbir şekilde tasfiye edilmeden, malvarlığı değerlerinin tamamının korunması, ekonomik ayniyetini ve devamlılığını koruyarak dönüşmektedir.



Birleşme ile tür değiştirme arasındaki fark nedir?

Yeni türe dönüştürülen şirket, aslında eskisinin devamıdır. Sadece işletme hukuki şeklini değiştirmektedir. Bu nedenle işletmenin sorumlulukları devam etmektedir.

Tür Değiştirme Türleri

İşletmelerde yapısal değişikliklerden birisi olan tür değiştirme, işletmenin kuruluşunda kabul ettiği hukuki statüsünü ihtiyaçlarını karşılamaması durumunda ortaya çıkmaktadır. İşletmeler tür değiştirmeyi büyümeye yönelik yapabilecekleri gibi, kuruluş aşamasında planlanan hedeflere bağlı olarak tercih edilen şirket türünün aslında gereğinden fazla özellikler barındırdığı görülerek küçülme gerçekleştirilir. Ancak Türkiye’deki yasal düzenlemeler işletmelerin küçülmesine yönelik tür değiştirmeye izin vermemektedir. Yani bir sermaye işletmesinin küçülerek bir şahıs işletmesine izin verilmemektedir.



TTK’da işletmelerin tür değiştirmesi sınırsız değildir. Bir sermaye şirketi başka bir sermaye şirketi türüne dönüşebilir. Bir şahıs şirketi ise, ya başka bir şahıs şirketine ya da sermaye şirketi türlerinden birisine dönüşebilir.

Küreselleşmenin iletişim alanındaki gelişmelerle bütünleşmesi ile birlikte, işletmelerin büyümesi bir zorunluluk haline gelmiştir. Özellikle şahıs şirketleri; daha uygun bir sermaye yapısına sahip olabilmesi, finansal borçlanma araçlarından yararlanabilme veya maliyeti düşük kredi bulabilmesi için sermaye işletmelerine dönüşebilmektedir. Tablo 6.1’de 1985 – 2009 döneminde Türkiye’de kurulan işletmelerin kuruluş aşamasındaki hukuki statüleri ve sonrasında faaliyetlerini devam ederken hukuki statülerini değiştiren işletmeler gösterilmektedir. Bu tabloda Türkiye’de kurulan şahıs şirketinin her geçen yıl azaldığı görülmektedir. Ayrıca Türkiye’de yaşanan ekonomik krizlerin ve sonrasındaki ekonomik canlanmanın etkisiyle özellikle 1999 tarihinden sonra kollektif şirketlerde tür değiştirmenin arttığı gözlemlenmektedir. Kooperatiflerin ise yıllar itibariyle daha az sayıda kurulmaktadır. Tablo incelendiğinde; işletmelerin gerek kuruluş gerekse tür değiştirme açısından en yoğun ilgi gören şirket türlerinin anonim ve limited şirketleri olduğu tespit edilmektedir. 6102 Sayılı TTK’nın 338. Maddesinde, “anonim şirketin kurulabilmesi için pay sahibi olan bir veya daha fazla kurucunun varlığı şarttır” ibaresi ile ortaya konulan asgari sayı sonrasında, ortak yeter sayısı nedeniyle anonim şirket yerine limited şirket kuran işletmelerde tür değiştirme yoluna gidebilecekleridir.

Tablo 6.1: 1985 – 2009 Döneminde Kurulan veya Statü Değiştiren Şirket Türleri

| Yıllar | Kollektif Şirket | | Komandit Şirket | | Anonim Şirket | | Limited Şirket | | Kooperatifler | |
|--------|------------------|------------------|-----------------|------------------|---------------|------------------|----------------|------------------|---------------|------------------|
| | Kurulan | Statü Değiştiren | Kurulan | Statü Değiştiren | Kurulan | Statü Değiştiren | Kurulan | Statü Değiştiren | Kurulan | Statü Değiştiren |
| 1985 | 998 | 1 | 96 | 0 | 3439 | 117 | 5929 | 38 | 3455 | 1 |
| 1986 | 939 | 0 | 94 | 0 | 3467 | 85 | 5992 | 16 | 5551 | 0 |
| 1987 | 744 | 1 | 77 | 0 | 4135 | 109 | 8650 | 25 | 7522 | 0 |
| 1988 | 466 | 2 | 58 | 0 | 4095 | 387 | 11354 | 25 | 4508 | 0 |
| 1989 | 369 | 0 | 33 | 0 | 2980 | 999 | 9194 | 83 | 2306 | 0 |
| 1990 | 409 | 2 | 32 | 0 | 3843 | 380 | 11915 | 69 | 2500 | 0 |
| 1991 | 226 | 0 | 21 | 0 | 2897 | 753 | 12794 | 304 | 2004 | 0 |
| 1992 | 179 | 4 | 8 | 0 | 3664 | 578 | 21327 | 810 | 2638 | 0 |
| 1993 | 117 | 0 | 18 | 0 | 4454 | 993 | 36436 | 322 | 2816 | 1 |
| 1994 | 67 | 4 | 3 | 0 | 3252 | 340 | 42650 | 268 | 2601 | 0 |
| 1995 | 33 | 4 | 3 | 0 | 3699 | 867 | 49013 | 579 | 3298 | 0 |
| 1996 | 39 | 0 | 5 | 0 | 2637 | 373 | 50351 | 699 | 2271 | 0 |
| 1997 | 38 | 3 | 1 | 0 | 3610 | 8 | 62013 | 648 | 2236 | 0 |
| 1998 | 54 | 4 | 8 | 0 | 3853 | 686 | 51346 | 131 | 2116 | 0 |
| 1999 | 115 | 536 | 5 | 0 | 2783 | 747 | 22898 | 345 | 1282 | 0 |
| 2000 | 79 | 702 | 5 | 0 | 3534 | 477 | 28382 | 668 | 1161 | 0 |
| 2001 | 101 | 540 | 3 | 0 | 2053 | 833 | 26651 | 351 | 857 | 1 |
| 2002 | 117 | 281 | 3 | 0 | 1973 | 217 | 27929 | 414 | 820 | 0 |
| 2003 | 171 | 1 | 3 | 0 | 2282 | 777 | 2995 | 453 | 708 | 1 |
| 2004 | 98 | 453 | 2 | 0 | 2767 | 499 | 36647 | 303 | 1405 | 0 |
| 2005 | 22 | 500 | 2 | 0 | 3041 | 431 | 42671 | 119 | 1665 | 0 |
| 2006 | 22 | 12 | 1 | 0 | 2918 | 11 | 48012 | 801 | 1746 | 0 |
| 2007 | 9 | 507 | 1 | 0 | 3381 | 644 | 50658 | 340 | 1301 | 0 |
| 2008 | 16 | 500 | 1 | 0 | 2413 | 519 | 45569 | 654 | 1004 | 1 |
| 2009 | 10 | 0 | 0 | 0 | 1881 | 69 | 41550 | 550 | 1031 | 0 |

Kaynak: TÜİK, (2009) Şirket, Kooperatif ve Ticaret Unvanlı İşyeri İstatistikleri, s.1-3'den derlenmiştir.

TTK'nın 181. Maddesinde işletmelerin geçerli tür değiştirme şekilleri Şekil 3'te gösterilmektedir. Şekil 3 incelendiğinde, sermaye işletmelerinin sermaye işletmelere ve kooperatiflere, kooperatiflerin ise sadece sermaye işletmesine dönüşebildiği görülmektedir. Şahıs işletmelerinin kendi hukuki statüsü dışında tüm işletme türlerine dönüşebilmektedir.

| Tür Değiştirecek İşletme | Geçerli Tür Değiştirme Şekli |
|--|---|
| Sermaye İşletmeleri Anonim Şirket | Limited Şirket Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket Kooperatif |
| Limited Şirket | Anonim Şirket Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket Kooperatif |
| Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket | Anonim Şirket Limited Şirket Kooperatif |
| Şahıs İşletmeleri Kollektif Şirket | Anonim Şirket Limited Şirket Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket Komandit Şirket Kooperatif |
| Komandit Şirket | Anonim Şirket Limited Şirket Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket Kollektif Şirket Kooperatif |
| Kooperatifler Kooperatif | Anonim Şirket Limited Şirket Sermayesi Paylara Bölünmüş Şirket |

Şekil 6.3: Geçerli Tür Değiştirmeler

Tür değiştirme diğer yapısal değişikliklerden farklı olarak, değişim sonucunda varlığını devam ettirmekte, hukuki ve ekonomik kimliğini korumaktadır. Ayrıca eğer tür değişikliği sonucunda kanunun zorladığı bir yaptırım yoksa, bilançosunda da bir değişim yaşanmamaktadır.

TTK'nın 182. Maddesinde, şahıs şirketlerinin tür değiştirmesine ilişkin özel bir düzenlemeye yer verilmektedir. Bu durum, kollektif ve komandit şirketlerin ortaklarının sorumluluğundan kaynaklanmaktadır. Komandit şirket, şirket alacaklılarına karşı sınırsız sorumlu olan ortaklara *komandite ortak* denirken, sınırlı sorumlu olan ortaklara *komanditer ortak* adı verilir. Komandite ortaklar gerçek kişi olmaları gerekir. Komanditer ortaklar ise tüzel kişiliğe sahiptir. Kollektif şirketler ise, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklardan hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlandırılmamış olan şirketlerdir. Bu durumda kollektif ve komandit şirketlerin birbirine dönüştürülmesinde tüzel kişiliğe sahip ve şirket alacaklılarına karşı sınırlı sorumlu olan "komanditer ortak" durumunun dikkate alınması gerekmektedir. Eğer bir kollektif şirket tür değiştirerek komandit şirkete dönüşecekse;

- Kollektif şirkete bir komanditer ortağın girmesi sağlanmalı
- Kollektif şirketteki ortaklardan en az birisinin komanditer ortak olması gerekmektedir.

Eğer bir komandit şirket kolektif şirkete dönüşecekse;

- Komandit şirketteki tüm komanditer ortakların şirketten çıkarılması veya
- Komandit şirketteki tüm komanditer ortakların komandite ortak olması gerekmektedir.

Şahıs şirketlerinin en az iki ortak ile kurulma şartı bulunmaktadır. Ancak bazı durumlarda tek ortakla faaliyetlerini sürdürmek zorunda kalabilir. Bu durum TTK'nın 257. Maddesinde haklı sebeplerin varlığı ve diğer sebeplerin varlığı başlığı altında bahsedilmektedir. Buna göre eğer iki kişiden oluşan bir şahıs şirketinde;

- ortaklardan birisinin şirketlerden çıkarılmasını gerektiren haklı bir sebepler varsa, diğer ortağın istemi üzerine mahkeme fesih ve tasfiye kararı vermesiniz ortağın şirketten çıkarılmasına karar verebilir.
- ortaklardan birisinin kişisel alacaklısı TTK'nın 248., 249. ve 256. Maddele göre sahip olduğu itiraz veya fesih hakkını kullanır veya ortaklardan biri iflas ederse, diğer ortak tek başına şirketi sürdürmeye devam edebilir.

Ancak şahıs şirketlerinin tek ortak tarafından devam ettiriliyor olması durumunda, tür değiştirmeye ilişkin koşullar yerine getirilmemesi nedeniyle, şahıs şirketlerinin tür değiştirmesi mümkün değildir.

Tür Değişirme Süreci

İşletmenin tür değiştirmesi öncelikle işletme içi bir sorunun çözümüne yöneliktir. Bu nedenle tür değiştirme işlemleri işletmenin yönetim organları tarafından hazırlanan *tür değiştirme planı* ile başlamaktadır. Tür değiştirme planının hukuki geçerliliğinin sağlanabilmesi için planın *yazılı bir şekilde* hazırlanması gerekmektedir. Bu planda;

- Şirketin tür değiştirmeden önceki ve sonraki ticaret unvanına, merkezine ve değiştirilen şirket türünü tanımlayan ibareye ilişkin bilgilerin,
- Değiştirilen şirket türüne ilişkin yeni bir şirket sözleşmesine ilişkin düzenlemenin,
- Ortakların tür değiştirmeden sonra sahip olacakları payların sayısını, cinsini ve tutarını veya tür değiştirmeden sonra ortakların paylarına ilişkin açıklamaların yer alması gerekmektedir.

Tür değiştirme planının genel kurul tarafından onaylanmasından sonra, yönetim organları *tür değiştirme raporunu* yazılı bir şekilde hazırlar. Raporda işletmenin tür değiştirmeden sonra şirketin hak sahiplerinin haklarının korunması gözönünde bulundurarak "tür değiştirmenin amacı ve sonuçları" açıkça belirtilir. İşletme tür değiştirerek yeni bir hukuki yapıya kavuşması nedeniyle, yeni hukuki yapının gerektirdiği kuruluş hükümlerini de yerine getirmek zorundadır. Tür değiştirme raporunda kuruluş hükümlerinin yerine getirildiğinin de belirtilmesi gerekmektedir. Ayrıca raporda yeni şirket sözleşmesinin, tür değiştirmeden sonra ortakların sahip olacakları paylara dair değişim oranı, tür değiştirmeden kaynaklanan ortakların yeni yükümlülük ve sorumlulukları açıkça belirtilmelidir. Ancak bu kadar detaylı bir raporun hazırlanması küçük ölçekli işletmeler için büyük olacağı ortakları tarafından düşünülüyorsa, tüm ortakların onaylaması şartıyla tür değiştirme raporunu hazırlamayabilirler.

İşletme, tür değiştirme raporunu düzenlediği tarihe bağlı olarak yeni türün kuruluşuna ilişkin bilanço hazırlama veya hazırlamama kararı alacaktır. Buna göre en son hazırlanan bilanço ile tür değiştirme raporu arasında altı aydan daha fazla bir süre geçmişse işletme bilançosunu hazırlaması gerekmektedir. Ancak işletme bu bilançoğu hazırlarken, fiziki bir envanter çıkarmasına gerek yoktur. Tür değişikliği sonucunda hazırlanan bilançoda, Son bilançoda kabul edilen değerlemeler, sadece ticari defterdeki hareketler ölçüsünde değiştirilmesi ve amortismanlar, değer düzeltmeleri ve karşılıklar ile ticari defterlerden anlaşılmayan işletme için önemli değer değişiklikleri dikkate alınması yeterlidir.

İşletme, tür değiştirme planını, tür değiştirme raporunu, tür değiştirmede esas alınan ara bilançoğu hazırladıktan sonra, bunları işlem denetçisine denetletmekle yükümlüdür. Şirket işlem denetçisine, yapılacak denetlemenin amacına hizmet edebilecek bütün bilgi ve belgeleri vermek zorundadır. 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 zorundadır. Ancak tüm ortakların onaylaması hâlinde küçük ölçekli şirketler işlem denetçisine tür değiştirme planını, raporunu ve bilançosunu denetlettirmeyebilir.

Tür değiştirmeye ilişkin denetimin sonuçlanmasından sonra şirket ortakları, tür değiştirmeye ilişkin planı, raporu, ara bilanço, denetim raporunu ve son üç yılın finansal tablolarını inceleyebilir. Yönetim organı tür değiştirmeyi ve yeni şirketin sözleşmesini genel kuruldaki ortaklara tescil ettirir. Tür değiştirme tescil ile hukuki geçerlilik kazanmaktadır. Sürecin son işlemi olarak, tür değiştirme kararı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edilir.

Tür Değiştirmede Hakların Korunması

İşletmelerin yapısal değişikliklerinin ortak özelliklerinden olan ortakların haklarının sürekliliği ilkesi tür değiştirme içinde geçerliliğini korumaktadır. Şirket; tür değiştirme planını, raporunu, denetleme raporunu ve son üç yılın finansal tablolarını ve hatta varsa işletmenin ara bilançosunu genel kurulda tür değiştirme kararı alınmasından *otuz gün önce* merkezinde ve halka açık anonim şirketlerde Sermaye Piyasası Kurulu'nun uygun gördüğü yerlerde ortakların incelemesine sunmak zorundadır. Ayrıca şirket, ortakları, tür değiştirmeye ilişkin belgeleri uygun bir şekilde inceleme hakkına sahip olduğu konusunda da bilgilendirmek durumundadır. Tür değiştiren şirket, tür değişikliğine ilişkin belgelerin kopyalarını bedelsiz olarak ortaklara vermekle de yükümlüdür.

Tür değiştirmede ortakların şirket payları ve hakları korunur. Oydan yoksun paylar için sahiplerine eşit değerde paylar veya oy hakkını haiz paylar verilir. İmtiyazlı payların karşılığında aynı değerde paylar verilir veya uygun bir tazminat ödenir. İntifa senetleri karşılığında aynı değerde haklar verilir veya tür değiştirme planının düzenlendiği tarihte gerçek değer ödenir.

TTK, pay sahiplerini, alacaklıları ve işçileri koruyan hükümler için işletme bölünmesine atıfta bulunmaktadır. Tür değiştiren işletme ne bir başka işletmeye devredilmektedir ne de tasfiye edilmektedir, bu nedenle şirketin borçlarından tür değiştirmeden önce sorumlu olan ortakların sorumlulukları tür değiştirmeden sonra da devam etmektedir. Benzer durum işçilerle yapılan tüm hizmet sözleşmeleri için de geçerlidir.

Özet

Küreselleşme, ekonomik krizler, teknoloji veya ar-ge transferi, pazar payını büyütme, yeni bir pazara girebilme, maliyet azaltma, siyasi faktörler ve stratejik işbirlikleri de işletmelerin önemli birleşme nedenleri arasındadır.

İşletmeler ekonomik açıdan dikey, yatay ve karma birleşmeler gerçekleştirebilir. Ancak 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu hükümlerine göre birleşme devralma veya yeni kuruluş şeklinde olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilebilir.

- İşletme birleşmesinin sözleşmeye dayandırılması,
- Devralan işletmenin bilançosunun hazırlanması,
- Birleşme raporunun hazırlanması,
- Düzenlenen sözleşmenin, bilançonun ve raporun işlem denetçisine denetlettirilmesi,
- Genel kurul onayı ile birleşmenin karara bağlanması ve
- Birleşme sözleşmesinin ticaret siciline tescil edilmesidir.

Türkiye’de işletme bölünmesi tam bölünme, kısmi bölünme ve hisse değişimi olmak üzere üç türü bulunmaktadır. 6102 Sayılı TTK bölünme türlerini sadece tam ve kısmi bölünme olarak ayırırken, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu bölünmeyi üç biçimini de kabul etmektedir.

Bölünme şahıs şirketlerinde yasaklanmıştır. Bunun yanında sermaye işletmeleri ve kooperatiflerin karşılıklı olarak bölünmesine izin verilmiştir.

Kendimizi Sınavalım

1. Aşağıdakilerden hangisi yatay birleşmeyi ifade etmektedir?

- Farklı sektörlerden işletme ile birleşme
- İşletmenin üretim sürecinde faaliyet gösteren işletme ile birleşme
- Kısmi bölünme yoluyla birleşme
- Üretim süreci dışındaki işletme ile birleşme
- İşletmenin kendisi ile aynı faaliyet alanındaki işletme ile birleşme

2. Aşağıdakilerden hangisi geçerli birleşme türlerinden biri **değildir**?

- Kooperatifin, Kollektif Şirketi devralması
- Komandit Şirketin, Kollektif Şirketi devralması
- Limited Şirketin, Kooperatifi devralması
- Anonim Şirketin, Anonim Şirketi devralması
- Kollektif Şirketin, Kollektif Şirketi devralması

3. Aşağıdakilerden hangisi birleşme süreci sonucunda oluşabilecek kazancın muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesinde birleşme tarafları için en önemli unsurdur?

- Devrolunan işletmenin nakit yapısı
- Devralan işletmenin varlıkları
- Şerefiye
- Devrolunan işletmenin alacakları
- Devralan işletmenin işçileri

4. Aşağıdakilerden hangisi birleşme sözleşmesini onaylamaya yetkili organlardan biri **değildir**?

- Limited şirketlerde müdür veya müdürler
- Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit şirketlerde temsile yetkili komandite ortak veya ortakları
- Kollektif şirketlerde genel kurul
- Komandit şirketlerde temsile yetkili komandite ortak veya ortakları
- Anonim şirketlerde yönetim kurulu

5. Aşağıdakilerden hangisi birleşme sürecinde devralan işletmenin **esas sermayesini** ifade etmektedir?

- Devralan işletmenin birleşme öncesi sermayesi
- Birleşme bilançosundaki sermaye
- Dönemsonu bilançosundaki sermaye
- Devrolunan işletmenin birleşme öncesi sermayesi
- Kayıtlı sermaye

6. Aşağıdakilerden hangisi birleşmeye katılan işletmelerin, hak sahiplerine bilgi vermekle yükümlü olduğu unsurlardan biri **değildir**?

- Birleşme raporu
- Birleşme sözleşmesi
- Birleşme bilançosu
- Son üç yılın yılsonu finansal tabloları
- Bölünme planı

7. Aşağıdakilerden hangisi işletmelerin bölünme kararı almalarını etkileyen nedenlerden biri **değildir**?

- İşletmenin rekabet gücünü arttırmak
- İşletmenin finansal yapısını güçlendirmek
- İşletmenin belirli bir faaliyet kolunda uzmanlaşmasını sağlamak
- İşletme çalışanlarını işten çıkarmak
- İşletme kaynaklarını daha verimli kullanmak

8. İşletme bölünmesinde, bölünme ilanından sonra alacaklıların devralan işletmeden teminat isteme hakkı için başvurma süresi aşağıdakilerden hangisidir?

- 1 ay içinde
- 2 ay içinde
- 3 ay içinde
- 6 ay içinde
- 12 ay içinde

9. Aşağıdakilerden hangisi bir komandit şirketin kollektif şirkete dönüştürülmesi için gerekli koşullardan birisidir?

- Bir anonim şirketle birleşmesi
- Şirketin bölümlere ayrılması ve sonrasında devrolunması
- Komandite ortaklardan en az birisinin komanditer olması
- Tüm komanditer ortakların şirketten çıkarılması
- Sermayesini arttırması

10. Aşağıdakilerden hangisi geçerli tür değişme şekillerinden birisidir?

- Kollektif Şirketten, Anonim Şirkete dönüştürme
- Limited Şirketten, Limited Şirkete dönüştürme
- Kooperatiften, Komandit Şirkete dönüştürme
- Komandit Şirketten, Adi Şirkete dönüştürme
- Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketten, Komandit Şirkete dönüştürme

Kendimizi Sınavalım Yanıt Anahtarı

1. **e** Yanıtınız yanlış ise “Birleşme Türleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

2. **a** Yanıtınız yanlış ise “Birleşme Türleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

3. **c** Yanıtınız yanlış ise “Birleşme Süreci” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

4. **c** Yanıtınız yanlış ise “Birleşme Süreci” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

5. **b** Yanıtınız yanlış ise “Birleşme Süreci” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

6. **e** Yanıtınız yanlış ise “Birleşmede Hakların Korunması” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

7. **d** Yanıtınız yanlış ise “Bölünme Türleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

8. **c** Yanıtınız yanlış ise “Bölünmede Hakların Korunması” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

9. **d** Yanıtınız yanlış ise “Tür Değiştirme Türleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

10. **a** Yanıtınız yanlış ise “Tür Değiştirme Türleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

Ülkesellik ilkesi, ortakların korunması ilkesi, ara bilanço ilkesi, bilgi edinme ilkesi, denetim ilkesi, alacaklıların ve işçilerin korunması ilkesi ile yapısal değişikliklere ilişkin özel bir iptal davası ve sorumluluk olarak sıralanır.

Sıra Sizde 2

Devralma şeklinde birleşmede; devrolunan bir işletmenin malvarlığını bir bütün halinde devralır. Böylece birleşme sonucunda devrolunan işletme sona erer ve ticaret sicilinden silinir. Yeni kuruluş şeklinde birleşmede ise; devralan işletme rolünü üstlenen bir işletme yoktur. Birleşmeye katılan tüm işletmeler devrolunan işletme konumundadır. Bu nedenle birleşmeye katılan işletmeler tüm mal varlıklarını yeni kurulacak işletmeye devrederler.

Sıra Sizde 3

TTK birleşmeyi; işletmelerin büyümesi, kaynakların daha verimli kullanılması, finansal olanaklarının yaratılması veya rekabette üstünlük sağlayabilmek amacıyla gerçekleştirmeye yönelik bir teşvik olarak görmektedir. Bu nedenle TTK, iki tür birleşmeden bahsetmesine rağmen, hemen hemen tüm maddeleri devralma şeklinde birleşmeye ilişkindir. Bu durumda bir şahıs işletmesinin birçok üstün yönü olan sermaye işletmelerine dönüşmesini engellemiştir.

Sıra Sizde 4

Şerefiye, bir işletme birleşmesinde tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen edinilmiş olan diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik faydalardır.

Tanımlanabilir varlık ise, bir varlık eğer işletmeden ayrılabilme (satılma, lisanslama, kiralama veya takas yolu ile) ya da sözleşmeye dayalı veya diğer yasal haklardan kaynaklanma özelliklerinden birisini taşıyorsa tanımlanabilir.

Sıra Sizde 5

Ayrılma akçesi, işletmedeki yapısal değişim sonucunda; birleşmeye, bölünmeye veya tür değiştirmeye katılmak istemeyen ortağa, esas sermaye payının gerçek değerine denk gelen bir tazminatla şirketten ayrılma hakkının verilmesidir.

Sıra Sizde 6

İşletme bölünmesi ile işletme birleşmesi arasındaki temel fark, bölünmede bir işletmenin kendi içinde malvarlığını veya bölümlerini parçalaması ve bu parçalardan yeni bir işletme yaratması ya da kendi işletmelerine devretmesidir. İşletme birleşmesi ise, iki veya daha fazla işletmenin ya bir devralan işletme çatısı altında toplanılması ya da yeni kurulan bir işletmede birleşmesidir.

Sıra Sizde 7

İşletme birleşmesi devralma ve yeni kuruluş şeklinde olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilebilir. Ancak tür değiştirmede böyle bir ayırım yoktur. Birleşmede şerefiye son derece önemli bir konu iken, tür değiştirmede aynı işletmenin sadece hukuki statüsü değiştirildiği için şerefiyenin tespit edilmesine gereksinim duyulmamaktadır. Tür değiştirme öncesinde işletmenin tüm hak ve borçları, tür değiştirdikten sonra da devam etmektedir. Burada bir küllî halefiyet söz konusu değildir. Ancak birleşmede bir küllî halefiyet söz konusudur.

Yararlanılan Kaynaklar

Altaş, Soner (2011). **Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Şirketler Hukukunda Neler Değişti?** Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2011, (ISBN: 978-975-02-1585-8).

Başçı, Sayime (16.01.2012) “20 Milyar Dolarlık Evlilik Yolda” **Dünya Gazetesi**, [http://www.dunya.com/20-milyar-dolarl%C4%B1k-evlilik-yolda_143367_haber.html (13.2.2012)]

Çitçi, R. Gamze (2008) **Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bölünme**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk (Ticaret Hukuku) Anabilim Dalı Dönem Projesi

Karakaş, İsa (01 Haziran 2011), [http://www.isakarakas.com.tr/sirket-bolunmelerinin-yeterlilik-kriterlerine-yasaklilik-durumuna-ve-sozlesmenin-devrine-etkisi.html (26.03.2012)]

Maç, Mehmet (Mayıs 2007) “Şirketlerde Tam Bölünme Yoluyla Vergisiz Yeniden Yapılanma” **Yaklaşım Dergisi** / / Sayı: 173 [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007059249.htm (26.03.2012)]

Netek, Okan (2011) “İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi: TFRS 3 Uygulaması” [http://www.gemlikmuhasabe.com/isletme-birlesmelerinin-muhasebelestirilmesi-tfrs-3-uygulamasi (13.2.2012)]

Pulaşlı, Hasan (2012). **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Yeni Şirketler Hukuku Genel Esasları**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2012, (ISBN: 978-605-5336-30-1)

http://www.docstoc.com/docs/21083091/(Microsoft-Word---2007-n02-336irket-Birle376meleri-ve-Nevi-De (31.03.2012)

PWC, “Yeni Türk Ticaret Kanunu: Geleceği Hazırlayan Bir Düzenleme” [www.ttkrehberi.com (10.2.2012)]

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

http://www.smallbiz.nsw.gov.au/turkish/Documents/BusinessStructure_turkish.pdf (31.03.2012)

http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=2008410&subid=0&ct=c (10.3.2012)

http://www.tmsk.org.tr/tms_seti/tmstfrs2011ktp/TFRS_2.pdf (05.1.2012)






http://www.tmsk.org.tr/tms_seti/tmstfrs2011ktp/Tms_19.pdf0000 (05.1.2012)

TÜİK, (2009) **Şirket, Kooperatif ve Ticaret Unvanlı İşyeri İstatistikleri**, s.1-3.

7











Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

-  Denetim ve muhasebe denetimi kavramlarını kavrayabilecek,
-  Finansal Tablolar Denetimi, Uygunluk Denetimi ve Faaliyet Denetimi kavramları arasındaki farkı ayırt edilebilecek,
-  Bağımsız Denetçi, İç Denetçi, Kamu Denetçisi kavramları arasındaki farkı ayırt edebilecek,
-  Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları hakkında bilgi sahibi olabilecek,
-  Yeni Türk Ticaret Kanununun ülkemizdeki denetim uygulamalarına getirmiş olduğu yenilikleri sıralayabilecek

bilgi ve becerilere sahip olabilirsiniz.

Anahtar Kavramlar

- | | |
|---|---|
|  Denetim |  Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları |
|  Muhasebe Denetimi |  Denetçi |
|  Bağımsız Denetim |  Bağımsız Denetçi |
|  Uygunluk Denetimi |  İç Denetçi |
|  Faaliyet Denetimi |  Kamu Denetçisi |

İçindekiler

- ❖ Giriş
- ❖ Denetim Kavramı ve Gelişim Süreci
- ❖ Muhasebe ve Denetim İlişkisi
- ❖ Denetim Türleri
- ❖ Denetçi ve Denetçi Türleri
- ❖ Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
- ❖ Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları
- ❖ Türkiye’de Denetim Uygulamalarına Yönelik Yasal Düzenlemeler

Denetim

GİRİŞ

Ekonomik hayatın ilk şekillenmeye başladığı zamanlardan bu yana, toplumun işletmeler ve sözkonusu işletmelerin faaliyet sonuçları ile ilgilenen ve kısaca *işletme ilgilileri (çıkar grupları)* olarak adlandırılan kişi, kurum ya da kuruluşlar olmak üzere iki ana gruba ayrılmış olduğu görülmektedir. Bu durum kaçınılmaz olarak söz konusu gruplar arasındaki bilgi akışı ihtiyacını karşılayabilecek bir sistem ihtiyacı doğurmuş ve bu sisteme *muhasabe* adı verilmiştir. Ancak gerek toplumsal hayatın gerek ekonomik hayatın gelişmesi ile birlikte işletmeler de büyümüş ve faaliyetleri daha karmaşık bir hal almaya başlamıştır. Dolayısıyla işletmelerin gün geçtikçe gelişip büyüyen ekonomik faaliyetleri, kaçınılmaz olarak muhasabe departmanlarının iş hacmi ve yükünün yanısıra hatalı işlem yapma olasılığını da arttırmıştır. Bunun yanısıra, işletmelerin faaliyet sonuçları ile ilgili bilgi sağlayan konumunda olan işletme yönetiminde yer alan yöneticilerin kişisel eğilimleri de bilgiyi düzenleyen kaynak konumundaki işletmeler ile işletme ilgilileri arasında çıkar farklılıklarının ortaya çıkma olasılığını arttırırken, işletmeler tarafından sunulan bilgilerin güvenilir olma olasılığını azaltmıştır.

Unutmamak gerekir ki işletme ilgilileri herhangi bir konu hakkında karar alabilmek için işletme tarafından sunulan bilgilere daima ihtiyaç duyarlar. Dolayısıyla hem işletmeler tarafından sunulan bilgilerin güvenilirliğini arttıracak, hem de işletme ilgililerin güvenilir bilgi ihtiyacını karşılayacak bir sistem ihtiyacı duyulmuş ve bu amaçla çeşitli yöntemler geliştirilmeye başlanmıştır. Bu yöntemler arasında uygulanabilirliği en elverişli olan yöntem tüm işletme ilgilileri tarafından güvenilir olarak kabul edilen bir merci tarafından, işletme yönetimi tarafından sunulan bilgilerin denetlenmesidir.

Bu ünite de öncelikle kısaca denetim kavramı ve gelişim süreci, muhasabe denetimi ve türleri ile denetçi kavramı ve türleri, takiben denetçilerin denetim faaliyetlerini yürütürlerken gözönünde bulundurmaları zorunda oldukları genel kabul görmüş denetim standartları ve konuya ilişkin ülkemizdeki mevzuat ve yasal düzenlemeler ele alınacaktır.

DENETİM KAVRAMI VE GELİŞİM SÜRECİ

Denetim kavramının kökeni Latince “işitme/dinleme/duyma” anlamına gelen “Audire” fiiline dayanmaktadır. Bunun nedeni ise denetim faaliyetinin ilk ortaya çıkmış olduğu dönemlerde bu işi yerine getirmekle görevlendirilen kişilerin, faaliyetlerini karşı tarafı dinleyerek yerine getiriyor olmasıdır. Ancak zamanla bu fiil “Auditing” olarak literatürde yerini almış dilimize de “denetim” olarak çevrilmiştir.

Muhasabe denetimi ise Denetim Kavramları Komitesi tarafından aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır.

“Denetim iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”

Yukarıdaki tanım çerçevesinde muhasabe denetiminin temel özelliklerini sıralanacak olursa:

Denetim sistematik bir süreçtir

Denetim tanımında yer alan en önemli unsurlardan birisi denetimin sistematik bir süreç olmasıdır. Süreç genel olarak belirli bir taslak çerçevesinde birbirini takip eden olaylar dizisi olarak

tanımlanmaktadır. Denetim de mantıklı bir biçimde birbirini izleyen ve tamamlayan aşamalardan oluşan bir bilgi üretme ve karar verme sürecidir. Bu süreç denetim faaliyetinin yerine getirilebilmesi için gerekli olan kanıt ve bilgilerin toplanması, işlenmesi, değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile sunulması aşamalarından oluşur.

Denetim iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialara ilişkindir

Denetim faaliyetinin özünü işletme yönetiminin, işletmenin ekonomik faaliyetleri ve bu faaliyetlerinin sonuçları ile ilgili iddiaları oluşturur. Diğer bir deyişle denetim faaliyeti ile denetlenen işletmenin belirli bir faaliyet dönemine ilişkin ekonomik faaliyetleri hakkındaki bildirim ve iddialarını yansıtan finansal tabloları ve ekonomik faaliyetleri hakkındaki raporlar incelenerek yönetimin sözkonusu bildirim ve iddialarının doğru olup olmadığı araştırılır.

Önceden saptanmış ölçütlere uygunluk

Denetim, daha önce de belirtilmiş olduğu üzere belirli bir faaliyet dönemine ilişkin olarak denetlenen işletmenin ekonomik faaliyetlerinin sonuçlarını yansıtmak üzere ilgili işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablo ve raporlarda yeralan bildirim ve iddialarının doğruluğunu araştırmak amacıyla gerçekleştirilen bir faaliyettir. Böyle bir araştırma hangi konu hakkında yapılırsa yapılsın, mutlaka konu hakkında yetkili, çeşitli merciler tarafından oluşturulmuş, bir takım ilke ve kurallardan yararlanır. Denetim faaliyetinde de denetlenen işletme yönetiminin işletmenin ekonomik faaliyetlerinin sonuçlarına ilişkin bildirim ve iddiaları sözkonusu ilke ve kurallarla karşılaştırılır ve denetlenen işletme yönetimi tarafından hazırlanan raporların önceden belirlenmiş sözkonusu ilke ve kurallara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı tespit edilir. Bu ilke ve kurallara “önceden belirlenmiş ölçütler” adı verilir. Bu ölçütlere örnek olarak, yasama organlarınca konmuş kurallar, yönetim tarafından saptanmış başarı ölçütleri, bütçeler, muhasebe standartlarını düzenleyen organlar tarafından oluşturulmuş standartlar verilebilir.

Uygunluk derecesi

Denetlenen işletmenin yönetimi tarafında, ilgili işletmenin ekonomik faaliyetleri ve bu faaliyetlerinin sonuçlarına ilişkin olarak ileri sürülen iddia ve bildirimlerin önceden saptanmış ölçütlere ne oranda uygun olduğunu belirleyen bir ölçüdür. Bu uygunluk ya da uyumsuzluğun nicel veya nitel olarak saptanıp belirlenebilmesi mümkündür.

Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme

Denetim, denetlenen işletmenin ekonomik faaliyetleri ve bu faaliyetlerinin sonuçlarına ilişkin olarak işletme yönetimi tarafından hazırlanan raporlardaki iddia ve bildirimlerinin doğruluğunu araştırma sürecidir. Bu süreç boyunca denetçi çeşitli teknikler kullanılarak kanıt toplar ve topladığı kanıtları değerlendirir. Buradaki kritik nokta sözkonusu kanıtların tarafsız olarak toplanıp değerlendirilmesidir. Başka bir ifade ile denetçi denetim faaliyetini gerçekleştirirken, bağımsız bir uzman kişi olarak hiçbir önyargıya dayanmadan yapılmış bildirimleri özenle inceler ve sonuçları titizlikle değerlendirir.

İlgi duyanlar

Bir işletmenin ekonomik faaliyetleri ve bu faaliyetlerinin sonuçlarını temel alarak kararlarını bu bilgiler doğrultusunda veren kişi, kurum ya da kuruluşlar *işletme ilgilileri* adını almaktadır. Ancak işletme ilgilileri herhangi bir konu hakkında tutarlı ve isabetli karar alabilmek için işletme tarafından sunulan bilgilerin güvenilir olduğuna ilişkin bir güvence ihtiyacı duyarlar. Dolayısıyla hem işletmeler tarafından sunulan bilgilerin güvenilirliğini arttıracak hem de işletme ilgililerinin güvenilir bilgi ihtiyacını karşılayacak bir sistem ihtiyacı duyulmuş bu amaçla çeşitli yöntemler geliştirilmiştir. Denetim bu amaçla geliştirilen yöntemlerden uygulanması en uygun olan yöntem olarak kabul edilmektedir.

Sonuçları bildirme

Denetim faaliyetinin son aşaması, denetçi tarafından hazırlanacak ayrıntılı bir denetim raporu aracılığı ile gerçekleştirilen faaliyetlerin sonucunun işletme ilgililerine bildirilmesidir. Diğer bir deyişle işletme yönetiminin işletmenin bir faaliyet dönemine ilişkin ekonomik faaliyetleri ve bunların sonuçlarına ilişkin iddia ve bildirimlerin geçerliliğinin ve güvenilirliğinin incelenmesi sonucunda bunların onaylandığı ya da reddedildiğinin bildirilmesidir.

Muhasebe Denetiminin Tarihi Gelişimi

Muhasebe denetiminin ilk defa ne zaman ve nerede yapılmış olduğuna dair bir net bir bilgi bulunmamaktadır. Çeşitli açılardan bugünkü denetim anlayışından farklı olmakla beraber, köklerinin eski Mısır'a kadar uzandığı tahmin edilmektedir. Ancak hemen hemen her meslekte olduğu gibi zaman içinde sosyo-ekonomik, kültürel, hukuki çevrede meydana gelen gelişmelere paralel olarak denetim mesleği de değişikliğe uğramış ve günümüzdeki halini almıştır.

Muhasebe denetiminin zaman içerisinde gösterdiği değişim ve gelişimin çeşitli kriterler temel alınarak incelenmesi mümkün olmakla beraber, ekonomik hayatta meydana gelen önemli gelişmelere paralel olarak incelemek en uygun olan yaklaşım olarak benimsenmektedir.

Sanayi devriminin gerçekleştirildiği 1900'lü yılların başına kadar denetim mesleğinin kabul edilmiş bir meslek olmaması ve günümüzdeki modern yaklaşımına özellikle sanayi devrimi sonrasında başlamış olması sebebi ile başlangıç noktası genellikle sanayi devrimi olarak kabul edilmektedir.

1900'lü yılların başında denetçiler adına *belge denetimi yaklaşımı* denilen, doğrudan belgelerin tamamının incelenmesine ilişkin bir yöntem uygulamaktaydı. Bu dönemde gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinde neredeyse işletmenin muhasebe sistemine girmiş belgelerin tümü belge bazında denetçiler tarafından tek tek incelenmekteydi. Ancak çok kısa bir süre içerisinde bu şekilde gerçekleştirilen denetim faaliyetinin ayrıntıda boğulmaktan başka bir işe yaramadığı ve resmin bütününlüğünü sağlıklı olarak görülemediği anlaşılmaya başlandı. Bu süreçte günümüze kadar gelen ve bundan sonra da değişmesi beklenmeyen bir yaklaşım olan *mali tablo denetimi yaklaşımı* ortaya çıkmıştır. Bu yaklaşım 1900-1930'lü yıllar arasında ortaya çıkmış ve uygulanmış bir yaklaşımdır. Bu yaklaşım işletmenin muhasebe sistemine girmiş olan hemen hemen tüm belgelerin tek tek incelenmesi yerine mali tablolar hakkında bir bütün olarak bir görüş bildirmeyi sağlayacak bir denetim tarzı olup, günümüzde de aktif olarak kullanılmaktadır.

Denetim mesleğinde esas gelişme 1950'lili yıllardan sonra olmuştur. Bu dönemde ekonomik hayatta meydana gelen gelişmeler sonucunda sermaye birikimi, sermaye yoğun teknolojiye geçiş, üretim kapasitesinin genişlemesi sonucunda yeni ve büyük organizasyonlar kurulmuş, ekonomik yaşamda köklü değişiklikler meydana gelmiştir. Bu büyüme ile birlikte kaçınılmaz olarak işletmelerin finansal bilgileri kaydetme, işleme ve yorumlama gereksinimi artmıştır. Bu gereksinmeye cevap verebilmek amacıyla muhasebe sistemleri kurulup, işletilmeye başlatılmıştır. Öte yandan büyüme sonucu işlem ve kayıt sayısının artması, denetçinin işini zorlaştırmış, örnekleme yoluyla denetimin yapılması düşünülmeye başlanmıştır. Ancak bu tür bir denetimin sonuçlarının sağlıklı olabilmesi için işletmeler tarafından iç kontrol sistemleri oluşturulmaya başlanmıştır. Denetçiler örnekleme yapmadan önce işletmenin mevcut iç kontrol yapısını inceleyerek buradan elde ettikleri bilgi doğrultusunda inceleyecekleri örnek büyüklüğünü tespit ederek denetim yapmaya başlamışlar ve bu yaklaşıma *sistemlere dayalı denetim yaklaşımı* adı verilmiştir. Sistemlere dayalı denetim yaklaşımı ile yapılacak denetim, denetçinin işletmenin sistemlerini inceleyip buradan çıkan sonuçlara göre gerçekleştireceği denetim çalışmasının kapsamını belirlemesi olayıdır. Ancak unutmamak gerekir ki bir işletmenin tümü için genel olarak iç kontrol sistemi iyidir ya da kötüdür demek doğru değildir. Denetçiler döngü yaklaşımı adı verilen bir yaklaşım ile bölümler halinde işletmenin iç kontrol sistemlerini inceleyip bölümler bazında iyi veya kötü olduğuna karar verip, bölümler bazında toplayacağı kanıt sayısına karar vermektedir.

Özellikle 1960'lı yıllardan sonra bilgi teknolojisindeki gelişmeler sonucunda denetçiler sadece finansal tablo denetimi değil başka alanlara da yönlendirilmiştir, *yönetim denetimi yaklaşımı* denen biraz da faaliyetlerin ve yönetim danışmanlığını da içeren işletmelerin etkin ve verimli çalışıp çalışmadığına bakan bir yaklaşım geliştirilmiştir. Bu da yaklaşım ile gerçekleştirilen denetim faaliyetleri günümüzde de halen sürdürülmektedir.

2000'li yıllarda bazı ülkelerde yaşanan büyük ölçekli finansal skandallar, finansal tablo skandalları ortaya çıkmıştır. Bu nedenle çeşitli önlemler alınmaya başlanmış, "riskin" denetimde çok önemli bir unsur olduğu dikkate alınarak, aslında yıllardır mevcut olan ancak üzerinde çok durulmayan *risk esaslı denetim yaklaşımı* benimsenmeye başlanmıştır.

MUHASEBE VE DENETİM İLİŞKİSİ

Genellikle bir bütünün birbirinden ayrılmaz parçaları olarak kabul edilen, finansal tabloların hazırlandığı muhasebe süreci ile bu tabloların güvenilirliklerinin araştırıldığı denetim süreci arasındaki farklılık ve benzerliklerin aşağıdaki gibi özetlenmesi mümkündür:

1. Temel amacı hazırlanan finansal tablolar aracılığı ile bilgi sunmak olan muhasebenin temel işlevi, finansal nitelikli işlemleri kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek ve raporlamak iken, denetimin temel işlevi muhasebe tarafından sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığını tespit etmek ve bu konuda hazırlayacağı bir rapor aracılığı ile görüş bildirmektir. Her ikisinin de ortak noktası gerek finansal bilgilerin üretilmesi gerek denetlenmesinde finansal raporlamada esas olan standartların ortak ölçüt olarak kullanılmasıdır.
2. Muhasebe işlemlerin ve finansal tabloların yasal mevzuata, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak kaydedilip ve ilgililere raporlanma sürecidir, denetim ise muhasebe tarafından yapılan işlemlerin yasal mevzuata ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak yapılıp yapılmadığını inceler.
3. Muhasebeci muhasebe işlevi yerine getirirken muhasebe standartlarından, denetçi ise genel kabul görmüş denetim standartlarından yararlanır.
4. Muhasebe tarafından hazırlanan finansal tablolar işletme ilgililerine sunulurken, denetim tarafından hazırlanan denetim raporu işletme ilgililerine sunulur.

DENETİM TÜRLERİ

Muhasebe denetiminin tanımına bakıldığında, temel amacın, işletme yönetimi tarafından hazırlanan bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı ve işletmenin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığı konusunda işletme ilgililerine güvence vermek olduğunu görülmektedir. Ancak unutulmaması gereken önemli bir nokta işletme ilgililerinin bilgi ihtiyacının çok çeşitli olduğudur. Bu sebeple denetim faaliyetlerinin çeşitli kriterler temel alınarak sınıflandırılabilmesi mümkündür. Sözkonusu sınıflandırma biçimlerinden en yaygın olarak tercih edileni denetim faaliyetinin denetimi kimin yaptığına ve denetim sonunda elde edilmek istenen faydaya başka bir ifade ile denetimin gerçekleştirilme amacına göre iki ana grup olarak sınıflandırılması, her grubun da kendi içerisinde ayrı bir sınıflandırmaya tabi tutulmasıdır.

Denetimi kimin yaptığına göre başka bir ifade ile denetimi gerçekleştiren denetçini unvanına göre denetim türleri bağımsız denetim, iç denetim, kamu denetimi; denetimin gerçekleştirilme amacına göre ise finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi şeklinde sınıflandırılmaktadır.

Denetimi Gerçekleştiren Denetçinin Unvanına Göre Denetim Türleri

Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, işletme dışından işletme ile herhangi bir şekilde işçi, işveren ilişkisi içinde olmayan denetçiler tarafından yapılan denetimdir.

Bağımsız denetim; finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve finansal raporlama standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesi ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanması süreci olarak tanımlanmaktadır. Bağımsız denetim sürecinde esas olan denetçinin bağımsız olmasıdır.

İç Denetim

İşletmelerin organizasyon yapısı içinde yer alan ve buldukları işletmenin iç kontrol yapısının etkin ve verimli bir şekilde işleyip işlemediğini izleyerek elde ettikleri bilgileri üst yönetimle paylaşıp, önerilerde bulunan kişilere *iç denetçi* denir. İç denetim ise denetledikleri işletmeye ücret akdi ile bağlı olarak çalışan iç denetçilerin, işletmenin iç kontrol sisteminin etkin ve verimli bir şekilde işleyip işlemediğini üst yönetim adına izleme görevini üstlenmiş oldukları bir denetim türüdür.

İç denetim işletmeler için faaliyetlerinin etkinliğini inceleyen, işletmenin hedeflerine ne ölçüde ulaştığını ortaya çıkaran önemli bir araçtır. İç denetçiler yönetim kuruluna bağlı olarak onların belirlediği görev alanı içinde kalarak çalışmalarını sürdürürler.

Kamu Denetimi

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan ve kamu yararını gözeterek görev yapan kişilere *kamu denetçisi* kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan ve kamu yararını gözeterek görev yapan kişilerin yaptıkları denetimlere de *kamu denetimi* adı verilir.

Kamu denetçileri, çeşitli kamu kurumları içinde örgütlenmiş ve işletme faaliyetlerinin yasalara, yönetmeliklere ve kamu yararına uygunluğunu tespit etmek için, işletmelerin beyan ettikleri vergi ve yapmış oldukları kayıt ve işlemler üzerinde kamu yararını ön planda tutarak denetim faaliyetini yürütürler.

Denetimin Gerçekleştirilme Amacına Göre Denetim Türleri

Finansal Tablolar Denetimi

Finansal tabloların denetiminde temel amaç, varsa denetlenen işletmenin finansal tablolarındaki yanlış beyanların ortaya çıkarılması, sözkonusu tabloların işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst bir şekilde, bir bütün olarak saptanmış ölçütlere diğer bir deyişle genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda, işletme veya herhangi bir gruptan ayrı bağımsız bir denetçi tarafından görüş oluşturulmasıdır. Başka bir ifade ile denetlenen işletmenin finansal tablolarına güvenilirlik kazandırmaktır. Ancak hiçbir zaman unutmamak gerekir ki denetçinin finansal tabloların güvenilirliğine ilişkin görüşü finansal tabloların %100 güvenilir olduğu anlamına gelmemektedir.

Finansal tabloların denetimindeki, denetçilerin denetlenen işletmenin finansal tablo ve dayanaklarının doğru ve dürüst bir içerik taşıyıp taşımadığını tespit etmeye yönelik olarak gerçekleştirdikleri faaliyetlerini dayandırdıkları önceden belirlenmiş ölçütlerin temelini, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri oluşturur. Ancak bu ilkelerin yanısıra ülkeden ülkeye değişebilen yasal düzenlemeler de ölçüt olarak kullanılmaktadır.

Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminin temel amacı işletme içi veya işletme dışı belli bir otorite tarafından konulmuş kurallara, uygulayıcıların uyma derecelerinin belirlenerek ulaşılan sonuçların geniş bir kitleye değil işletme içi yetkili kişilere genellikle tepe yönetimine raporlanmasıdır. Bu denetim türünde önceden saptanmış ölçütler olarak kabul edilen kurallar işletme tepe yönetimi ve devlet kurumları olmak üzere uygulamada iki farklı grup tarafından oluşturulmaktadır.

Uygunluk denetimi işletmelerin kendi iç yapılarındaki çalışma düzenini sağlayabilmek için, çalışanlarını uymakla yükümlü kılmış oldukları kurallara uyulup uyulmama durumunu öğrenebilmek için gerçekleştirilmesi durumunda iç denetçiler tarafından gerçekleştirilir.

Diğer yandan devlet kurumları da kendi konuları dahilinde oluşturmuş oldukları ve uyulması gereken çeşitli kurallara uyulup uyulmadığını saptamak için kendi elemanlarına denetim yaptırırlar.

Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi genel olarak işletmenin bölümlerinin etkinlik ve verimliliklerinin değerlendirilmesi amacıyla o bölümlerin faaliyetlerine ilişkin yöntem ve yordamların gözden geçirilerek incelenmesi faaliyetidir. Başka bir ifade ile faaliyet denetimi işletmenin amaçlarına ulaşmada başarılı olup olmadığı ve sözkonusu amaçlara ulaşılırken işletme kaynaklarının verimli kullanılıp kullanılmadığını ölçmek amacı ile gerçekleştirilen bir denetim türüdür. Temel amaç bölümlerin faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliklerinin saptanmasıdır. Ancak faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin nesnel olarak saptanmaya çalışılması nedeni ile faaliyet denetimi, denetim türleri içinde yerine getirilmesi en zor olan denetim türüdür. Bu denetim türü genellikle iç denetçiler ve devlete bağlı kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilmektedir.

DENETÇİ VE DENETÇİ TÜRLERİ

Denetçi, genel olarak denetim çalışmalarını yürüten, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, tarafsız davranabilen, yüksek ahlaki nitelikler taşıyan kimse olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımdan yola çıkarak bir denetçinin taşıması gereken özelliklerin aşağıdaki gibi belirlenebilmesi mümkündür:

- Bağımsız davranabilen
- Yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip
- Yüksek ahlaki nitelikler taşıyan kişidir.

Denetçiler, bağımsız denetçi, iç denetçi ve kamu denetçisi olmak üzere genel olarak üç gruba ayrılır:

Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçiler, müşterilerine bağımsız olarak profesyonel denetim hizmeti sunan, eğitimleri, deneyimleri ve/veya bağımsız olma nitelikleri ile çeşitli denetim işlevlerini en iyi şekilde sürdürebilecek yetenekte, uzman kişilerdir. Bağımsız denetçiler denetimini yaptıkları işletme ile işçi-işveren ilişkisi olmayan, hizmetlerini avukatlar ve doktorlar gibi belirli bir ücret karşılığında sunan, serbest meslek sürdüren kişilerdir.

Bağımsız denetçiler işletme yönetimi ile işletme ilgilileri arasında bir köprü görevi üstlendiklerinden toplumda çok önemli ve sorumluluğa sahiptirler. Her ne kadar başlıca görevleri işletmelerin finansal tablolarını denetlemek olsa da, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi de yapmaktadırlar. Bağımsız denetçiler bir işletmede aşağıdaki çeşitli hizmetleri yerine getirirler. Bunlar;

1. İşletmelere vergi konularında danışmanlık yapmak,
2. Çeşitli konularda yönetim danışmanlığı yapmak,
3. Muhasebe sistemleri kurmak veya mevcut durumu incelemek ve önerilerde bulumak,
4. İç kontrol yapısını oluşturmak,
5. İşletmede iç denetimin işlevinin oluşumuna yardımcı olmak,
6. İşletmeler adına çeşitli kurumlarda temsil görevini yürütmek ve
7. Kamu kurumlarının işletmelerin istediği belge ve bilgilerin onaylanması işlevini yerine getirmektir.

İç Denetçiler

İç denetim, bir işletmede işletme faaliyetlerinin önceden saptanmış politikalarla uyum içinde yürütülüp yürütülmediği, işletme varlıklarının etkin bir şekilde korunup, verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığına ilişkin, finansal ve finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür. İç denetim gerçekleştirilen denetim faaliyetinin özelliği gereği işletmeler tarafından çok önemli bir yönetim kontrol aracı olarak kullanılmaktadır.

İç denetçiler görev yaptıkları işletme ile işçi-işveren ilişkisi içerisinde olan, bağlı buldukları işletmede iç denetim hizmeti yapan kurumun üyeleridir.

İç denetçiler görev yapmakta oldukları işletmelerde;

1. Finansal kontrolleri, muhasebe kontrollerini ve diğer faaliyetler ile ilgili kontrolleri gözden geçirerek, bu kontrollerin etkinliği ve yeterliğini değerlendirmek, gerek görüldüğü durumlarda daha etkin yeni kontrol sistemleri geliştirmek ve uygulanmasını sağlamak,
2. Faaliyet ve işlemlerin işletme tepe yönetimi tarafından belirlenmiş olan politika ve prosedürlere uygunluğunu sorgulamak,
3. İşletmenin varlıklarının her türlü zarara karşı yeterince korunup korunmadığını araştırmak,
4. Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak,
5. İşletme yönetiminin istediği özel araştırmaları yapma
6. Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin (başarının) kalitesini araştırmak
7. Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme önlemlerini yönetime tavsiye etmek.
8. Bağımsız denetçilerin gerekli gördüğü durumlarda bağımsız denetçilerle işbirliğine girmektedirler.

İç denetçilerin temel amacı, işletme yönetiminin istekleri doğrultusunda denetim hizmeti vermek ve faaliyetleri sonucunda ulaştıkları bulguları doğrudan doğruya o işletmenin yöneticileri ve yönetim kurullarına sunmaktır. Bunun yanı sıra iç denetim kurulunun işletmedeki iç kontrol sistemi ile ilgili olarak hazırladığı rapor bağımsız denetçinin çalışmalarına ışık tutar. İç denetçiler bağımsız denetçilerin gerek gördüğü durumlarda onlara yardımcı olur.

İç denetçiler de diğer denetçiler gibi bir denetçide olması gereken özellikleri taşımaları ve denetim faaliyetlerinin özelliği gereği faaliyetlerini sürdürürlerken bağımsız davranmalıdırlar. Ancak faaliyetlerini yerine getirirlerken bağımsızlıklarını ne derece koruyabildikleri konusunda doğal olarak bir tartışma vardır.

İç denetçilerin görevlerinden anlaşılacağı üzere, işletmelerde uygunluk ve faaliyet denetimi yaparlar. İç denetçiler yaptıkları çalışmalar sonucunda bulgularını ve önerilerini bir rapor biçiminde tepe yönetimine sunarlar.

Kamu Denetçileri

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan, kamu yararına denetim yapan denetçiler *kamu denetçileri* olarak tanımlanmaktadır. Çeşitli devlet kurumları içinde kurulup örgütlendirilmiş olan bu denetim birimleri kamu ve özel işletmelerin yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler.

GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Tüm mesleklerde, yapılan iş için bir model oluşturması ve mesleğin kaliteli olarak yürütülmesi için yol gösteren, meslek mensuplarının uymak zorunda oldukları çoğu zaman meslek standartları adı verilen asgari kurallar ve ilkeler bulunmaktadır. Denetim standartları da bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetimin kalitesinin sağlanması ile ilgili genel ilke ve kurallardan oluşmakta ve *genel kabul görmüş denetim standartları* adını almaktadır.

Genel kabul görmüş denetim standartları ilk defa 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından kabul edilmiş ve birçok ülkede benimsenmiştir. Günümüzde ise Uluslararası Denetim Standartları (International Auditing Standards) adı altında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-

IFAC) tarafından yayımlanmakta olup, bu standartların temelini genel kabul görmüş denetim standartları oluşturmaktadır.

Genel kabul görmüş denetim standartları, denetçiler tarafından uyulması gereken minimum kural ve ilkeleri içermektedir. Bu standartlar, bir denetçinin taşıması gereken mesleki nitelikleri, denetim çalışmaları sırasında yapılması gereken faaliyetleri ve denetim raporunun yazılmasında uyulması gereken kuralları genel hatları ile belirler.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, 3 ana bölümde denetçinin taşıması gereken özellikleri, bir denetim sürecinde yapılması gereken asgari çalışmaları ve bu çalışmalar sonucunda düzenlenecek denetim raporunda bulunması gereken unsurları belirleyen 10 adet temel ilkedен oluşmaktadır.

Genel Standartlar

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının ilk bölümünü oluşturan ve genel standartlar adını alan standartlar grubu bir denetçide asgari olarak bulunması gereken kişisel özellikleri, davranışları ve mesleki eğitim, bilgi ve deneyim düzeyleri ile ilgili unsurları belirleyen aşağıda yer alan toplam üç standarttan oluşmaktadır.

- Mesleki eğitim ve deneyim
- Bağımsızlık
- Mesleki özen ve titizlik

Mesleki Eğitim ve Deneyim

Denetimi yapan kişilerin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olmaları gerektiğini belirtmektedir. Denetçiler denetim faaliyetlerini yürütebilmek için yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olmalıdırlar. Başka bir ifade ile yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olmayan kişilerin denetçi olmaları mümkün değildir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken nokta denetim mesleğini icra eden denetçilerin sadece eğitilmiş olması değil, aynı zamanda denetim işinin asıl olarak sahada gerçek anlamda bizzat denetim faaliyetine katılarak kazanılabilecek tecrübeye dayalı bir meslek özelliği taşıması nedeniyle, konularında yeterli mesleki tecrübeye sahip olmalarını gerektirir. Eğitim ve deneyim bu meslekte birbirlerini tamamlayan iki ana unsur olarak kabul edilmektedir.

Denetim mesleğinde de diğer pekçok meslekte olduğu gibi yeterli mesleki deneyime sahip olabilmek için iş başında eğitim çok önemlidir. Bu eğitim genel olarak deneyimli uzman bir denetçinin yanında yardımcı denetçilik yapılarak gerçekleştirilir. Bu süreçte uzman denetçiler kendi mesleki bilgi ve deneyimlerini yanlarında çalışan yardımcı denetçilere aktararak onların mesleki açıdan üstün nitelikli uzman denetçiler olarak yetişmelerine çaba harcar.

Bağımsızlık

Tarafsız ve dürüst davranma olarak tanımlanan bağımsızlık, denetim mesleğinin temelini oluşturan ve bir denetçinin sahip olması gereken vazgeçilemeyecek özelliktir. Denetimin özünde, felsefesinde, mantığında “bağımsızlık” esastır. Denetçiler denetim çalışmalarının her aşamasında bağımsız düşünme mantığı içinde hareket etmelidirler. Buna göre muhasebe denetiminde bağımsızlık kısaca denetim faaliyetlerinin sürdürülmesinde, sonuçların değerlendirilmesinde ve denetim raporunun oluşturulmasında yansız bir bakış açısına sahip olmak olarak tanımlanabilmektedir. Denetçinin bağımsızlığı, denetlenen işletmenin finansal tabloları hakkında hazırlanan raporların güvenilirliği açısından oldukça büyük önem taşımaktadır.

Bir denetçinin bağımsızlığı zihinde bağımsızlık ve görünüşte bağımsızlık olmak üzere iki aşamada sağlanmalıdır. Zihinde bağımsızlık denetçilik yapan kişinin herşeyden önce kendi zihninde bağımsızlığını sağlaması, bu düşünce mantığı içerisinde hareket etmesi, görünüşte bağımsızlık ise konusunda yetkili otoritelerin, meslek örgütlerinin, kanun koyucuların oluşturmuş olduğu bağımsızlık kurallarına denetçilerin uymasıyla sağlanır. Her ülke kendi düzenlemeleri ile denetçilerin bağımsızlığını sağlamaya çalışmaktadır ancak zihinde bağımsızlık özelliğinin sağlanması için en zor taraftır.

Mesleki Özen ve Titizlik

Denetimin ve dolayısıyla denetçinin başarısı, yapılan işlerin kalitesi ile ölçülmektedir. Bu nedenle denetçiler denetim çalışmaları sırasında gerekli mesleki özen, dikkat ve çabayı titizlikle göstermelidir. Bu standarda göre mesleki yeterliliğe sahip ve bağımsız davranan her denetçi denetim faaliyeti süresince gerekli mesleki özen ve titizliği göstermelidir. Bu nedenle denetim elemanlarının denetim çalışmalarında, denetim ilke ve kurallarına eksiksiz uymaları, yeterli miktarda ve ihtiyaca cevap verecek nitelikte ve güvenilirlikte kanıt toplamaları ve bunlara göre değerlendirme yapmaları vazgeçilmez bir zorunluluk olarak kabul edilmektedir. Bağımsız denetçinin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olması ve de bağımsız davranması yeterli olmamaktadır. Denetçinin denetim çalışmalarında, işine gereken önem ve özeni göstermesi gerekmektedir.

Genel standartlardan yola çıkarak *denetçi* denetim faaliyetlerini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan uzman bir kişi olarak tanımlanmaktadır.

Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, genel standartların aksine denetçinin kişiliği ile ilgili olmayıp, denetim çalışmasına başlandığında en azından neler yapılması gerektiğini ortaya koymaktadır. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından çalışma alanı standartları denetçinin denetim sürecinde yapması gereken çalışmaları ana hatları ile belirler. Bu standartlar aşağıdaki gibidir:

- Planlama ve Gözetim
- İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi
- Yeterli Sayıda ve Kalitede Kanıt Toplama

Planlanma ve Gözetim

Bu standart muhasebe denetimine ilişkin faaliyetlere yönelik iki ana unsuru, *planlama* ve *gözetim*, ele almaktadır. Bunlardan birincisi olan *planlama* bir süreç olarak tanımlanan muhasebe denetiminin, sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için, sözkonusu süreci oluşturan her bir aşamasının zaman, işgücü ve kullanılacak kaynaklar açısından planlanmasını gerektirmektedir. Planlama faaliyeti ile denetim çalışmaları için yeterli sayıda ve kalitede kaynak elde edilmesi, denetim maliyetlerinin mantıklı düzeyde tutulabilmesi ve denetlenen işletme ile ilgili yanlış anlaşılmalara önlenmesi hedeflenir.

Tüm bu planlamaların sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için denetim çalışmasına başlamadan önce denetçilerin işletmenin faaliyet konusu, içinde buldukları sektörün özellikleri, işletmenin organizasyon yapısı, kuruluş yeri, ürettiği mal ve hizmetler, finansal durumu, iş ilişkisi içindeki kişi ve kuruluşlar vb. konularda detaylı bilgi edinmeleri gerekir. Edinilen sözkonusu bilgiler ve varsa önceki denetim raporları veya iç denetim çalışmalarından elde ettikleri bilgiler doğrultusunda denetçiler denetim planını oluştururlar. Planlama ile ilgili çalışmalar ayrı ayrı belgelenerek, izlenecek yol ve denetim işlemlerinin ayrı ayrı gösterildiği bir denetim programı hazırlanır.

Düzenlenen denetim planında yer alması gereken başlıca unsurlar; uygulanacak denetim politikası ve prosedürleri; elde edilen bilgilere göre hazırlanan denetim programları; gerekli niteliklere sahip kişilerden oluşan denetim ekibi; denetim çalışmalarının zamanlaması ve bütçesi; işletmenin iç denetçisinden yararlanma biçimi ile gerektiğinde uzmanlığa başvurulacak kişilerdir.

Denetim planının oluşturulması sırasında denetim görevinin yürütülmesi sırasında yararlanılacak denetçi yardımcılarının da görevleri tanımlanarak denetim programında izlenecek yol ve denetim işlemleri ayrıntılı olarak gösterilir. İşte standardın ikinci unsuru olan *gözetim*, denetim çalışmaları sırasında yapılan planlara uyulması ile denetimde görev alan yardımcı denetçilerin uzman denetçiler tarafından sürekli olarak izlenmelerinin sağlanması anlamına gelmektedir. Gözetim hem kaliteli bir denetim çalışmasının gerçekleştirilmesi hem de denetçi yardımcılarının iyi bir biçimde eğitilip yetiştirilmeleri açısından son derece önemlidir.

İç Kontrol Sistemin İncelenmesi

İşletmelerin, işletme varlıklarını korumak, istenmeyen olayları önlemek ve güvenilir bilgi edinilebilmek için oluşturmuş oldukları politika ve prosedürlere “iç kontrol yapısı” veya “iç kontrol sistemi” adı verilir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, bağımsız denetçilerden çalışmalarının yapısını zamanlamasını ve kapsamını belirlemeden önce işletmenin iç kontrol yapısını incelemesini ve değerlendirmesini istemektedir.

İç kontrol yapıları, bağımsız denetçilerin çalışmalarında dayanak noktası olarak kullandıkları önemli düzenlemelerdir. İç kontrol yapısının nitelik düzeyi, işletmede oluşan mali nitelikteki hareketlerin güvenilirlik göstergesidir. İki unsur arasında doğrusal bir ilişki vardır. İç kontrol yapısı ne kadar kaliteli ise bilgilerin güvenilirliği de o oranda artmaktadır.

Denetçinin denetim planının uygulama zamanını ve uygulanacak denetim yöntemlerini belirlemek için aynı zamanda denetlenen işletmelerin iç kontrol sisteminin etkinliğini gözden geçirmesi gerekir. Denetlenen işletmelerin muhasebe sistemleri ile ilgili etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, düzenlenen finansal raporların doğruluk ve güvenilirlik derecesini artırır. İç kontrol sisteminin etkin olması denetime konu veri ve bilgilerin güvenilirliği ve denetimin kapsamını belirlemede önemlidir. İç kontrol sisteminin iyi çalışması finansal tabloların hatalı olma riskini azaltacak, riskin azalması ise denetim görüşüne ulaşma sırasında ihtiyaç duyulacak kanıtların sayı ve kapsamının daralmasına neden olacaktır.

İyi işlemeyen bir iç kontrol sisteminin varlığı halinde ise işletme ile ilgili denetim çalışmalarını daha kapsamlı olarak sürdüreceği ve bilgilerin güvenilirliği hakkında daha fazla şüphe duyacaktır. İç kontrol sisteminin incelenmesiyle denetçi, işletmede kullanılan iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirecek ve denetimde uygulanacak olan denetim tekniklerinin kapsamını ve ayrıntı derecesini saptayacaktır.

Denetim çalışmalarını yönlendiren en önemli aşama, işletmenin iç kontrol yapısının güvenilir bilgi sağlamadaki başarısı hakkında verilecek karardır.

Yeterli Sayı ve Kalitede Kanıt Toplama

Çalışma alanı standartlarının üçüncüsü, bağımsız denetçilerin, denetlenen işletmenin finansal tabloları hakkında görüş oluşturabilmeleri için uygun denetim tekniklerinden yararlanarak yeterli sayı ve kalitede kanıt toplaması gerektiğini belirtmektedir.

Denetçilerin denetledikleri işletmenin finansal tabloları hakkındaki görüşlerini sağlam bir temele dayandırabilmeleri için, denetim programının yürütülmesi sırasında, uygun denetim tekniklerini uygulayarak yeterli sayıda ve kalitede kanıt toplamaları gerekmektedir. Denetçilerin toplayacakları denetim kanıtlarının miktarının belirlenmesinde işletmede mevcut olan iç kontrol sisteminin etkinliği, denetlenen hesap veya hesap gruplarının nitelikleri ile genel olarak denetlenen işletmeye özgü durumlar önemli rol oynamaktadır.

Denetim sonucu elde edilen kanıtlar, denetçinin bizzat yaptığı çalışmalarla işletme içinden veya işletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilir. Özelliği itibarıyla işletme dışından elde edilen kanıtın işletme içindeki kanıta göre göreceli olarak üstünlüğü vardır.

Raporlama Standartları

Bu bölümde yer alan standartların tümü, her denetim çalışmasının sonunda düzenlenen denetim raporunda bulunması gereken özelliklere ayrılmıştır.

Raporlama standartları denetim raporunun hazırlanışı ve raporun içeriği ile ilgili genel ilkeleri kapsar. Denetçinin denetim raporunu yazarken uyması gereken genel ilke ve kurallar raporlama standartları ile tanımlanmıştır. Bu standartlar aşağıdaki gibidir:

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk
- Devamlılık Özelliği
- Tam Açıklama
- Görüş Bildirme

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk

Bir işletmenin finansal tablolarının işletmenin finansal durumunu ve performansını gerçeğe uygun olarak yansıtmayı yansıtmadığının belirlenmesinde muhasebe ilkelerine uygunluk en önemli noktadır. İlkelerden sapmaların olması durumunda denetçiler, sözkonusu sapmanın derecesini önemlilik düzeyine göre raporlarında belirtmek zorundadırlar. Çünkü bu sapmaların önemliliği, denetçinin işletmenin finansal tabloları hakkındaki görüşünü oluşturmasında temel dayanak olacaktır. Dolayısıyla denetçi denetim çalışmalarını yürütürken, denetlenen işletmenin finansal tablolarının belirli ilke ve kurallara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını kontrol etmekle yükümlüdür. Burada ilke ve kurallar ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve bulunulan ülkede konuya ilişkin düzenleyici kuruluşlar tarafından oluşturulan kural ve kanunlar ifade edilmektedir.

Raporlama standartlarının ilki, denetçiden incelenen işletmenin finansal tablolarında yer alan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile olan uygunluk derecesinin belirtilmesini gerektirmektedir. Başka bir ifade ile bu standardın hükümleri denetçinin denetlenen işletmenin finansal tablolarına ilişkin görüşünü içeren raporunda, inceleme konusu olan finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının açıkça belirtilmesi gerektiğini öngörmektedir.

Devamlılık Özelliği

Bu standart, işletmenin denetlendiği yıl ile önceki yıla ait finansal tablolarında yer alan bilgilerin karşılaştırılabilir özellik taşımasını kontrol altına almaktadır. Denetçiler raporlarında işletmelerin muhasebe politikalarında karşılaştırma yapmayı önleyici değişikliklerin bulunup bulunmadığını belirtmek durumundadır. İşletme bu değişikliklerimmetkilerimi finansal tablolarında açıklamışsa bir sorun bulunmamaktadır. Denetçiler açıklığa kavuşmamış olan değişikliklere dikkat etmek zorudur.

Tam Açıklama

Denetçiler, denetlenilen işletmenin finansal tablolarının temel yapısında yer alması gereken sayısal bilgilerin yanısıra finansal tabloların ekinde yer alması gereken açıklayıcı notları da inceleyip, bu tabloların da güvenilir ve yeterli bilgi ihtiyacını karşılama amacına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediklerini değerlendirmek zorundadırlar. Finansal tabloların yeterli derecede açıklama içermediğinin tespit edilmesi durumunda bu durumun mutlaka denetim raporunda belirtilmesi gerekir.

Tam açıklama standardı, finansal tabloların üçüncü kişileri yanıltmayacak şekilde düzenlenmesini ve gerekli dipnot açıklamalarının yapılmasını sağlamak amacı ile oluşturulmuştur.

Görüş Bildirme

Denetim çalışmalarının sonunda denetçi denetlenen işletmenin finansal tablolarının bütünü hakkında ulaşılmış olduğu görüşünü ya da bir görüşe ulaşamamış ise bunun nedenlerini hazırlayacağı bir denetim raporu aracılığı ile açıklamak zorundadır. Bu standart denetçinin gerçekleştirmiş olduğu denetim çalışmaları sonucunda, incelenen finansal tablolara ilişkin varmış olduğu görüşünü nedenleri ile birlikte hazırlanacak denetim raporunda belirtmesini hüküm altına almaktadır.

Genel kabul görmüş denetim standartları denetçiye denetlediği işletmenin finansal tablolarına ilişkin olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı görüş ve görüş bildirmekten kaçınma olmak üzere dört farklı görüş seçeneği sunmaktadır.

Tüm bunların yanısıra denetçiler bu standardın hükümlerine göre yaptıkları çalışmanın özelliklerini ve aldıkları sorumluluğun derecesini raporlarında açıklamak durumundadırlar.

ULUSLARARASI DENETİM VE GÜVENCE STANDARTLARI

Dünyada bağımsız denetim uygulamalarına bakıldığında birçok ülkenin kendine özgü denetim standartları olduğu görülmektedir. Bu standartlar arasında ön plana çıkan iki uygulama, Amerika Birleşik Devletleri'nde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Generally Accepted Auditing Standards – US GAAS) ile Uluslararası Denetim Standartlarıdır (UDS-International Standards on Auditing-ISA). Bu iki temel denetim standardı grubunun rehber olarak kullanıldığı, denetim çalışmalarının ve bu çalışmalar sonucunda hazırlanan denetim raporlarının bu doğrultuda hazırlandığı gözlemlenmektedir. Özünde aynı olan bu standartlarda detaya inildiğinde farklı bazı uygulamalarla karşılaşılabilir.

Uluslararası Muhasebeciler federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC) bünyesinde kurulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (UDGSK –International Auditing and Assurance Standards Board- IAASB) tarafından yayınlanmakta olan Uluslararası Denetim Standartları (UDS) Türkiye'de ulusal denetim standartları oluşturulurken birçok kurum tarafından örnek alınmıştır.

Standartların anlaşılmasını ve kullanılmasını kolaylaştırmak ve dolayısıyla yaygınlığını arttırmak amacıyla IFAC tarafından 2004 yılında başlatılan açıklık projesi 2008 yılında tamamlanmıştır. Çalışmanın sonucunda bir kısmı değiştirilen, bir kısmı ise yeniden düzenlenen Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartları 15 Aralık 2009 tarihinden sonra başlayan dönemlerin denetiminde uygulanmak üzere IFAC tarafından 15 Aralık 2009'dan sonra başlayan dönemlerin denetiminde uygulanmak üzere IFAC tarafından 2009 El Kitabı (Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2009 Edition) olarak yayınlanmıştır.

Uluslararası Denetim Standartlarının yanısıra, bazı konularda uygulamacılara yol göstermek, belirli konularda karşılaşılabilecek problemleri ortaya koymak ve çözüm önerileri sunmak üzere yine IFAC bünyesindeki kurullar tarafından Uluslararası Denetim Uygulama İzahnameleri (International Auditing Practice Statements) yayınlanmaktadır.,

Bu izahnamelerin amacı standartların yerine geçmek veya belli konularda farklı veya ilave düzenlemeler getirmek değildir. Uluslararası denetim standartları ve onun önsözünü birlikte dikkate alınması gereken birer rehber olarak görmek gerekir.

TÜRKİYE'DE DENETİM UYGULAMALARINA YÖNELİK YASAL DÜZENLEMELER

Türkiye'de zorunlu denetim uygulaması ilk olarak bankalar ile başlamış, ilerleyen dönemlerde bu uygulamanın halka açık şirketler ve sigorta şirketlerini kapsayacak şekilde genişletilmiş, zamanla bankalarla birlikte tüm finans kuruluşlarının da bağımsız denetim kapsamına dahil edilmiş olduğu görülmektedir.

Ülkemizde bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin uygulamalarının yapısı incelendiğinde genellikle belli sektör veya işletmelere yönelik bağımsız denetim faaliyetlerinin o sektörün düzenleyici otoriteleri tarafından ayrı ayrı düzenlendiği görülmektedir. Dolayısıyla her otoritenin farklı düzenlemeleri nedeniyle Türkiye'deki denetim uygulamalarının da herbir düzenleyici otorite bazında ayrı ayrı incelenmesi gerekmektedir.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Hükümlerine Göre Bağımsız Denetim

Menkul kıymetlerini halka arz etmiş olan ortaklıklar için bağımsız dış denetim uygulamalarına ilişkin düzenlemeler incelendiğinde, bu şirketler için bağımsız dış denetimin 1987 yılında SPK tarafından yayınlanan “Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” ile 1989 yılından itibaren zorunlu hale getirildiği ve bu uygulamanın hükümlerinin 1996 yılında yayınlanan Seri: X No:16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” ile genişletilmiş olduğu görülmektedir.

SPK'ya tabi halka açık şirketlerin bağımsız denetimine ilişkin son düzenleme 12 Haziran 2006 tarihinde yapılmıştır. Bu tarihte yayınlanmış olan Seri:X No:22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” ile uyulması gereken denetim standartları ilgili tarih itibarıyla

Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu hale getirilmiştir. Bu tebliğ IFAC bünyesinde IAASB tarafından yayınlanmış olan Uluslararası Denetim Standartları ile Uluslararası İnceleme Sözleşmeleri Standartları Türkçe'ye çevrilerek hazırlanmış, ancak Türkiye'deki denetim şirketlerinin çalışma esasları ve yetkilendirilmesine ilişkin bölüm SPK tarafından eklenmiştir. 2006 yılından sonra Uluslararası Denetim Standartları ve Uluslararası İnceleme Sözleşmeleri Standartlarında yapılan değişiklikler bu tebliğe henüz yansıtılmamıştır.

İlgili tebliğ'in hükümleri uyarınca sermaye piyasası hükümlerine tabi şirketlerin finansal tablolarının bağımsız denetiminde görevlendirilecek herhangi bir bağımsız denetim kuruluşunun öncelikle SPK'ya başvurarak bu faaliyeti yerine getirebilecek yeterlilikte olduğuna ilişkin yetki belgesi alması gerekmektedir. Bu yetkiyi alabilmeleri ise denetim şirketinin, yöneticilerinin ve istihdam ettikleri bağımsız denetçilerin bir takım özelliklere sahip olması gerekmektedir.

İlgili tebliğ bağımsız denetim kuruluşunda çalışan bağımsız denetçilerin kıdem sırasına göre alabilecekleri unvanları şu şekilde belirlemiştir.

Sorumlu ortak baş denetçi: Bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup baş denetçi unvanına haiz ve bağımsız denetim çalışmasını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya haiz yetkili kişi:

Baş denetçi: en az fiilen 10 yıl mesleki deneyime sahip denetçi.

Kıdemli denetçi: en az fiilen 3 yıl mesleki deneyime sahip denetçi.

Denetçi: en az fiilen 3 yıl mesleki deneyim sahibi denetçi.

Denetçi yardımcısı: Denetçi unvanı alınabilmesi için mesleki deneyimin yanısıra 3568 sayılı kanun çerçevesinde mesleki yeterliliğe (SMMM veya YMM) sahip olunması gerekmektedir. Denetçi yardımcılığında geçen süre kıdem hesaplamalarında dikkate alınır.

Tüm bunların yanısıra yönetici ve bağımsız denetçilerin "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Lisans Belgesini" de almış olmaları gerekmektedir.

SPK Seri:X No:22 sayılı Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ denetim çalışmalarını da kendi içerisinde sınıflandırmıştır. Buna göre denetim çalışmaları aşağıdaki gibi üç sınıfa ayrılmıştır.

Bağımsız Denetim, işletmelerin kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacı ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır.

İnceleme (Sınırlı Bağımsız Denetim), ara dönem finansal tablolarının Kurulca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının öncelikle bilgi toplama (soruşturma) ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak incelenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder.

Özel Bağımsız Denetim, özel bağımsız denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Kurula başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan işletmelerce, bu amaçlarla herhangi bir tarih itibarıyla düzenlenmiş finansal tabloların bağımsız denetime tabi tutulmasını ifade eder.

İlgili tebliğ'in hükümleri uyarınca bir denetim kuruluşu aynı işletmeye ardı ardına en fazla 7 hesap dönemi bağımsız denetim görevi verebilmekte, aradan en az iki yıl geçmeden aynı işletmeye denetim hizmeti verememektedir. Ortaklık yapısı farklı olsa da yurt içinde veya dışında da aynı denetim kuruluşu ile hukuki bağlantısı olan denetim şirketleri aynı şirket olarak kabul edilmektedir.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) Hükümlerine Göre Bağımsız Denetim

Türkiye’de finans sektöründe denetim ve gözetim altına alınan ilk grup bankalar olmuş, takip eden dönemlerde banka benzeri tüm finansal kuruluşlar bankalarla birlikte denetim kapsamına alınmıştır. Uygulamanın ilk dönemlerinde bankaların denetimi Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası (TCMB) tarafından üstlenilmişken, gözetim sorumluluğu ise T.C.Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı (Hazine) tarafından üstlenilmiştir.

BDDK tarafından denetimle ilgili ilk düzenleme 1987 yılında yayınlanan 1 sıra numaralı “Bağımsız Denetim Kuruluşları tarafından Yapılacak Banka Denetimleri Hakkında Tebliğ” ile gerçekleştirilmiştir. Bu tebliğ hükümleri doğrultusunda hazırlanan denetim raporları TCMB’ye gönderilirken, SPK’ya ise Seri: X, No:4 sayılı tebliğ uyarınca bankaların aracılık faaliyetleri dolayısıyla SPK tarafından belirlenen formatta hazırlanan denetim raporları gönderilmekteydi.

1985 yılında kabul edilen bankalar kanunu ile birlikte bankalar için hazırlanan denetim raporlarının Hazineye’de gönderilmesi zorunlu kılınmıştır.

Bağımsız denetim kuruluşlarına bankalarda denetim yapma yetkisi 1999 yılına kadar Hazine tarafından verilmekteyken, 1999 yılında kabul edilen bankalar kanunu ile bu yetki bankaların denetim ve gözetim yetkisinin devriyle birlikte BDDK’ya geçmiştir.

2002 yılından yayınlanan “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” ile detaylandırılan denetim uygulamalarına ilişkin ilkeler son şeklini 1 Kasım 2006 tarihinde yayınlanan “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik” ile almıştır. Bu yönetmelik SPK’da olduğu gibi Uluslararası Denetim Standartlarının bir çevirisi niteliğinde olmamakla birlikte, temel prensiplerde örtüşmektedir. Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak yapılan bir denetim, birkaç dökümantasyon çalışmasının eklenmesiyle BDDK’nın ilgili yönetmeliğinde istenen şartları ihtiva eder hale getirilebilmektedir.

Hazine Müsteşarlığı Hükümlerine Göre Bağımsız Denetim

Türkiye’de faaliyet gösteren sigorta ve reasürans şirketlerinin denetimi ve gözetimi T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü tarafından gerçekleştirilmekte, şirketler Sigorta Murakabe Kanunu hükümleri doğrultusunda hazırladıkları denetim raporlarını göndermekteydiler. 12 Temmuz 2008 tarihinde sigorta, reasürans ve emeklilik şirketlerinin denetimine ilişkin ilkeleri belirleyen “Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” yayınlanarak yürürlüğe girmiş ve halen yürürlüktedir.

Sigorta ve reasürans ve emeklilik şirketlerinin denetim faaliyetinde bulunmak isteyen denetim şirketlerinin Sigorta Genel Müdürlüğü’ne başvurarak bu konuda yeterli özelliklere sahip olduklarına ilişkin yetki alması gerekmektedir. Bu kuruluşların denetiminde görev alacak denetçilerin ise SMMM veya YMM belgesine sahip olmasının yanısıra Sigortacılık Genel Müdürlüğü tarafından yapılan eğitimlere katılmış ve eğitim sonunda yapılan sınavlarda başarılı olarak yetki belgesi almış olması gerekmektedir.

Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) Hükümlerine Göre Bağımsız Denetim

Son yıllarda tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de enerji piyasalarının hızla gelişimi ile birlikte enerji sektörünün her geçen gün daha da önem kazanması sebebi ile 2001 yılında Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu kurulmuştur.

EPDK, enerji piyasasında faaliyet gösteren enerji şirketlerinde şeffaflığı sağlamak üzere 2003 yılında “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarıncı Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik” yayınlamış ve ilgili şirketlerde bağımsız denetimi zorunlu kılmıştır.

Enerji şirketlerinin denetim faaliyetlerinde bulunmak isteyen denetim kuruluşlarının da diğer sektörlerde denetim faaliyeti gerçekleştirmek isteyen denetim kuruluşları gibi öncelikle EPDK'ya başvurarak yetki alması gerekmektedir.

EPDK tarafından yayınlanan tebliğde de ilgili SPK tebliğ'nde olduğu gibi denetim kuruluşları için 7 yıllık bir rotasyon süresi tanımlanmıştır. Bir denetim kuruluşu bir şirketin bağımsız denetimini gerçekleştirebilmek için ardı ardına en fazla 7 yıl için görevlendirilebilir. Aynı denetim kuruluşu ile yeniden sözleşme imzalanabilmesi için en az 2 hesap döneminin geçmesi gerekir. Ortaklık yapısı farklı olsa da yurt içinde veya dışında aynı denetim kuruluşu ile hukuki bağlantısı olan denetim firmaları aynı firma olarak kabul edilmektedir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu Hükümlerine Göre Bağımsız Denetim

Dünya ticaretinde meydana gelen değişiklikler sonucunda şirketlerin uluslararası piyasalarda önceki dönemlere göre çok daha rahat hareket etme becerisini kazanmaları, serbest pazar ve rekabet ekonomisinin yaygınlık kazanması Türkiye'de 1956 yılından bu yana yürürlükte bulunan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun günümüz koşullarında mevcut ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalmasına sebep olmuş ve bu durum yeni koşullara uygun bir Ticaret Kanunu ihtiyacını beraberinde getirmiştir.

14 Şubat 2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) genel olarak 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecektir. Ancak Türkiye Denetim Standartlarının belirlenmesine yönelik Geçici 2'nci ve denetçilerin denetimine yönelik Geçici 3'ncü Maddesi Yasanın yayım tarihi olan 14 Şubat 2011 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Yeni TTK genel olarak incelendiğinde başta denetimle ilgili hükümler olmak üzere birçok hükmün Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve muhasebe ilkelerinden etkilenecek hazırlanmış olduğu görülmektedir. Özellikle madde gerekçelerine, muhasebenin temel ilkelerinden olan Şeffaflık ve Tutarlılık ilkelerine atıf yapıldığı görülmektedir.

Yeni TTK'da denetim ile ilgili sistem oluşturulurken, uluslararası denetim standartları gözönünde bulundurulmuş, kanunun tamamına yayılan kurumsal yönetim ve kamunun aydınlatılması ilkeleri çerçevesinde, denetim uygulamaları şirketlerin mevcut durumlarını daha iyi görmeleri ve hesap verilebilirliğini arttırmak amacıyla daha işlevsel hale getirilmiş, şirketlerin denetimi ölçekleri ile paralel olarak bağımsız denetim kuruluşlarına veya en az bir SMMM veya YMM'ye bırakılmıştır.

İlgili kanunun hükümleri uyarınca büyük, küçük ve orta ölçekli, halka açık olan veya olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören veya görmeyen, özel ve kamu sektörüne dahil tüm anonim şirketler ile şirketler topluluğunun denetlenmeleri zorunlu olup, denetimlerin aralıklarla değil sürekli olarak yapılması esas sayılmıştır.

Yeni TTK'da oluşturulmuş olan yeni sistemde bağımsız denetim görevi ile ilgili konuların tamamen denetçilere ait bir görev olduğu, denetim işlevine ilişkin yetki ve görevlerin başka bir organa devredilemeyecek, doğrudan ya da dolaylı olarak kullanılmayacağı belirtilmiştir.

Yeni TTK'nın yürürlüğe girmesi ile beraber, bugün denetçi olarak bilinen kişilerin artık YMM, SMMM ve bağımsız denetim kurumları adı altında denetim görevlerini icra etmeleri gerekecektir. Belirli bir meslek grubuna Kanun tarafından böyle bir görevin verilmesi bağımsız denetçilerin sorumluluk alanını daha da genişletmiştir. Bunun yanı sıra bağımsız denetimin uzman kuruluşlara bırakılması sır saklamadan doğan sorumluluğu da arttırmakta, yeni kanunla birlikte denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğu konusunda para cezaları öngörülmekte, denetçinin bağımsız bir denetleme kuruluşu olması halinde ise sır saklama yükümlülüğünün Yönetim Kurulu üyelerini ve çalışanlarını da kapsayacaktır.



Yeni TTK hükümleri uyarınca bağımsız denetim şirketlerinin sorumluluk alanlarını sınırlandırmamak ya da ortadan kaldırmak için önceden konulacak sorumsuzluk kayıtlarının hiçbir geçerliliği yoktur.

Yeni TTK'da denetçilerin sorumlulukları yeni esaslara bağlanmaktadır. Buna göre denetçilerin, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına uygun olarak denetim yapmaları öngörülmektedir. Denetimin yapılması sırasında, Türkiye Muhasebe Standartları esas alınacaktır.

Yeni TTK'da anonim şirketler açısından şirketlerin yapılarına göre ihtiyaç duyulması halinde üç farklı denetim türü ve bu denetim türlerine uygun olarak üç farklı denetçi türü tanımlanmaktadır.

Bağımsız denetim

İşletmelerin dış pazarlarda rekabet edilebilir bir hale gelebilmesi için güçlü bir yapıya kavuşmaları, vergi avantajlarından yararlanmaları, bilânçolarının daha şeffaf olmalarını sağlamak amacı ile bağımsız denetimin yapılması gerekmektedir. Bağımsız denetçi her faaliyet döemi için ve her halde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden şirket genel kurulunca seçilir. Topluluk denetçileri ise ana şirketin genel kurulunda seçilir.

Yeni TTK'nın getirdiği düzenlemeye göre bağımsız denetime tabi olacak şirketler, anonim şirketler, limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerdir. Söz konusu şirketlerde bağımsız denetimin yapılması aşamasında, finansal tabloları(bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu, dipnotlar), şirket yönetim kurulunun faaliyet raporlarında yer verilen finansal bilgilerin denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, riskin erken saptanması ve yönetimi komitesinin düzenlediği rapor denetime tabi tutulacaktır.

İşlem denetimi

Şirketlerin kuruluşu, sermaye artırımı, azaltılması, birleşme, bölünme, tür değiştirme, menkul kıymet ihracı veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararlarının denetlenmesine *işlem denetimi*, bu denetimi gerçekleştirecek denetçi ise *işlem denetçisi* olarak tanımlanmaktadır.

İşlem denetçisi olabilmek için denetçi olma şartlarını taşımak gerekmektedir. Dolayısıyla ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bağımsız bir denetleme kuruluşu olma koşulu işlem denetçileri için de geçerlidir.

Kurucu ortaklar, kuruluş aşamasında, yönetim kurulu veya şirket müdürü, birleşme, bölünme, tür değiştirme, sermayenin artırılması ve azaltılması işlemlerinde işlem denetçilerini seçerler, kanunda yazılı diğer durumlarda mahkeme veya genel kurul tarafından seçimleri yapılır.

İşlem denetçisinin başlıca görevleri aşağıdaki gibidir:

- Sermaye şirketlerinin kuruluş işlemlerinin denetlenmesi
- Şirketlerin sermaye artırımı, azaltılması konusunda alınan kararların denetlenmesi
- Birleşme sözleşmesi ve birleşme raporunun denetlenmesi
- Bölünme sözleşmesi ve bölünme planının denetlenmesi
- Menkul kıymet ihracı veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararlarının denetlenmesi
- Tür değiştirme planının ve tür değiştirme raporunun denetlenmesi
- Diğer işlemlerin denetlenmesi

Özel denetim

Hakim şirket yavru şirket ilişkilerinin mevcut olduğu durumlarda, her pay sahibi pay sahipliği haklarını kullanabilmek ve belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını, gündemde yer almasa bile Genel Kurul'dan isteyebilir.

Gerekli görüldüğü hallerde, herhangi bir pay sahibinin şirket merkezinin bulunduğu asliye ticaret mahkemesine başvurması sonucu mahkemenin tayin edeceği bir kişinin şirketler topluluğu ile ilgili inceleme yapmasına *özel denetim*, bu incelemeyi yapmak üzere tayin edilen kişiye ise *özel denetçi* denir.

Özel denetim yapılması için herhangi bir pay sahibinin ilgili mahkemeye başvurarak talepte bulunabilmesi aşağıdaki durumlarda mümkündür.

- Şirketi denetleyen denetçi şirketin hakim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileri ile ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa
- Yönetim kurulunun aldığı kararların şirketi zarara uğratması ve bunlar dolayısıyla denkleştirme yapılmadığı açıklamışsa.



<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130SORUDATTK>
(07.01.2012).

Denetim, çeşitli faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırma faaliyetidir.

Muhasebe denetimi, ise Denetim Kavramları Komitesi tarafından “iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç”tir.

Finansal Tablolar Denetimi: İşletme dışından, işletme ile herhangi bir şekilde işçi, işveren ilişkisi içinde olmayan bağımsız denetçiler tarafından, denetlenen işletmenin finansal tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve finansal tablolarda sunulan bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin tespit edilmesi amacıyla gerçekleştirilen denetimdir.

Uygunluk Denetimi: İşletme içi veya işletme dışı belli bir otorite tarafından konulmuş kurallara, uygulayıcıların uyma derecelerinin belirlenerek ulaşılan sonuçların işletme içi yetkili kişilere çoğunlukla tepe yönetimine raporlanması amacı ile genellikle iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetim türüdür.

Faaliyet Denetimi: İşletmenin bölümlerinin amaçlarına ulaşmada başarılı olup olmadığı ve sözkonusu amaçlara ulaşılırken işletme kaynaklarının verimli kullanılıp kullanılmadığını ölçmek amacı ile genellikle iç denetçiler ve devlete bağlı kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilen denetim türüdür.

Bağımsız Denetçi: Denetimini yaptıkları işletme ile işçi-işveren ilişkisi olmayan, müşterilerine çeşitli denetim hizmetlerini belirli bir ücret karşılığında sunan uzman kişidir.

İç Denetçi: Denetimini yaptığı işletmede görev yapan ve bu işletme ile işçi-işveren ilişkisi içerisinde olup iç denetim hizmeti yapan uzman kişidir.

Kamu Denetçisi: Kamu kurumuna bağlı olarak çalışan, kamu yararına denetim yapan denetçidir.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denetim faaliyetlerinde kalitenin sağlanabilmesi amacı ile sözkonusu faaliyetlerin yürütülmesi sırasında, denetçiler tarafından uyulması gereken minimum kural ve ilkeleri belirlemek amacıyla 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından kabul edilmiş, birçok ülkede benimsenmiş ve günümüzde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) tarafından yayımlanmakta olan Uluslararası

Denetim Standartlarının (International Auditing Standards) temelini oluşturmaktadır.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, toplam 10 standarttan oluşmaktadır. Bu standartlar bir denetçide asgari olarak bulunması gereken özellikleri belirleyen “Genel Standartlar”, denetim çalışmasına başlandığında asgari olarak yapılması gereken faaliyetleri belirleyen “Çalışma Alanı Standartları” ve denetim çalışması sonucunda düzenlenen denetim raporunun hazırlanması sırasında uyulması gereken kuralları ve raporun içeriğini düzenleyen “Raporlama Standartları” olmak üzere 3 ana başlık altında ele alınmaktadır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) 14 Şubat 2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 6102 sayılı genel olarak 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecektir. Ancak Türkiye Denetim Standartlarının belirlenmesine yönelik Geçici 2’nci ve denetçilerin denetimine yönelik Geçici 3’ncü Maddesi Yasanın yayım tarihi olan 14 Şubat 2011 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Yeni TTK’da denetim ile ilgili sistem oluşturulurken, uluslararası denetim standartları gözönünde bulundurulmuş, şirketlerin denetimi ölçekleri ile paralel olarak bağımsız denetim kuruluşlarına veya en az bir SMMM veya YMM’ye bırakılmıştır.

İlgili kanunun hükümleri uyarınca büyük, küçük ve orta ölçekli, halka açık olan veya olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören veya görmeyen, özel ve kamu sektörüne dahil tüm anonim şirketler ile şirketler topluluğunun denetlenmeleri zorunlu olup, denetimlerin aralıklarla değil sürekli olarak yapılması esas sayılmıştır.

Yeni TTK’da anonim şirketler açısından şirketlerin yapılarına göre ihtiyaç duyulması halinde “bağımsız denetim”, “işlem denetimi” ve “özel denetim” olmak üzere üç farklı denetim türü ve bu denetim türlerine uygun olarak üç farklı denetçi türü tanımlanmıştır.

Kendimizi Sınavalım

1. Aşağıdakilerden hangisi denetimin unsurlarından biri **değildir**?

- Denetimin bir süreç olması
- İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar olması
- Önceden saptanmış ölçütlerin olması
- İşletmenin performansını ölçmesi
- Tarafsızca kanıt toplayarak ve topladığı kanıtları değerlendirmesi

2. Bağımsız denetçi olabilmenin şartı aşağıdakilerden hangisidir?

- Muhasebe alanında öğretim görevlisi olmak
- Muhasebe konusunda uzman olmak
- İşletmeye ortak olmak
- İşletme içinde çalışıyor olmak
- Meslekle ilgili sınavı kazanmış, yetki ve çalışma belgesi almış olmak

3. Aşağıdakilerden hangisi bağımsız denetçiden denetim talebinde **bulunamaz**?

- İşletmeye kredi vermek isteyenler
- Serbest muhasebeciler
- İşletme sahipleri
- İşletme yöneticileri
- İşletmeyle ortaklık kurmak isteyenler

4. Denetim çalışmasının nasıl ve ne şekilde yürütüleceğini ve denetlenecek işletmede yapılacak denetim işlemlerinin kapsamını ve türlerini veren standart aşağıdakilerden hangisidir?

- Genel kabul görmüş denetim standartları
- Tam açıklama standardı
- Çalışma alanı standartları
- Raporlama standartları
- Genel standartlar

5. Denetçiye ilişkin standartlar olarak bilinen standartlara ne ad verilir?

- Genel standartlar
- Tutarlılık standartları
- Mesleki eğitim ve deneyim standardı
- Tam açıklama standardı
- Genel standartlar

6. Aşağıdakilerden hangisi denetim görüşlerinden biri **değildir**?

- Olumlu görüş
- Olumsuz görüş
- Görüş bildirmekten kaçınma
- Kararsız görüş
- Şartlı görüş

7. Aşağıdakilerden hangisi çalışma alanı standartlarından biridir?

- Denetimin planlama ve gözetim standardı
- Tutarlılık standardı
- Bağımsızlık standardı
- Görüş bildirme standardı
- Tam açıklama standardı

8. Aşağıdakilerden hangisi iyi bir denetçinin taşıması gereken özelliklerinden biri **değildir**?

- Yüksek ahlaki nitelikler taşıması
- Mesleki bilgi ve deneyime sahip olması
- Çok iyi bir yönetici olması
- Mesleki özen ve titizlik
- Bağımsız davranabilmesi

9. İşletmenin yöneticilerine ya da sahiplerine karşı sorumlu olarak, işletmenin faaliyetlerinin, önceden belirlenmiş ilke ve prensiplere uyup uymadığını denetleyen kişilere ne ad verilir?

- İç denetçi
- Bağımsız denetçi
- Dış denetçi
- Kontrolör
- Hesap uzmanı

10. Aşağıdakilerden hangisi Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında Kurul'un düzenlemelerine tabi olan şirketlerden biridir?

- Özel finans kurumları
- Sigorta şirketleri
- Reasürans şirketleri
- Bankalar
- Emeklilik yatırım fonları

Kendimizi Sınavalım Yanıt Anahtarı

- 1. d** Yanıtınız yanlış ise “Denetim Kavramı ve Gelişim Süreci” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 2. e** Yanıtınız yanlış ise “Denetçi ve Denetçi Türleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 3. b** Yanıtınız yanlış ise “Denetim Kavramı ve Gelişim Süreci” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 4. c** Yanıtınız yanlış ise “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 5. a** Yanıtınız yanlış ise “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 6. d** Yanıtınız yanlış ise “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 7. a** Yanıtınız yanlış ise “Çalışma Alanı Standartları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 8. c** Yanıtınız yanlış ise “Genel Standartlar.” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 9. a** Yanıtınız yanlış ise “Denetçi ve Denetçi Türleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 10. e** Yanıtınız yanlış ise “Sermaye Piyasası (SPK) Hükümlerine Göre Bağımsız Denetim” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

Denetim geçmişe yönelik, kontrol eşanlı olarak yapılır. Denetim üçüncü kişiler tarafından, kontrol ise fiilen işi yapan kişiler tarafından yapılır. Denetimde örnekleme yapılır, kontrolde örnekleme yapılmaz.

Sıra Sizde 2

Muhasebede finansal nitelikteki veriler kaydedilirken, denetimde finansal nitelikteki verilerin doğruluğu incelenir.

Muhasebede tüm işlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal mevzuata uygun yapılması gerekirken, denetimde yapılan işlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve yasal mevzuata uygun olarak yapıp yapılmadığı incelenir.

Muhasebe uygulamalarında muhasebe standartlarından yararlanır, denetimde denetim standartlarından yararlanır.

Muhasebe uygulamaları sonucunda finansal tablolar hazırlanır, denetimde finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği değerlendirilir.

Muhasebe tarafından hazırlanan finansal tablolar işletme ilgililerine sunulur, denetim faaliyeti sonunda hazırlanan denetim raporları işletme ilgililerine sunulur.

Yararlanılan Kaynaklar

Bozkurt, N. (2010). **Muhasebe Denetimi:** İstanbul, Alfa Yayınevi.







Güredin, E. (2008). **Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMMM ve YMM'lere Yönelik İlke ve Teknikler, 12. Bası:** İstanbul: Arıkan Yayınevi.

Kavut, L., Taş, O. ve Şavlı, T. (2009), Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İstanbul, ISMMMO Yayınları.

8

Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

-  Ticari işletmeyi tanımlayabilecek ve unsurlarını ortaya koyabilecek,
-  Tacir kavramını ve türlerini açıklayabilecek,
-  Ticaret ortaklıklarının kuruluş, işleyiş ve sona ermesini açıklayabilecek,
-  Kıymetli evrakın tanımını ve özelliklerini açıklayabilecek,
-  Gemi, donatan, donatma iştiraki, kaptan, navlun sözleşmesi kavramlarını açıklayabilecek,
-  Sigortanın ne olduğunu tanımlayabilecek

bilgi ve becerilere sahip olabilirsiniz.

Anahtar Kavramlar

- | | |
|--|--|
|  Ticari İşletme |  Limited Ortaklık |
|  Tacir |  Kıymetli Evrak |
|  Kollektif Ortaklık |  Kambiyo Senedi |
|  Komandit Ortaklık |  Deniz Ticareti |
|  Anonim Ortaklık |  Sigorta |

İçindekiler

- ❖ Giriş
- ❖ Ticari İşletme
- ❖ Tacir
- ❖ Ticaret Ortaklıkları
- ❖ Kıymetli Evrak

Ticaret Hukukunun Esasları

GİRİŞ

Ekonomi bilimi açısından baktığımızda ticaret, kar sağlamak için amacıyla mal ve hizmetlerin, yeniden satmak amacıyla, satın alınmasını ifade eder. Hukuk bilimi açısından bakıldığında ise ticaret, sadece değişim faaliyetleri ile sınırlı kalmamakta aynı zamanda mal ve hizmet üretimine yönelik faaliyetleri de içermektedir. Ticaret hukuku, mal ve hizmetlerin üretimi, değişimi ve tüketilmesine yönelik olan bu ticari faaliyetleri düzenleyen kurallardan oluşan özel hukukun bir dalıdır. Ticaret hukukunun konusunu oluşturan iş ve ilişkiler ve kurumların amacı ve niteliği ekonomiktir. Devletin ekonomik hayata karışması halinde buna ilişkin kuralları düzenleyen ekonomi hukukundan söz edilir. Ticaret hukuku içerisinde de ekonomi hukukunda olduğu gibi bazı alanlarda devletin karışması söz konusu olmasına karşın bu iki hukuk dalı birbirinden farklıdır. Ticaret hukuku, özel hukukun bir dalı olarak, ticari faaliyet içerisinde yer alan kişiler arasındaki ilişkileri ve kişilerin çıkarlarını korumayı amaçlar. Ekonomi hukuku ise, kamu yararına hizmet eden ve devletin ticari hayata karışmasıyla ilgili kuralları içerir.

Ticaret hukuku ticari nitelik taşıyan olaylara uygulanan hukuk kurallarından oluşan hukuk dalıdır. Ticaret hukukunun en temel kaynağını 6102 sayılı Tük Ticaret Kanunu oluşturur. Dünyada farklı ülkelerde ticaret hukuku kurallarının oluşturulmasında farklı sistemler benimsenmiş ve ticaret hukukunun temel kavramları ve hükümleri bu sistemleme göre belirlenmiştir. Bu sistemler, subjektif sistem, objektif sistem, ticari işletme sistemi ve karma sistemdir. Subjektif sistemde, ticaret hukuku kurallarının belirlenmesinde merkez kavram olarak tacir alınmaktadır. Objektif sistem de ise, kuralların belirlenmesinde ele alınan merkez kavramı ticari işlemler oluşturmaktadır. 20. yüzyılda ortaya çıkan ve modern sistem olarak da ifade edilen ticari işletme sisteminde, merkez kavramı ticari işletme oluşturmakta kavram ve hükümler ticari işletmeye dayalı olarak ortaya konulmaktadır. Karma sistemde ise, ticaret hukuku kurallarının belirlenmesinde bazen tacir, bazen ticari işlemler ve bazen de ticari işletme merkez kavram olarak ele alınmakta, ilk üç sistem bağdaştırılmış olmaktadır. Türk hukuku açısından olayı ele aldığımızda, ticari işletme ağırlıklı karma sistemin benimsenmiş olduğunu söyleyebiliriz.

Ticaret hukukunun temel kaynağını oluşturan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 6 Kitaptan oluşmaktadır. Başlangıç ve son hükümler dışında kanundaki altı kitap şunlardır: Ticari işletme, ticaret şirketleri, kıymetli evrak, taşıma işleri, deniz ticareti ve sigorta hukuku.

TİCARİ İŞLETME

Türk Ticaret Kanunu da ticari işletme kavramı ağırlıklı karma sistemi benimsemiş olduğu için, ticari işletme, tacir ve ticari iş kavramları ticaret hukuku açısından büyük önem taşımaktadır.



Sabih Arkan, Ticari İşletme Hukuku, B.22 Ankara, 2016.

İşletme Kavramı

Türk Ticaret Kanununda işletme kavramı tanımlanmamıştır. POROY'a göre "işletme, sermaye-emek- idare (müteşebbis) üçlüsünün bir araya gelip, belirli bir organizasyon içinde ve bir cüz'ü tam olarak faaliyet göstermesi" olarak tanımlanmaktadır. ARKAN'a göre "işletme, bir girişimci (müteşebbis) tarafından ekonomik çıkar sağlamak amacıyla emek ve sermayenin bağımsız şekilde bir araya getirilmesi" olarak tanımlanır.



Reha Poroy - Hamdi Yasaman, Ticari İşletme Hukuku, B. 15, İstanbul, 2015; Sabih Arkan, Ticari İşletme Hukuku, B. 22, Ankara, 2016; İ.Yılmaz Aslan, İşletme Hukuku, Bursa, 2005.

Ticari İşletmenin Tanımı

Türk Ticaret Kanunu m. 11/1'e göre, "ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir."



Her ticari işletme özde bir işletme olmakla birlikte, her işletme bir ticari işletme değildir.

Ticari İşletmenin Unsurları

Ticari işletmenin tanımını göz önüne alırsak bir ticari işletmenin unsurlarını şu şekilde sıralayabiliriz: Esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşmak, gelir sağlamayı amaçlamak, devamlılık, bağımsız olmak.

Esnaf Faaliyeti Sınırlarını Aşmak

Bir işletmenin ticari işletme sayılabilmesi için, işletme kapsamında yürütülen faaliyetlerin esnaf faaliyeti sınırlarını aşması gerekir. Ticari işletmeyi esnaf işletmesinden ayırmak ancak bu unsur sayesinde olasıdır. Türk Ticaret Kanununun 11/1 maddesinde ticari işletme tanımlanmış, TTK m.15 de ise, esnafın tanımı verilmiştir. Buna göre "ister gezici olsun ister bir dükkânda veya bir sokağın belirli yerlerinde sabit bulunsun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedenî çalışmasına dayanan ve geliri 11 inci maddenin ikinci fıkrası uyarınca çıkarılacak kararnamede gösterilen sınırı aşmayan ve sanat veya ticaretle uğraşan kişi esnaftır". Ancak, söz konusu tanımlardan esnaf ve tacir arasındaki ayrımı tam olarak yapmak mümkün değildir. Bu nedenle TTK'nun 11/2 maddesi ile "ticari işletme ile esnaf işletmesi arasındaki sınır, Bakanlar Kurulunca çıkarılacak kararnamede gösterileceği ifade edilmiştir. Bakanlar Kurulu Kararnamesinde belirlenen miktarın üstünde gelir elde eden işletmeler ticari işletme olarak kabul edilecek, gelirleri bu miktarın altında olanlar ise esnaf işletmesi sayılacaktır.

Gelir Sağlamayı Amaçlamak

Gelir sağlamayı amaçlamayan yani iktisadi yarar sağlamaya yönelik olmayan müesseseler ticari işletme sayılmazlar. Gelir sağlamanın amaçlanması yeterlidir. Bu amacın elde edilmesi zorunlu değildir. Örneğin gelir sağlamak amacı ile bir ticari işletme işletmek üzere bir ortaklık kurulması yeterli olmakta bu ortaklığın zarar etmesi gelir sağlamayı amaçlamak unsurunu ortadan kaldırmamaktadır.



Ticari işletmenin unsurlarından olan gelir sağlamanın amaçlanması yeterlidir. Bu amacın elde edilmesi zorunlu değildir.

Devamlılık

Bir iktisadi işletmenin ticari işletme olarak değerlendirilebilmesi için sürekli gelir sağlamayı amaçlayarak faaliyette bulunması gerekir. Diğer bir deyişle, geçici olarak yapılan işler, işin hacmi ne kadar büyük olursa olsun, ticari işletme değildir.

Devamlılıktan anlaşılması gereken, bir işletmenin faaliyete geçtikten sonra ilelebet faaliyetlerine devam etmesi değildir. Sürekli faaliyetin amaçlanması yeterli olup, bu amacın gerçekleşmesi gerekmez. Ayrıca devamlılık yılın her günü çalışmak anlamına da gelmez. Burada önemli olan işletmenin raslantısal olarak bir kez bir faaliyette bulunması değil, sürekli olarak işletilmek niyetiyle açılmış olmasıdır. Örneğin niteliği gereği, sadece yaz sezonunda faaliyet gösteren bir işletme kışın faaliyet göstermediği halde, devamlılığı olan bir işletmedir. Çünkü bu işletmenin işletilmesinde her yaz çalıştırma niyeti söz konusudur.



Ticari işletmelerde devamlılık yılın her günü çalışmak anlamına gelmez.

Bağımsızlık

Gelir getirici, esnaf faaliyeti sınırlarını aşan devamlı faaliyetlerin ticari işletme olabilmesi için bağımsız olarak yapılması gerekir. Diğer bir deyişle, faaliyetini, herhangi bir yerden emir almadan yerine getiren müesseseler ticari işletme sayılmaktadır. Örneğin şube, merkeze bağlı olduğu için ayrı bir işletme sayılmaz. Aynı şekilde, ticari mümessil, seyyar tüccar memuru, müstahdem, hizmetli, memur gibi sıfatlarla çalışanlar da bağımsız olmadıkları için ticari işletme işletiyor sayılmazlar.



Bir ticari işlemeyi esnaf işletmesinden ayırmak hangi unsur sayesinde mümkündür?

TACİR

Ünitemizin başında Türk Ticaret Kanununun esasının ticari işletme ağırlıklı karma sisteme dayandığını, ancak, bu sistem içerisinde tacir kavramının da büyük bir öneme sahip olduğunu ifade etmiştik. Her şeyden önce, Türk Ticaret Kanunu m. 19/1’de, ticari iş karinesi hükme bağlanırken, tacirin yaptığı işler ele alınmıştır. Yine aynı şekilde, Türk Ticaret Kanununun bazı hükümlerinde tacir sıfatı, bu hükümlerin uygulanabilmesi açısından bir koşul olarak aranmıştır.



Karine, bilinen bir olgudan, bilinmeyen bir olgunun çıkartılmasıdır. Örneğin, bir kimsenin tacir olduğunun bilinmesi, onun iş, işlem ve eylemlerinin ticari olduğuna karinedir.

Türk Ticaret Kanununda tacir sıfatı gerçek ve tüzel kişiler bakımından ayrı ayrı düzenlenmiştir.

Gerçek Kişilerde Tacir Sıfatı

Türk Ticaret Kanunu m. 12/1’e göre, “Bir ticari işletmeyi kısmen de olsa kendi adına işleten kimseye tacir denir.”

Tacir Sıfatının Kazanılması

Türk Ticaret Kanununun m. 12 hükümden anlaşılacağı gibi gerçek kişilerin tacir sıfatını kazanabilmesinin unsurları şunlardır:

- **Bir Ticari İşletmenin Varlığı**

Tacir sıfatının kazanılabilmesi için gerekli olan ilk koşul, bir ticari işletmenin varlığıdır. Her ne kadar, Türk Ticaret Kanunu m. 12/2’de, “Bir ticari işletmeyi kurup açtığını, sirküler, gazete, radyo, televizyon ve diğer ilan araçlarıyla halka bildirmiş veya işletmesini ticaret siciline tescil ettirerek durumu ilan etmiş olan kimse, fiilen işletmeye başlamamış olsa bile tacir sayılır.” denmiş ise de, burada da yine ticari işletmenin varlığı aranmakta, bildirim ise fiilen işletme unsurunun yerini almaktadır.

- **Bir Ticari İşletmeyi Kendi Adına İşletme**

Tacir sıfatının kazanılabilmesi için ikinci unsur, var olan bir işletmenin gerçek kişilerce kendi adlarına işletilmesidir. Burada önemli olan ticari işletmeyi kimin işlettiği değil ticari işletmenin kimin adına işletildiğidir. Bir ticari işletmeyi işletmekle birlikte bunu kendi adına yapmayanlar, tacir sayılmazlar. Örneğin, ticari mümessiller, ticaret ortaklıkların ortakları, veli ya da vasi gibi yasal temsilciler ticari işletmeyi kendi adlarına işletmedikleri için, sırf bir ticari işletme işlettikleri için tacir sıfatını kazanamazlar. Ticari işletme kimin adına işletiliyorsa tacir sıfatı bunlara aittir. Örneğin, bir ticari işletme, küçük ya da kısıtlılar adına, veli ya da vasileri tarafından işletildiğinde tacir sıfatı küçük ya da kısıtlıya aittir.

Ayrıca tacir sıfatının kazanılabilmesi için gerçek kişilerin bu ticari işletmeyi tek başlarına kendi adlarına işletmeleri de gerekmez. Bir ticari işletme adi ortaklığın ortağı olarak işletiliyor olsa da gerçek kişi tacir sıfatını kazanır.

Tacir Gibi Sorumlu Olanlar

Ticaret Kanunumuz bazı kişileri tacir saymamakla beraber, kendilerini kısmen veya tamamen tacir gibi sorumlu tutmuştur. Türk Ticaret Kanunu m. 13'e göre, "Küçük ve kısıtlılara ait ticari işletmeyi bunların adına işleten yasal temsilci, tacir sayılmaz. Tacir sıfatı, temsil edilene aittir. Ancak, yasal temsilci ceza hükümlerinin uygulanması yönünden tacir gibi sorumlu olur." Bu hükümden anlaşılacağı gibi, tacir küçüğün veli veya vasisi tacir sayılmadığı halde, cezai sorumluluk açısından tacir gibi sorumlu tutulmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu m. 12/3'e göre, "bir ticari işletme açmış gibi, ister kendi adına, ister adi bir şirket veya her ne suretle olursa olsun hukuken var sayılmayan diğer bir şirket adına ortak sıfatıyla işlemlerde bulunan kimse, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı tacir gibi sorumlu olur." Bu hükümlerden de anlaşılacağı gibi, söz konusu kişiler, tacir sıfatını kazanmamakta, ancak tacir gibi sorumlu olmaktadır.



Tacir gibi sorumlu olanlara örnek verebilir misiniz?

Ticaret Yapması Yasaklanmış Kişilerin Tacir Sıfatı

Türk Ticaret Kanunu m. 14'e göre, kişisel durumları, yaptığı işlerin niteliği nedeniyle veya meslek ve görevleri açısından yasal ya da yargısal bir yasağa aykırı olarak veya başka bir kişinin veya resmi bir makamın iznine gerek olmasına rağmen, bu izin ya da onayı almadan ticari işletme işleten kişi de, tacir sayılır. Bu kişi tacir sıfatına bağlanan tüm yükümlülöklere tabi olur.

Tüzel Kişilerde Tacir Sıfatı

Tüzel kişilerin tacir sıfatı ile ilgili düzenlemeye, Türk Ticaret Kanununun 16. maddesinde yer verilmiştir. Bu hükme göre, ticaret ortaklıklarıyla, amacına ulaşmak için ticari bir işletme işleten vakıflar, dernekler ve kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşlar tacir sayılırlar.

Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri ile kamu yararına çalışan dernekler ve gelirinin yarısından fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıflar, bir ticari işletmeyi, ister doğrudan doğruya ister kamu hukuku hükümlerine göre yönetilen ve işletilen bir tüzel kişi eliyle işletsinler, kendileri tacir sayılmazlar (TTK. m.16/2).

Ticaret Ortaklıkları

Türk Ticaret Kanununun 16. maddesine göre, ticaret ortaklıklarının tümü tacirdir.



Ticaret ortaklıkları tüzel kişiliğe sahip olan; kolektif, komandit, anonim, limited ortaklık ve kooperatif ortaklıklardır.

Kollektif ve komandit ortaklıklar zaten yasa gereği ancak bir ticari işletme işletmek üzere kurulabilirler. Anonim ve limited ortaklıkların ise bir ticari işletme işletmek için kurulmaları gerekmez; “kanunen yasak olmayan her türlü iktisadi amaç ve konu” için kurulabilirler. Ancak bunun bir önemi yoktur. Çünkü anonim ve limited ortaklıklara ait işletmeler de, genellikle ticari işletme niteliğindedir. Kaldı ki, yasada anonim ve limited ortaklıkların da tacir olduğu açıkça ifade edilmiştir.



Ticaret ortaklıkları, tüzel kişilik kazandıkları andan itibaren tacir sıfatına sahip olurlar.

Dernekler

Dernekler kazanç paylaşma amacı dışında her türlü amaç için kurulabilirler. Dernekler bu amacın gerçekleşmesi için ticari işletme işletebilirler ancak, kesinlikle kazanç paylaşma amacı güdemazler.

Türk Ticaret Kanunu m. 16/1'e göre, amacına ulaşmak için ticari işletme işleten dernekler tacir sayılırlar. Ancak, bu dernek kamu yararına çalışan bir dernekse, TTK 16/2'ye göre tacir sayılmaz. Bu durumda tacir sıfatı derneğin işletmesine ait olur.

Vakıflar

Vakıflar ideal amaçlarla kurulurlar. Vakıflar da dernekler gibi bu amaçlarına ulaşmak için ticari işletme işletebilirler. Bu durumda ticari işletme işleten vakıf da tacir sıfatına sahip olur (TTK m. m. 16/1). Ancak, gelirinden yarısından fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıfların kendileri tacir sayılmazlar (TTK m. 16/2).

Kamu Tüzel Kişileri Tarafından Kurulan Kurum ve Kuruluşlar

TTK m. 16/1'e göre, kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşlar da tacir sayılır.

Tacir Sıfatının Kaybı

Gerçek kişilerin tacir sıfatı, ticaretin terk edilmesi ile sona erer. Bu anlamda ticaretin terk edilmesi, ticari işletmenin kapatılması ya da ticari işletmenin o kişi adına işletilmesine son verilmesini ifade eder. Ancak, ticaret siciline kayıtlı bir tacirin ticareti terk ettiğini, başka bir deyişle tacir sıfatının son bulunduğunu, ticaret siciline bildirerek, kaydın terkinini de istemesi gerekir (TTK. m.31/2). Aksi halde kişinin tacir sıfatının son bulmuş olduğu, iyi niyetli kişilere karşı ileri sürülemez (TTK m.36/3).

İcra İflâs Kanunu uyarınca ticareti terk eden tacir, on beş gün içinde durumu kayıtlı bulunduğu ticaret siciline bildirmek ve mal beyanında bulunmak zorundadır (İİK m. 44/1). Bu bildirim alan sicil memuru durumu, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ve alacaklıların bulunduğu yerde ilan eder (İİK m. 44/1). Bu ilan tarihinden itibaren bir yıl içinde ticareti terk eden tacir hakkında iflâs yolu ile takip yapılabilir (İİK m. 44/2). Bu durum, ticaret ortaklıkları hakkında uygulanmaz. Tüzel kişilerde, tasfiyenin tamamlanarak, ortaklığın ticaret sicilinden terkininden sonra tüzel kişilik ortadan kalkmış olur. Bu aşamadan sonra ortada hukuken bir varlık kalmamış olacağından, iflâs yolu ile takip yapmak da mümkün olmayacaktır.

Tüzel kişilerin tacir sıfatı ise, kural olarak, tüzel kişiliğin son bulmasıyla sona erer. Ancak, son bulma nedeninin gerçekleşmesi, tüzel kişiliği derhal sona erdirmez. Tüzel kişilik, son bulma nedeninin gerçekleşmesinden sonra başlayan tasfiye işlemlerinin tamamlanarak, tüzel kişi tacire ait kaydın ticaret sicilinden terkinini ile son bulur. Tasfiye süresince tüzel kişilik tasfiye amacı ile sınırlı olarak devam eder.

Tacir Olmanın Hükümleri

Tacir olmanın hükümleri Türk Ticaret Kanununun 18-23 maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz:

- **İflâsa Tabi Olma**

Türk Ticaret Kanununun m. 18/1'e göre, tacirler her türlü borçlarından dolayı iflâsa tabidirler. Bu nedenle, gerçek kişi tacirin, hem ticari nitelikteki borçları için, hem de ticari işletmesini ilgilendirmeyen borçları için iflâsının istenmesi olanaklıdır.

- **Ticaret Siciline Kaydolma**

Her tacir, ticari işletmesini ve seçtiği ticaret unvanını, ticari işletmenin açıldığı günden itibaren on beş gün içinde, işletme merkezinin bulunduğu yet ticaret siciline tescil ve ilan ettirmekle yükümlüdür (TTK m. 18/1; 40/1).

- **Odalara Kaydolma**

TTK m. 18/4'e göre, tacir sıfatına bağlı diğer hükümler saklı tutulmuş olduğundan; 5590 sayılı yasa gereğince tacirler buldukları yerin ticaret odalarına ve ajanlıklarına kaydolmak zorundadırlar. Bir yerde ayrı ticaret ve sanayi odaları bulunuyor ise, sanayici olarak kabul edilen kişiler Sanayi Odasına kaydolmak zorundadır. Bu kişi birden fazla satış yeri açarsa veya kendi sanayi mamullerinin satışı dışında ticari işlerle uğraşırsa ayrıca ticaret odasına da kaydolmalıdır.

- **Ticaret Unvanı Seçme ve Kullanma**

Tacir, kanun hükümlerine uygun olarak bir ticaret unvanı seçmek ve ticari işletmesi ile ilgili iş ve işlemlerinde bu unvanı kullanmak zorundadır (TTK m. 18/1; 40/1).

- **Ticari İş Karinesine Tabi Olma**

Tacirlerin borçlarının ticari olması asıldır. Tüzel kişi tacirler için mutlak olan bu tanım (ticari iş karinesi), gerçek kişi tacirler için bazı istisnalar içerir (TTK m. 19/1). Gerçek kişi tacir, bir işlemi yaptığı anda bunun ticari işletmesi ile ilgili olmadığını karşı tarafa açıkça bildirdiği veya işin niteliği gereği ticari sayılması uygun değil ise, iş adi sayılır.

- **Ticari Örf ve Adetlere Tabi Olma**

Ticari örf ve adetler tacirler bakımından mutlak olarak uygulanır. Tacirler bunları bilmediklerini iddia edemezler (TTK m. 2/3).

- **Ticari Defterleri Tutma**

Tacirler işletmelerinin gerektirdiği tüm ticari defterleri tutmakla yükümlüdürler (TTK m. 18/1).

- **Basiretli Bir İş Adamı Gibi Davranma**

Tacirler bir edimin yerine getirilmesinde, kendisi ile aynı sınıfta olan, tedbirli ve sağduyulu bir tacirin aynı durumda göstereceği özeni göstermek zorundadır (TTK m. 18/2).

Her tacir, tüm ticari faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmeli, sağduyu sahibi olmalı ileriye düşünmeli ve işlemlerini ona göre düzenlemelidir. Diğer bir ifade ile tacir, piyasa durumunu ve ekonomik çalkantıları dikkate almalıdır. Yapacağı sözleşmeleri yerine getirilip getiremeyeceğini hesaba katıp "basiretli bir iş adamı" gibi davranmalı borcun yerine getirilmesini engelleyebilecek hareketlerden kaçınmalıdır.

- **Ücret ve Faiz İsteme**

Ticari işletmenin gelir sağlama amacına yönelik olması, bu işletme aracılığı ile yürütülen iş ve hizmetlerin de ücret karşılığında yapılmasının zorunlu olduğunu ortaya koyar. Ayrıca tacir ticari işletmesi ile ilgili olarak verdiği avanslar ve yaptığı masraflar için de ödeme tarihinden başlayarak faize hak kazanır (TTK m. 20).

- **Ücret ve Cezanın İndirilmesini İsteyememe**

TTK m. 22'ye göre, ticari olan tüm faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi davranması gereken tacirler, önceden girmiş olduğu ticari veya hukuksal bir ilişki nedeniyle, anılan maddede belirtilen hallerde, ücretin veya cezanın çok fazla olduğunu ileri süremezler.

- **Fatura Verme**

Ticari işletmesi gereği bir mal satın alan, üreten veya bir iş gören ya da yarar sağlayan tacir, istem halinde fatura düzenlemek ve bedel ödenmiş ise bunu faturada göstermek zorundadır (TTK m. 21/1).

- **Hapis Hakkını Kullanmada Kolaylıktan Yararlanma**

Hapis hakkının doğumu için taşınır mal veya kıymetli evrak ile muaccel alacak arasında doğal bir bağ olması gerekir. Tacirler arasında ve her iki taraf için ticari olan işlerde bu bağın var olduğu kabul edilmektedir.



Hapis hakkı, kanunda öngörülen koşulların gerçekleşmesi halinde alacaklıya, zilyetliği altında bulunan borçluya ait taşınır mallar ile kıymetli evrakı iade etmeyerek, bunların alacağının teminatı olarak alıkoyma ve paraya çevirme yetkisini veren bir aynı haktır.

- **Satış ve Mal Değişimlerinde Özel Hükümlere Tabi Olma**

Tacirler arasında yapılan ticari satış ve mal değişimlerinde, esas itibariyle Borçlar Kanunu hükümlerine tabidir. Ancak tacirler için özel bazı hükümler de uygulanır. (TTK m. 23).

TİCARET ORTAKLIKLARI

Türk hukukunda ortaklıklar Türk Ticaret Kanunu ile Borçlar Kanununda düzenlenmiştir. Borçlar Kanununda adi ortaklık; Türk Ticaret Kanununun ikinci kitabında ise, ticaret ortaklıkları yer almaktadır. Ticaret ortaklıkları kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif ortaklıklardan ibarettir (TTK. m. 124/1). Bu ortaklıklardan kollektif ve komandit ortaklıklar kişi ortaklığı, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş ortaklık sermaye ortaklığı sayılmaktadır.

Kollektif Ortaklık

Kollektif Ortaklığın Tanımı ve Unsurları

Kollektif ortaklıklar Türk Ticaret Kanununun 211-303 maddeleri arasında düzenlenmiştir. Türk Ticaret Kanunu m. 211'e göre, kollektif ortaklık, bir ticari işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu ortaklık alacaklarına karşı sınırlanmamış olan ortaklıktır.



Tüzel kişiler kollektif ortaklığın ortağı olamazlar.

Kollektif ortaklığı oluşturan unsurları şu şekilde sıralayabiliriz:

- **Ticari İşletme**

Türk Ticaret Kanununa göre, kollektif ortaklık ancak bir ticari işletme işletmek üzere kurulabilir.

- **Ticaret Unvanı**

Kolektif ortaklık tacir olduğu için, bir ticaret unvanı seçmek ve iş ve işlemlerinde bu unvanı kullanmak zorundadır. Ticaret unvanı, bütün ortakların veya ortaklardan birinin ad ve soyadını ve ortaklık türünü içermelidir. (TTK m. 42/1).

- **Ortakların Sınırsız Sorumu**

Kolektif ortaklığın ortakları, ortaklığın üçüncü kişilere karşı üstlenmiş olduğu borç ve yükümlerden, neden olduğu haksız eylemlerden, belirli koşullarla, ortaklığın tüm ortakları tüm malvarlıkları ile sınırsız ve zincirleme olarak sorumludurlar. Ortaklık alacaklıları, alacaklarını önce ortaklıktan talep etmelidirler. Alacaklıların ortaklık borç ve yükümlerinden dolayı ortaklara başvurma olanağı ancak yasada belirtilen durumlarda doğar. Yasada belirtilen bu haller oluşmamışsa ortakların sorumluluğundan da söz edilemez.

- **Tüzel Kişilik**

Kolektif ortaklık, ortaklarından ayrı, tüzel kişiliğe sahiptir.

- **Sermaye**

Kollektif ortaklar, sermaye olmaya yarayan her çeşit kıymetleri, emek ve ticari itibarlarını ortaklığa sermaye olarak koyabilirler.

Türk Ticaret Kanunu m. 212'ye göre, ortakların imzalarını taşıyan yazılı bir sözleşmenin düzenlenmesi ve imzaların notere onaylattırılması gerekir. Kollektif ortaklık sözleşmesinde bulunması gerekli hususlar Türk Ticaret Kanunu m. 213'de belirtilmiştir.

KOLLEKTİF ORTAKLIK SÖZLEŞMESİNDE BULUNMASI GEREKEN ZORUNLU UNSURLAR

- *Ortakların ad ve soyadları, yerleşim yerleri ve vatandaşlıkları*
- *Ortaklığın kollektif olduğu*
- *Ortaklığın ticaret unvanı ve merkezi*
- *Ortaklığın konusu*
- *Her ortağın sermaye olarak koymayı yükümlendiği para miktarı, para niteliğinde olmayan sermayenin değeri ve bu değer ne şekilde biçilmiş olduğu, eğer kişisel emek söz konusu ise bu emeğin nitelik ve kapsamı*
- *Ortaklığı temsile yetkili kimselerin ad ve soyadları, bunların yalnız başına mı, yoksa birlikte mi imza koymaya yetkili oldukları.*

Kollektif ortaklığın tüzel kişilik kazanabilmesi ve kollektif ortaklık olarak nitelenebilmesi için, noterce onaylanan ortaklık sözleşmenin ticaret siciline kayıt ettirilmesi gerekir. Ortaklık ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanır. Ticaret siciline tescilden sonra Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile ilan yapılır. Bu ilan üçüncü kişilere duyuru amacı taşır.

Kollektif ortaklık sözleşmesi yazılı şekilde yapılmamış veya sözleşmeye konması zorunlu olan kayıtlardan biri veya bazıları eksik ya da hükümsüz ise ortaklık kollektif ortaklık niteliği kazanamaz ve adi ortaklık sayılır (TTK m. 214/1). Ortaklığa Türk Borçlar Kanununun 620 - 645 inci maddeleri uygulanır. Ancak, TTK. m. 216/1'e göre, sözleşmenin şekli ve içeriği ile ilgili koşullar yerine getirilmiş olmakla birlikte, tescil ve ilanı yapılmamış ve tüzel kişilik kazanamamış ortaklık üçüncü kişilerle ilişkiye girmiş ise, ortaklığın ortakları bu kişilere karşı doğrudan ve zincirleme olarak sorumlu olurlar.

Kollektif Ortaklığın Yönetimi ve Temsili

Türk Ticaret Kanunu m. 218/1'e göre, kural olarak, ortaklardan her biri ayrı ayrı ortaklığı yönetme hakkına ve görevine sahiptir. Ancak, ortaklık sözleşmesiyle veya ortakların çoğunluğu ile yönetim işleri, ortaklardan birine veya birkaçına ya da hepsine verilebilir. Kollektif ortaklıkta ortak olmayan kişiler yönetim yetkisine sahip olamaz.

TTK m. 221/1'e göre, Ortaklık işlerinin yönetimi, ortaklıkların hepsine veya birkaçına verilmiş ise bunların her biri yalnız başına yetkilidir. Bununla beraber ortaklığı yönetmekle yükümlü olan ortaklardan bazıları, yapılacak bir işin, ortaklığın yararına uygun olmadığını ileri sürdüğünde yönetim hak ve görevine sahip diğer ortaklar çoğunlukla o işi yapabilirler.

TTK m. 221/2'ye göre, ortaklık işlerinin yönetimi kendilerine verilmiş ortakların birlikte hareket etmeleri ortaklık sözleşmesinde yazılı ise, ortakların gecikmede tehlike görülen haller dışında her işte anlaşmaları gerekir. Anlaşma sağlanamadığında iş, ortakların tümünün alacakları karara göre halledilir.

TTK. m.222'ye göre, yönetim işleri ortaklık sözleşmesiyle bir ortağa verilmişse bu ortak, diğer ortaklar itiraz edip karşı çıksalar bile, hileye dayanmadığı sürece ortaklığın yönetimi için gereken işlemleri yapabilir.

İtiraz hakkına sadece yönetim hakkına sahip ortaklar sahiptir; diğer ortakların itiraz hakkı yoktur. Yönetim yetkisi, ortaklığın amacı ve konusu ile olağan iş ve işlemler ile sınırlıdır.



Kollektif ortaklıklarda yönetim hakkına sahip olmayan bir ortak itiraz hakkına da sahip değildir.

TTK m. 233/1'e göre, ortaklığı temsile yetkili olan kimse, şirketin işletme konusuna giren her türlü işi ve hukuki işlemleri şirket adına yapmak ve şirketin unvanını kullanmak yetkisine sahiptir. Bu yetkiyi sınırlayan her şart, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı ileri sürülemez. Ancak, ortaklık sözleşmesinin tescil ve ilanı gerekli hükümlerine göre ortaklığın bağlanabilmesi için birlikte imza şart kılınmışsa, bu şart, üçüncü kişilere karşı da geçerlidir (TTK. m.233/2)



Kollektif ortakların ortağı olan Bayan Ayşe ve Bay Barkın işlerinin yoğunluğu nedeniyle ortağı buldukları ortaklığı yönetmek üzere, ortaklığın ortağı olmayan avukat Bayan Dicle'yi ortaklığın yöneticisi olarak atamayı düşünmektedirler. Bu mümkün müdür?

Kollektif Ortaklığın Sona Ermesi

Kollektif ortaklık çeşitli nedenlerle sona erer. Bu nedenleri üç grupta toplayabiliriz. Ortaklık ortakların alacakları kararla veya ortaklardan birinin istemi ile sona erebilir. Bunlara iradi neden denir. Bazı nedenler ise, ortaklığı kendiliğinden sona erdirir. Bunlar iradi dışı nedenler olarak ifade edilir. Ortaklığın bazı hallerde mahkeme kararı ile sona erdirilmesi de olanaklıdır.

KOLLEKTİF ORTAKLIĞIN SONA ERME NEDENLERİ

İradi Nedenler

- Ortakların alacağı bir karar(TTK. m.243; TBK m. 639)
- Ortaklardan birinin ortaklığın feshini istemesi(TTK. m.243; TBK m. 639)

İrade Dışı Nedenler

- Ortaklığın iflası(TTK m. 243)
- Ortaklığın amacının gerçekleşmesi veya gerçekleşmenin olanaksız hale gelmesi(TTK. m.243; TBK m. 639)
- Sözleşmede ortaklığın mirasçılarla sürdürülmesi konusunda bir hüküm yoksa ortaklardan birinin ölmesi(TTK. m.243; TBK m. 639)
- Sözleşmede ortaklığın devam edeceğine ilişkin bir hüküm yoksa, bir ortağın kısıtlanması, iflası veya tasfiyedeki payının cebri icra yoluyla paraya çevrilmesi(TTK. m.243; TBK m. 639)
- Ortaklık için kararlaştırılan sürenin bitmesi(TTK. m.243; TBK m. 639)
- Ortaklık sermayesinin tamamı veya üçte ikisi yitirilmiş olup da tamamlanmasına veya geri kalan kısmı ile yetinilmesine ortaklarca karar verilmemiş olması (TTK. m.243)
- Ortaklığın bir diğer ortaklıkla birleşmesi(TTK. m.243)
- Ortaklardan birinin iflası(TTK. m.243)
- Sözleşmede öngörülen diğer nedenler

Mahkeme Kararı İle

- Haklı nedenler(TTK. m.243; TBK m. 639)
- Tescil ve ilan merasimindeki eksiklikler(TTK. m.243)
- Ortağın kişisel alacaklısının ortaklığın feshini istemesi(TTK. m.249)

Ortaklık sona erince tasfiye haline girer. Ancak varlığını sürdürür ve tüzel kişiliği devam eder. Tasfiyenin amacı, ortaklığın devamı sırasında başlanmış olan ve henüz sonuçlandırılmamış olan iş ve ilişkileri tamamlamak, ortaklığın borç ve yükümlerini yerine getirme, alacaklarını tahsil ve mevcut mallarını paraya çevirmek suretiyle yapmak ve elde edilen safi mevcudu ortaklara dağıtmaktır.



Sona erme nedenlerinin varlığı halinde ortaklık hemen sona ermez, tasfiye haline girer.

Tasfiye sona erdiğinde, durum sicile tescil edilir ve ortaklık kaydı sicilden silinir. Böylece ortaklık tüzel kişiliğini yitirir.

Komandit Ortaklık

Komandit ortaklıklar “adi komandit ortaklık” ve “sermayesi paylara bölünmüş komandit ortaklık” olmak üzere iki türe ayrılmaktadır. Burada sadece adi komandit ortaklıklar ele alınacaktır.

Komandit Ortaklığın Tanımı ve Unsurları

Türk Ticaret Kanunu m. 304/1'e göre, komandit ortaklık, ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, ortaklık alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya bir kaçının sorumlulukları sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumlulukları ise, belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan ortaklıktır.



Komandit ortaklıklarda komandite ve komanditer olmak üzere iki tür ortak vardır.

Sorumlulukları sınırlandırılmamış ortaklara komandite, sorumlulukları sınırlı olanlara ise komanditer denir. Komandite ortakların gerçek kişi olmaları gerekir (TTK m. 304/3).

Komandit ortaklığın borç ve yükümlerinden birinci derecede ortaklık sorumludur. Kollektif ortaklıkta olduğu gibi, ortaklık hakkında yapılan takip sonunda ortaklık varlığından alınamamış olan alacaklar için ortaklara başvurulur.

Komandite ortaklar alacaklılara karşı sınırsız ve kişisel olarak; komanditer ortaklar ise sınırlı olarak sorumludurlar (TTK m. 304/2). Ancak bazı hallerde komanditer ortağın sorumluluğu genişlemekte, bazen de sınırsız hale gelmektedir.

Tüzel kişiler ise ancak "komanditer" ortak olabilirler (TTK m. 304/3). Komandit ortaklığın unsurlarını şu şekilde sayabiliriz;

- **Ticari İşletme**

Türk Ticaret Kanununa göre, komandit ortaklık ancak bir ticari işletme işletmek üzere kurulabilir.

- **Ticaret Unvanı**

Komandit ortaklık tacir olduğu için, bir ticaret unvanı seçmek ve iş ve işlemlerinde bu unvanı kullanmak zorundadır. Ticaret unvanı, komandite ortaklardan en az birinin ad ve soyadını ve ortaklık türünü içermelidir. Komanditer ortağın adının ortaklık unvanında yer alması yasaktır. Ancak, her nasılsa unvana komanditer ortağın adı alınmışsa, bu ortak üçüncü kişilere karşı sınırsız sorumlu ortak gibi sorumlu olur.

- **Ortakların Sorumu**

Komandit ortaklıkların en belirgin özelliği, ortakların bir kısmının sorumluluğunun sınırlı, bir kısmının sorumluluğunun da sınırsız olmasıdır.

- **Tüzel Kişilik**

Komandit ortaklık, ortaklarından ayrı, tüzel kişiliğe sahiptir.

- **Sermaye**

Komandite ortaklar, sermaye olmaya yarayan her çeşit kıymetleri, emek ve ticari itibarlarını ortaklığa sermaye olarak koyabilirler. Komanditer ortakların koyacakları sermayenin ise, para veya paraya dönüşebilir değerlerden olması gerekir. Komanditerler emek veya ticari itibarlarını ortaklığa sermaye olarak koyamazlar.



Komanditer ortaklar ticari itibarlarını ve emeklerini ortaklığa sermaye olarak koyamazlar.

Komandit ortaklık, ortaklar arasında bir sözleşme ile kurulur. Bu sözleşmenin yazılı olması ve imzaların noter tarafından onanması gerekir. Sözleşmede bulunması gereken zorunlu kayıtlar aynı kollektif ortaklıklardaki gibidir.

Komandit ortaklık ortaklarının, ortaklık sözleşmesinin noter tarafından onanmasından sonra on beş gün içinde, ortaklık merkezinin bulunduğu yerdeki Ticaret Siciline başvurarak ortaklığın tescili yaptırılması gerekir.

Komandit Ortaklığın Yönetimi ve Temsili

Komandit ortaklıkların yönetimi, komandite ortaklara aittir (TTK m. 309/2). Sözleşmede bulunmayan hususlarda kolektif ortaklıklara ait hükümler uygulanır. Kolektif ortaklıklar için anlatılanlar komandite ortaklar için de geçerlidir.



Komanditer ortaklar yönetim yetkisine sahip değildir.

Komanditer ortaklar, ortaklık işlerini görmeye yetkili değildirler. Komanditer ortakların itiraz hakkı bulunmadığından olağan işlerin görülmesine engel olamazlar. Ancak, olağanüstü işler hakkında, ortaklar genel kurulunda oy kullanabilirler (TTK m. 309/3).

Ortaklığın en yetkili karar organı ortaklar genel kuruludur. Komandite ve komanditer ortakların bir araya gelmesiyle oluşan genel kurul, olağan işler dışında olağanüstü nitelikteki işler içinde karar alabilir. Kolektif ortaklıklar için anlatılanlar komandite ortaklıklar için de geçerlidir.

Komandit ortaklıkların temsili de, komandite ortaklara aittir. Bu yetkinin içeriği ve uygulanacak hükümler aynen kolektif ortaklıklardaki gibidir. Komanditer ortağın ortaklığı temsil yetkisi yoktur. Aksine davranıldığı takdirde, üçüncü kişilere karşı komandite ortak gibi sorumlu olur. Ancak, komanditer ortak kanuni temsil yetkisine sahip olmadığı halde, ortaklar kararı ile ticari mümessil, ticari vekil veya ticari memur olarak atanabilir. Bu onların komanditer sıfatını etkilemez.

Komandit Ortaklığın Sona Ermesi

Komandite ortakların sona ermesi ve tasfiyesi aynen kolektif ortaklıklardaki gibidir (TTK m. 328).

Anonim Ortaklık

Anonim Ortaklığın Tanımı ve Unsurları

Anonim ortaklık, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan ortaklıktır (TTK m. 329/1). Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve ortaklığa karşı sorumludur (TTK m. 329/2).

Anonim ortaklığın unsurlarını şu şekilde sayabiliriz;

- **Amaç ve Konu**

Anonim ortaklıklar kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konular için kurulabilir (TTK. 331/1).

- **Ticaret Unvanı**

Anonim ortaklıklar bir unvan altında kurulurlar. Anonim ortaklıkların unvanında işletme konusunu gösterir bir sözcük ile ortaklık ve türünü gösterir bir ibarenin yer alması gerekir (TTK m. 43/1-2).

- **Ortakların Sorumu**

Anonim ortaklıklarda ortakların sorumu, yükümlü oldukları pay bedellerinin ödenmeyen kısmı ile ortaklığa karşı sorumludurlar (TTK m. 329/2).

- **Tüzel Kişilik**

Anonim ortaklık da diğer ticaret ortaklıkları gibi, ortaklarından ayrı bir tüzel kişiliğe sahiptir.

- **Sermaye**

Anonim ortaklığın sermayesi belirli ve paylara bölünmüştür. Bu sermaye elli bin liradan az olamaz. Kayıtlı sermaye sistemini benimsemiş halka açık olmayan anonim ortaklıklarda ise sermayenin en az yüzbin ₺ olması gerekir (TTK m. 332/1).

Anonim Ortaklığın Kuruluşu

Bir anonim ortaklık kurulabilmesi için pay sahibi olan bir veya daha fazla kurucunun varlığı gerekir (TTK.m.338/1). Anonim ortaklıklarda ortak sayısına bir sınırlama getirilmemiştir.



Bir anonim ortaklığın kurulması için pay sahibi olan bir veya daha fazla kurucuya gerek vardır.

Türk Ticaret Kanununda kurucular tarafından hazırlanması gereken tüm belgeler, kuruluş belgeleri adı altında belirtilmiştir. Türk Ticaret Kanunu m. 336'ya göre, esas sözleşme, değerlendirme raporları, ayın ve işletme devralınmasına ilişkin olanlar da dâhil olmak üzere, kurulmakta olan ortaklıkla, kurucular ve diğer kişilerle yapılan ve kuruluşla ilgili olan sözleşmeler kuruluş belgeleridir. Bunlar, sicil dosyasına konular ve birer nüshaları ortaklık tarafından beş yıl süreyle saklanır.

Bir anonim ortaklığın tek veya çok ortaklı olarak kurulmasına ilişkin işlemleri şu şekilde sıralayabiliriz: (i) Esas sözleşmenin hazırlanması (ii) İmzaların noter tarafından onaylanması veya ticaret sicili müdürü yahut yardımcısı huzurunda imzalanması (iii) Sermayenin bütün kuruculara tamamen ödenmesi (iv) Gerekiyorsa Gümrük ve Ticaret Bakanlığının izni (v) Ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan.



Anonim ortaklıklar en az kaç ortak ile kurulabilir? Ortak sayısına üst sınır getirilmiş midir?

Anonim ortaklık sözleşmesinde bulunması gereken zorunlu unsurlar Türk Ticaret Kanunu m. 339/2'de belirtilmiştir.

ANONİM ORTAKLIK ANA SÖZLEŞMESİNDE BULUNMASI GEREKEN ZORUNLU UNSURLAR

- Ortaklığın ticaret unvanı ve merkezinin bulunacağı yer
- Esaslı noktaları belirtilmiş ve tanımlanmış bir şekilde ortaklığın işletme konusu.
- Ortaklığın sermayesi ile her payın itibarî değeri, bunların ödenmesinin şekil ve şartları
- Pay senetlerinin nama veya hamiline yazılı olacakları; belirli paylara tanınan imtiyazlar; devir sınırlamaları
- Paradan başka sermaye olarak konan haklar ve ayınlar; bunların değerleri; bunlara karşılık verilecek payların miktarı, bir işletme ve ayın devir alınması söz konusu olduğu takdirde, bunların bedeli ve ortaklığın kurulması için kurucular tarafından ortaklık hesabına satın alınan malların ve hakların bedelleriyle, ortaklığın kurulmasında hizmetleri görülenlere verilmesi gereken ücret, ödenek veya ödülün tutarı
- Kurucularla yönetim kurulu üyelerine ve diğer kimselere ortaklık kârından sağlanacak menfaatler
- Yönetim kurulu üyelerinin sayıları, bunlardan ortaklık adına imza koymaya yetkili olanlar
- Genel kurulların toplantıya nasıl çağrılacakları; oy hakları
- Ortaklık bir süre ile sınırlandırılmışsa, bu süre
- Ortaklığa ait ilanların nasıl yapılacağı
- Pay sahiplerinin taahhüt ettiği sermaye paylarının türleri ve miktarları
- Ortaklığın hesap dönemi
- İlk yönetim kurulu üyeleri

Anonim Ortaklığın Organları

Ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanan bir anonim ortaklık, medeni hakları kullanma yetkisini organları aracılığı ile kullanır. Anonim ortaklıklarda iki zorunlu organ öngörülmüştür. Bunlar genel kurul ve yönetim kuruludur.



Anonim ortaklık, medeni hakları kullanma yetkisini “organları” aracılığı ile kullanır.

- **Genel Kurul**

Genel kurul, pay sahiplerinden oluşan karar organıdır. Genel kurul, olağan veya olağanüstü olmak üzere iki şekilde toplanabilir. Genel kurul ister olağan ister olağanüstü toplansın çağrılı veya çağrısız toplanabilir. Çağrısız genel kurul, yönetim kurulunun çağrısı üzerine bazı ilanların yapılmaksızın toplanmasıdır; bütün pay sahiplerinin veya temsilcilerinin toplantıda hazır bulunmaları ve hiç birinin itirazda bulunmaması koşuluyla olağan veya olağanüstü toplanabilir.

Genel kurul toplantılarına online olarak katılmak da olanaklıdır. Ancak, elektronik ortam üzerinden genel kurula katılma ve oy kullanma kapalı anonim ortaklıklar ile hisse senetleri borsaya kote edilmemiş halka açık anonim ortaklıklar açısından zorunlu olmayıp, bu husus ortaklığın isteğine bırakılmıştır (TTK m. 1527).

Tek pay sahipli anonim ortaklıklarda bu pay sahibi genel kurulun tüm yetkilerine sahiptir. Ancak, tek pay sahibinin genel kurul sıfatıyla alacağı kararların geçerlilik kazanabilmesi için yazılı olmaları zorunludur (TTK. m. 408/3).

Genel kurulun yetkilerinin sınırını kanunda ve esas sözleşmede açıkça öngörülmüş haller belirler (TTK. m. 408/1). Genel kurulun, icra organı olmadığından, alınan kararlarla ilgili kurul olarak bir sorumluluğu yoktur. Genel kurulun hiçbir organa devredilemeyecek bazı yetkileri vardır. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz: (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 öngörülen 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) Kanunda öngörülen istisnalar dışında ortaklığın feshi (vi) Önemli miktarda ortaklık varlığının toptan satışı



Anonim ortaklıklarda, pay sahiplerinden oluşan genel kurul karar organı olup icra yetkisi yoktur.

Genel kurul toplantısında, gündemde olmayan konular görüşülemez ve karar alınamaz. Ancak, bütün pay sahiplerinin hazır buldukları toplantıda, gündeme bağlılık ilkesi uygulanmayabilir. Olağanüstü genel kurul toplantısının gündemi için ise böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır.

Genel kurul toplanabilmesi ve karar alabilmesi için yasa ve ana sözleşmede belirlenen toplantı ve karar yetersayılarının sağlanmış olması gerekir.

- **Yönetim Kurulu**

Anonim ortaklıklarda, görev ve yetkileri bakımından, en önemli organ yönetim kuruludur. Yönetim kurulu üyeleri gerçek veya tüzel kişilerden oluşur (TTK m. 359). Genel olarak ortaklığın temsili kurul olarak yönetim kuruluna aittir. Bu amaçla yönetim kurulunun karar alabilmesi için, yasa ve ana sözleşme hükümlerine uygun olarak toplanması gerekir. Yönetim kurulu kanunen kendisine tanınan yetkiler çerçevesinde, ortaklığın amacı ve işletme konusu çerçevesinde kalmak koşuluyla, kural olarak, her konuda yönetime yetkilidir. Temsile yetkili olan kişilerin, üçüncü kişilerle, işletme konusu dışında yaptığı işlemlerde şirketi bağlar; ancak, üçüncü kişi, işlemin işletme konusu dışında bulunduğunu bildiği veya durumun gereğinden, bile bilecek durumda bulunduğu ispat ediliyorsa bu işlem ortaklığı bağlamaz. Yönetim kurulu ortaklık yönetimine ilişkin kararları, kural olarak, kurul halinde alır. Yönetim kurulunun sahip olduğu yönetim yetkileri üyeler veya dışarıdan kişiler arasında paylaşılabilir veya bunlara devredilebilir (TTK. m. 367). Ortaklık, kural olarak, yönetim kurulu tarafından temsil olunur (TTK. m.365).



Bir anonim ortaklıkta tek pay sahibi olan Bayan Cansu ortaklığın genel kurulunun olup olmayacağını; olarsa genel kurul kararlarının ne şekilde alınacağını bilemediğinden bu konuyu uzman birine danışmaya karar vermiştir. Uzman kişi Bayan Cansu'ya bu konuda hangi bilgiyi verecektir?

Anonim Ortaklığın Denetimi

Tüm anonim ortaklıklar denetime tabidir. Anonim ortaklıkların denetimi ile ilgili düzenlemelere baktığımızda bunu üç başlık altında belirtebiliriz. Bunlar (i) Bağımsız denetim (ii) Bağımsız denetim dışında kalacak ortaklıkların denetimi (ii) Özel denetim

Bağımsız denetime tabi olacak ortaklıkları belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na aittir. Bakanlar Kurulu kararı ile bağımsız denetim kapsamında bırakılan anonim ortaklıklar ve kooperatifler Gümrük ve Ticaret Bakanlığının hazırlayacağı ve Bakanlar Kurulunca Kabul edilecek Yönetmelik ile denetime tabi olacaktır.

Anonim ortaklığın bağımsız denetimi, TTK'nun 397-406 maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bağımsız denetime tabi anonim ortaklıkları denetleyecek bağımsız denetim şirketleri ile bağımsız denetçileri yetkilendirme ve denetleme yetkisi Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunda bulunmaktadır. Bağımsız denetimin konusunu, ortaklığın veya ortaklık topluluğunun, yılsonu finansal tabloları ile yıllık raporların denetimi oluşturur. Denetçilerin görevlendirmeleri üç şekilde gerçekleşebilir. Bunlar: (i) ortaklık genel kurulunca seçilme (ii) Yönetim kurulu tarafından seçilme (iii) Mahkeme tarafından atanmadır. Bunlardan ilki asıl yöntemi oluşturur; diğer ikisi ise istisnai durumlara ilişkin Ticaret Kanununda belirtilen denetçiler sadece anonim ortaklıkların değil sermaye ortaklıklarının tamamı için söz konusudur. Denetçi anonim ortaklıklarla ilgili hükümlerde düzenlenmiş olmakla birlikte, bu maddelere gönderme yapılması nedeniyle bu hükümler limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit ortaklıklara da uygulanacaktır.

Anonim ortaklıklarda diğer bir denetim ise özel denetçi atanması ile gerçekleşir. TTK m. 438'e göre, her pay sahibi, pay sahipliği haklarını kullanabilmek için gerektiğinde ve bilgi alma ve inceleme hakkı daha önce kullanılmış ise, belirli olayların açıklığa kavuşturulması amacı ile genel kuruldan özel denetçi atanmasını isteyebilir. Bunun genel kurul gündeminde yer alması gerekli değildir.

Anonim Ortaklıkta Pay Sahipliği

Anonim ortaklıkların sermayeleri belirli olup, paylara ayrılmıştır. Her bir pay ortaklıkta bir ortaklık mevkiini temsil eder. Anonim ortaklığın kuruluşundan sonra, payları temsil üzere hamiline ve nama yazılı pay senetleri düzenlenebilir (TTK m. 484). Her pay sahibine pay sahipliği hak ve borçlarını yükler. Payı, kural olarak, gerçek veya tüzel her kişi edinebilir.

PAY SAHİBİNİN HAKLARI

- *Kar payı alma (TTK m. 507/1)*
- *Tasfiye payına katılma (TTK m. 507/1)*
- *Yeni pay almada öncelik (TTK m. 461/1)*
- *Genel kurula ve görüşmelere katılma ve oy kullanma (TTK 407 vd. , 425)*
- *Genel kurul kararlarına karşı çıkma ve alınan kararlar aleyhine dava açma (TTK m. 445)*
- *Ortaklığın yönetimi, denetimi ve ortaklık işleri hakkında bilgi alma (TTK m. 437)*
- *Yönetim kurulu üyelerine karşı sorumluluk davası açma*
- *Birleşme, tür değiştirme ve bölünmelerde ayrılma akçesini talep hakkı ve denkleştirme talebi davası açma*

Pay sahibinin asli borcu, yükümlenilen sermayeyi ödemektir.

Anonim Ortaklığın Sona Ermesi

Anonim ortaklık kanunda öngörülen nedenlerle sona erer. Bu nedenler üç grupta toplanabilir.

ANONİM ORTAKLIĞIN SONA ERME NEDENLERİ

İradi Nedenler

- Genel kurulca fesih kararı alınması(TTK m. 529)
- Ortaklığın başka bir ortaklıkla birleşmesi (TTK m. 529)

İrade Dışı Nedenler

- Sürenin sona ermesine rağmen işlere fiilen devam etmek suretiyle belirsiz süreli hâle gelmemişse, esas sözleşmede öngörülen sürenin sona ermesiyle (TTK m. 529)
- Ortaklığın iflası (TTK m. 529)
- İşletme konusunun gerçekleşmesi veya gerçekleşmesinin imkânsız hâle gelmesi(TTK m. 529)
- Esas sözleşmede öngörülmüş herhangi bir sona erme sebebinin gerçekleşmesi(TTK m. 529)

Mahkeme Kararı İle

- Uzun süreden beri şirketin kanunen gerekli olan organlarından biri mevcut olmaması veya genel kurulun toplanamaması(TTK m. 530)
- Ortaklığın kurulmasında kanun hükümlerine aykırı hareket edilmek suretiyle, alacaklıların, pay sahiplerinin veya kamunun menfaatleri önemli bir şekilde tehlikeye düşürülmüş veya ihlal edilmiş olursa, yönetim kurulunun, Sanayi ve Ticaret Bakanlığının, ilgili alacaklının veya pay sahibinin istemi üzerine ortaklığın merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinin kararıyla (TTK m. 353)

Türk Ticaret Kanunu m. 533/1'e göre, istisnalar dışında, sona eren ortaklık tasfiyeye girer.

İflas hali dışında tasfiye, tasfiye memurlarınca yapılır. TTK m. 545'e göre, tasfiyenin sona ermesi üzerine tasfiye memurlarınca, sicil memurluğundan, ortaklığın ticaret unvanının silinmesi istenir. Ortaklığın sicilden silinmesi tescil ve ilan olunur ve ortaklığın tüzel kişiliği sona erer.

Limited Ortaklık

Limited ortaklıklar, kişi ortaklıkları olarak adlandırılan kollektif ve komandit ortaklıklarda olduğu gibi ortakların sınırsız sorumluluklarından kaynaklanan tehlikelere sahip olmadığından ve anonim ortaklıklarda olduğu gibi büyük sermayeye gerek duyulmadığından ve uzun süren formaliteleri gerektirmediğinden en fazla tercih edilen bir ortaklıktır.

Limited Ortaklığın Tanımı ve Unsurları

Türk Ticaret kanunu m. 573'e göre, limited ortaklık, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur. Anonim ortaklıkta olduğu gibi limited ortakların da tek ortakla kurulması mümkündür.

Limited ortaklığın ortakları, ortaklık borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve ortaklık sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler.



Limited ortaklıklar tek ortakla kurulabilmektedir.

Limited ortaklığın unsurlarını şu şekilde sayabiliriz;

- **Amaç ve Konu**

Limited ortaklıklar kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konular için kurulabilir.

- **Ticaret Unvanı**

Limited ortaklıklar bir unvan altında kurulurlar. Limited ortaklıkların unvanında işletme konusunu gösterir bir sözcük ile ortaklık ve türünü gösterir bir ibarenin yer alması gerekir.

- **Ortakların Sorumu**

Limited ortaklıklarda ortakların sorumu, yükümlü oldukları sermaye payı ile sınırlıdır. Ortakların bu yükümü, yükümlenilen sermaye payının ortaklığa getirilmesi veya ödenmesi ile son bulur.

- **Tüzel Kişilik**

Limited ortaklık diğer ticaret ortaklıkları gibi, ortaklarından ayrı, tüzel kişiliğe sahiptir.

- **Sermaye**

Limited ortaklığın sermayesi belirli ve paylara bölünmüştür. Bu sermaye on bin liradan az olamaz. Herbir ortağın getireceği ser maye miktarı en az ₺25 dir. Ortaklar ortaklığa aynı ve nakdi sermaye getirebilir. Ancak, hizmet edimleri, kişisel emek, ticari itibar ve vadesi gelmemiş alacaklar sermaye olarak konulamaz.

Limited Ortaklığın Kuruluşu

Limited ortaklığın kuruluşu aşamasında, işlemler kurucular tarafından yürütülür Limited ortaklıkta kurucular ilk önce, kuracakları ortaklığın ana sözleşmesini düzenlerler. Ortaklık ana sözleşmesi yazılı olmak zorundadır. Düzenlenen bu sözleşme ve kurucuların imzalarının noterce onaylanması veya ortaklık sözleşmesinin ticaret sicili müdürü yahut yardımcısı huzurunda imzalanmalıdır (TTK m. 575). Daha sonra ortaklık sermayesi sağlanır. Ortaklığın ticaret siciline tescili ve Ticaret Sicili Gazetesinde ilanı gerekir (TTK m. 587). Böylece tescil ve ilanı yapılan ortaklık, tüzel kişilik kazanır. Limited ortaklık sözleşmesinde bulunması gereken zorunlu kayıtlar TTK m. 576'da belirtilmiştir.

LİMİTED ORTAKLIK ANA SÖZLEŞMESİNDE BULUNMASI GEREKEN ZORUNLU KAYITLAR

- *Ortaklık ticaret unvanı ve merkezi*
- *Esaslı noktaları belirtilmiş ve tanımlanmış bir şekilde ortaklık işletme konusu*
- *Esas sermayenin itibarî tutarı, esas sermaye paylarının sayısı, itibarî değerleri, varsa imtiyazlar, esas sermaye paylarının grupları.*
- *Müdürlerin adları, soyadları, unvanları, vatandaşlıkları*
- *Ortaklık tarafından yapılacak ilanların şekli*

Limited Ortaklığın Organları

Limited ortaklıkların yasada belirlenen zorunlu organları “genel kurul” ve “müdürler”dir.

- **Genel Kurul**

Genel kurul ortaklığın karar organıdır. Tüm ortakların katılımı ile oluşur. Sözleşmenin değiştirilmesi, sermayenin azaltılması veya artırılması, kar dağıtımına karar verilmesi vb konularda genel kurul yetkilidir (TTK m. 616/1-2). Limited ortaklık tek ortaktan oluşuyor ise, genel kurula ait yetkiler bu ortak tarafından kullanılır. Ancak bu ortak tarafından alınan kararların geçerli olabilmesi için alınan tüm kararların yazılı olması gerekir (TTK m. 616/3).

- **Müdürler**

TTK m. 623'e göre, ortaklığın yönetimi ve temsili ortaklık sözleşmesi ile düzenlenir. Ortaklık sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. Ancak, en az bir ortağın, ortaklığı yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir. Müdürler gerçek ya da tüzel kişi olabilir. Ortaklığın müdürlerinden biri bir tüzel kişi olduğu takdirde, bu kişi bu görevi tüzel kişi adına yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirler.

Müdürler, kanunla veya ortaklık sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış bulunan yönetime ilişkin tüm konularda karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkilidirler.

Limited Ortaklığın Denetimi

Türk Ticaret Kanununun 397 nci maddenin beşinci ve altıncı fıkraları dışında kalan anonim ortaklığın denetçiye, denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited ortaklıklara da uygulanır (TTK m. 635). Bakanlar Kurulu kararındaki ölçütleri sağlamayan limited ortaklar tamamen denetim dışında kalmışlardır.

Limited ortaklığın denetimi, olağan denetim ve özel denetim olmak üzere ikiye ayrılır. Olağan denetim ortaklık işlemlerine özellikle de müdürlerin faaliyetlerine ilişkin denetimdir. Özel denetim dışındaki tüm hususlar, olağan denetim olarak kabul edilebilir. Denetim organ niteliğine sahip olmayan kişiler tarafından yerine getirilir. Denetçiler, uzman ve bağımsız niteliğe sahiptirler. Limited ortaklıkta denetçiler dört değişik şekilde seçilebilirler: Esas sözleşmede belirtilmesi, genel kurul tarafından, mahkeme tarafından ve müdürler tarafından. Özel denetimi gerçekleştirecek denetçiler ise, genel kurul veya mahkeme tarafından atanır.

Limited Ortaklığın Sona Ermesi

Limited ortaklıkların sona erme nedenleri TTK m. 636'da belirtilmiştir.

LİMİTED ORTAKLIKLARIN SONA ERME NEDENLERİ

- *Şirket sözleşmesinde öngörülen sona erme nedenlerinden birinin gerçekleşmesi*
- *Genel kurul kararı*
- *İflasın açılması*
- *Kanunda öngörülen diğer sona erme hâlleri*
- *Uzun süreden beri ortaklığın kanunen gerekli organlarından biri mevcut olmaması veya genel kurulu toplanamaması halinde ortaklardan veya ortaklık alacaklılarından birinin ortaklığın feshini istemesi üzerine mahkeme kararıyla*
- *Haklı nedenlerin varlığı halinde, ortağın mahkemeden ortaklığın feshini istemesi*

Sona erme nedenlerinden herhangi birinin meydana gelmesi halinde ortaklık hemen sona ermez. Ortaklık tasfiyeye girer. Ortaklık ana sözleşmesinde belirtilen amaç ve konu, tasfiye amacına dönüşür. İflas hali dışında tasfiye, tasfiye memurlarınca gerçekleştirilir. Ortaklık tüzel kişiliğinin ehliyeti, tasfiye amacıyla sınırlanır. Tasfiye tamamlanıp ortaklık sicilden silinip ilan edilince ortaklık tüzel kişiliği de sona erer.

KIYMETLİ EVRAK

Türk Ticaret Kanunu'nun üçüncü kitabında, kıymetli evrak başlığı altında, kıymetli evrakla ilgili genel hükümlere, devir şekilleri açısından kıymetli evrak türlerine yer verilerek, kıymetli evrak türlerinden olan ve ticari senetler olarak da adlandırılan, kambiyo senetleri düzenlenmiştir. Ancak gerek Türk Ticaret Kanunu'nun diğer hükümlerinde ve gerek diğer kanunlarda kıymetli evrakla ilgili birçok hükme yer verilmiştir.

Kıymetli Evrakın Tanımı ve Özellikleri

Kıymetli evrak, her şeyden önce bir senettir. Bu senetlerin içerdikleri hak, senetten ayrı olarak ileri sürülemez ve senetten ayrı olarak başkasına devir edilemez (TTK.m.645). Kıymetli evrak, yazılı bir senettir ve çok sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. Bu senetler kanunda belirtilmiş olan şekil şartlarına uygun biçimde düzenlenmemiş ise kıymetli evrak olarak geçerli olmazlar.



Kıymetli evrak, hakkın senede bağlandığı ve senetten ayrı olarak devredilmesinin mümkün olmadığı senetlerdir.

Kıymetli evrakın özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- Kıymetli evrak bir borç senedir.
- Kıymetli evrakın içerdiği hak ekonomik bir değer taşır ve devredilebilir.
- Kıymetli evrakta hak ile senet arasında kuvvetli bir bağ vardır.
- Kıymetli evrak ağırlaştırılmış şekil şartlarına bağlıdır.

Kıymetli Evrakın Sınıflandırılması

Kıymetli evrak değişik açılardan sınıflandırılabilir.

İçerdiği hakkın türü açısından kıymetli evrakı alacak senetleri, ortaklık senetleri ve eşya hukuku senetleri olarak üç gruba ayırabiliriz. Alacak senetleri alacak hakkını temsil eden senetlerdir. Kambiyo senetleri bu gruba girer. Aynı şekilde emre yazılı havale, emre yazılı ödeme vaadi, faaiz ve temettü kuponları da bu gruba girer. Ortaklık senetleri, bir ortaklıkta ortak olmanın sağladığı hakları içerir. Örneğin pay senetleri bu grup içerisinde yer alır. Eşya senetleri ise aynı hak türünden bir hakkı temsil ederler. Konişmento, taşıma senedi, ipotekli borç senedi ve makbuz senedi bu gruba örnek oluşturur.

Hakkın senetten önce var Olup olmaması açısından kıymetli evrak açıklayıcı kıymetli evrak ve yaratıcı kıymetli evrak olmak üzere ikiye ayrılır. Açıklayıcı kıymetli evrakta hak senetin düzenlenmesinden önce doğmuştur. Örneğin pay senetleri bu tür bir kıymetli evraktır. Yaratıcı kıymetli evrakta ise hak, senedin düzenlenmesiyle doğar. Kambiyo senetleri yaratıcı kıymetli evraka örnek oluşturur.

Temel ilişki ile ilgili olup olmaması açısından kıymetli evrak sebebe bağlı (illi) olan ve sebebe bağlı olmayan (soyut) kıymetli evrak olarak ikiye ayrılır. İlk gruba taşıma senedi, makbuz senedi, varant, konişmento ve sigorta poliçeleri; ikinci gruba ise tüm kambiyo senetleri örnek oluşturur.

Kamu güvenine dayanıp dayanmamaları açısından baktığımızda kıymetli evrakı kamu güvenine dayalı olan ve olmayan kıymetli evrak olarak ikiye ayırabiliriz. Bir diğer ayırım ise kıymetli evrakın yatırım amacı taşıyıp taşıymasına göre yapılabilir. Örneğin pay senetleri, tahviller, banka bonoları, intifa senetleri, ipotekli borç senetleri yatırım amacı güden kıymetli evrak grubuna girerken; kambiyo senetleri, konişmento, taşıma senedi, makbuz senedi yatırım amacı gütmeyen kıymetli evraktır.

Kambiyo senetlerinin en temel sınıflandırması ise devir şekilleri açısından yapılmaktadır.

Devir Şekli Açısından Kıymetli Evrak

Kıymetli evrakın devir şekli açısından sınıflandırılması en önemli ayırım ölçütüdür. Bu sınıflandırmaya göre kıymetli evrak, nama yazılı, emre yazılı ve hamiline yazılı olmak üzere üçe ayrılır.

Nama yazılı senetlerde hak sahibi ismen belirtilmiştir; ayrıca senette “emre veya havalesine” kaydı yoktur. Bu senetlerin elden ele dolaşma (tedavül) kabiliyeti çok azdır.

Nama yazılı kıymetli evrak, senet zilyetliğinin devri ve devir beyanı ile devredilebilir. Zilyetliği devretmenin en temel ve yaygın yolu teslimdir. Ancak senet teslimsiz olarak da iktisab edilebilir. Hemen hemen bütün kıymetli evraklar nama yazılı olarak düzenlenebilir. Menkul kıymetlerden banka bonoları,

banka garantili bonolar ile finansman bonoları çıkarılmalarına esas olan tebliğler gereğince nama yazılı düzenlenemezler.

Emre yazılı senetler, belli bir kimse veya onun emir ve havalesine düzenlenmiştir. Bunlar ciro yoluyla başkasına devredilebilir.

Emre yazılı kıymetli evrak ciro ve teslim yolu ile devredilir. Bu nedenle nama yazılı kıymetli evraka göre dolaşım kabiliyeti daha fazladır. Emre yazılı senet kimin elindeyse senedin alacaklısı o sayılır. Emre yazılı senedin borçlusu hamilin gerçekten hak sahibi olup olmadığını araştırmak zorunda değildir. Tek yükümlülüğü ciro zincirini takip ederek ciroda kopukluk olup olmadığına bakmak ve düzgün bir ciro zinciri ile senedi edindiği anlaşılan hamile ödeme yapmaktır. İntifa senetleri, tahviller, finansman bonoları, varlığa dayalı senetler, her çeşit menkul kıymetler emre düzenlenebilir.

Hamile yazılı senetler, üzerinde belli bir kişinin adı yazılı olmayan, onu taşıyanın (hamilin) hak sahibi sayıldığı senetlerdir.

Hamile yazılı kıymetli evrak devri en kolay kıymetli evraktır. Hamile yazılı kıymetli evrakin devri için yalnızca sadece senet zilyetliğinin geçirilmesi yeterlidir. Senet kimin elinde ise, o kişi senetdin alacaklısı sayılır. Hangi evrakların hamiline düzenlenebileceğine ilişkin sınırlayıcı bir hüküm bulunmamaktadır. Bono ve poliçe, makbuz senedi ve varant ve bedelleri tamamen ödenmemiş ise, hisse senetleri hamile düzenlenemez. Kanun bazı senetlerin hamiline düzenlenebileceğini açıkça öngörmüştür: Çek, tahvil, intifa senetleri, ipotekli borç ve irat senedi rehinli tahvilat gibi.

Kambyo Senetleri

Ticari senetler de denilen kambyo senetleri “poliçe”, “bono” ve “çek”tir. Bu senetler kanunen emre yazılı senetlerdendir. Poliçe hükümleri kanunda aksi belirtilmediği sürece tüm emre yazılı senetlere ve kanunen emre yazılı senet sayılan bono ve çek için de geçerli olan genel hüküm niteliğindedir. Bu senetler, ayrı ayrı düzenlenmiş olmakla birlikte, bir takım ortak özelliklere sahiptirler.

KAMBİYO SENETLERİNİN ORTAK ÖZELLİKLERİ

- *Sıkı şekil şartlarına tabidir.*
- *Kanunen emre yazılı senetlerdendir.*
- *İçerdiği hak açısından para alacağı senedir.*
- *İmzaların bağımsızlığı ilkesi geçerlidir. Diğer bir deyiş ile senette geçerli olmayan imzaların bulunması senetteki diğer imzaların da geçersizliğine neden olmaz.*
- *Hak senetle birlikte doğar.*
- *Senedin verilmesine neden olan ilişkinin senette gösterilmesi mümkün değildir (mücerretlik ilkesi).*
- *Müteselsil borçluluk ilkesine tabidir. Diğer bir deyiş ile senette imzası olan herkes kendinden sonraki herkese karşı zincirleme sorumludur.*
- *Kambyo senedinde yer alan alacaklar özel bir takip (kambyo senetlerine özgü haciz) yoluyla tahsil edilebilir.*



Kambyo senetleri, poliçe, bono ve çektir.

Kambiyo Senetlerinde Ehliyet

Kambiyo senetleri ile borçlanma konusunda Türk Ticaret Kanunu'nda özel bir koşul veya özel bir ehliyet aranmamıştır. TTK. m.670'e göre, sözleşme ile borçlanmaya yetkili olan bir kimse, kambiyo senetleri ile borçlanmaya da yetkilidir. Fiil ehliyetine sahip olan biri, kendi eylemleriyle hak edebilir ve borç altına girebilir (MK m.9).



Bir kimsenin kambiyo senedi düzenleyebilmesi için fiil ehliyetine sahip olması gerekir.

Ayırt etme (temyiz) gücüne sahip olmayan kişilerin kambiyo senedi düzenlemesi olanaklı değildir (MK. m.14). Bu kişiler ancak, yasal temsilcileri aracılığı ile kambiyo yükümü altına girebilirler.

Ayırt etme gücüne sahip olan küçükler ve kısıtlılar ise, yasal temsilcilerinin onayı ile kambiyo senedi düzenleyebilir ve bu senetleri ciro edebilirler (MK m.16, 403, 462).

Tüzel kişiler zorunlu organlara sahip olduklarında fiil ehliyetini kazanırlar (MK. m. 49). Ticaret ortaklıkları ise tescil anından itibaren tüzel kişilik kazanırlar. Böylece tüzel kişilerin kambiyo yükümü altına girmeleri olanaklı hale gelir.

Ehliyet senedin verildiği anda bulunmalıdır. Kambiyo senedi düzenleyen kimsenin ehliyetli olup olmadığı ulusal kanuna göre belirlenir (TTK m. 766).

Kambiyo Senetlerinde İmza

Kambiyo senetlerinde senedin geçerliliği açısından borçlunun imzası zorunludur. Borçlunun imzasının mutlaka el yazısı ile atılması gerekir (TTK m.756, 778, 818).

El yazısı ile olan imza yerine, mekanik herhangi bir araçla, damgayla, mühürle veya parmak basma şeklinde imza geçersizdir. Kambiyo senetlerinde, imzanın mutlaka elle atılması gerektiği için, elektronik imza da söz konusu olmaz. Görmeyenlerin imzaları ise noter tarafından onaylanması halinde geçerli olur.



Kambiyo senetlerinin geçerliliği açısından, borçlunun imzası zorunlu olup, mutlaka el yazısı ile atılmalıdır.

İmza atılırken, imzayı atacak kimsenin iradesinin özgür olması ve iradeyi sakatlayan hallerinin (hata, aldatma, korkutma) bulunmaması gerekir. Aksi takdirde fiziki bir cebir söz konusu ise bu mutlak defî, diğer irade bozukluğu hallerinde ise şahsi defî söz konusu olur.

Borçlu senetteki imzanın kendisine ait olmadığını iddia ediyorsa bunu, senet kimin elinde olursa olsun ona karşı (mutlak defî olarak) ileri sürebilir.



Kambiyo senetlerinde elektronik imza atılabilir mi? Neden?

Kambiyo Senetlerinde Temsil

Gerçek kişilerin yetkili temsilcileri aracılığı ile poliçe ve bono düzenlemeleri mümkündür. Ancak, Çek Kanununa göre, gerçek kişinin temsilcisi veya vekili olarak çek düzenlenemez. Bu yasağa rağmen vekâleten çek düzenlenmesi halinde çek hesabı sahibinin sorumluluktan kurtulması söz konusu değildir (Çek K m. 5/3).



Gerçek kişilerin yetkili temsilcileri aracılığıyla çek düzenlemesi mümkün değildir.

Tüzel kişiler ise yetkili organları aracılığıyla kambiyo senedi düzenleyebilirler (MK m.49). Bu organların kambiyo senedi düzenleyebilmesi için özel yetkilerinin olması gerekmez. Ancak, tüzel kişilerin temsil organı sıfatı bulunmayan temsilcilerinin, tüzel kişi adına kambiyo senedi düzenleyebilmesi için özel temsil yetkisine sahip olmaları gerekir(BK m.504/3).

Yetkisiz temsilcilerin senedi imzalaması halinde senetten temsilci sorumludur. Ödemeyi yaptığı takdirde bu temsil olunanın haklarına sahip olur (TTK.m.678).

Kambiyo Senetlerinde Şekil

• Poliçede Şekil

Poliçede üçlü bir ilişki vardır. Keşideci (poliçeyi düzenleyen), muhataba (ödeyecek olana), poliçede gösterilen kişiye (lehdara) senetteki bedeli ödeme emri verir. Poliçede cümle “ödeyiniz” şeklinde biter. Bu yönüyle poliçe nitelikli bir havaledir. Ancak muhatap poliçeyi kabul etmek zorunda değildir. Muhatap poliçeyi kabul etmezse borç altına girmez.

Poliçede keşideci ve muhatap arasındaki ilişkiye karşılık (provizyon) ilişkisi, keşideci ile lehdar arasındaki ilişkiye bedel ilişkisi, muhatap ile lehdar arasındaki ilişkiye havale ilişkisi denir.

Türk Ticaret Kanunu m. 671'e göre, bir senedin poliçe sayılabilmesi için şu unsurları içermesi zorunludur:

- Senet metninde "poliçe" kelimesi ve eğer senet Türkçeden başka bir dille yazılmışsa o dilde poliçe karşılığı olarak kullanılan kelime,
- Belirli bir bedelin ödenmesi hususunda kayıtsız ve şartsız havale,
- Ödeyecek olan kişinin, muhatabın adı
- Vade,
- Ödeme yeri,
- Kime veya kimin emrine ödenecek ise onun adı
- Düzenleme tarihi ve yeri,
- Düzenleyenin imzası.

Yukarıda yazılı hususlardan birini kapsamayan senet poliçe sayılmaz. Ancak,

- Vadesi gösterilmeyen poliçe görüldüğünde ödenecek vadeli sayılır.
- Ayrıca belirtilmemişse, muhatabın soyadı yanında gösterilen yer, ödeme yeri ve aynı zamanda da muhatabın yerleşim yeri (ikametgâhı) sayılır.
- Düzenleme yeri gösterilmeyen poliçe, düzenleyenin soyadı yanında gösterilen yerde düzenlenmiş sayılır.
- **Bonoda Şekil**

Bono, senet borçlusu tarafından imzalanarak alacaklıya verilen ve belli bir paranın, belli bir süre sonra ödeneceğini bildiren ticari senettir. Bonoda, borçlu (muhatap) ve alacaklı (lehdar) olmak üzere iki taraf bulunur. Borçlu bono bedelini ödeyecek olan kişi; alacaklı ise bono bedelini tahsil edecek kişidir.

Türk Ticaret Kanunu m.776'ya göre, bono veya emre yazılı senedin şu unsurları içermesi gerekir:

- Senet metninde "bono" veya "emre yazılı senet" kelimesi ve senet Türkçeden başka bir dilde yazılmışsa o dilde bono veya emre yazılı senet karşılığı olarak kullanılan kelime,
- Kayıtsız ve şartsız belirli bir bedeli ödemek vaadi,
- Vade,
- Ödeme yeri,
- Senet kime ve kimin (alacaklının - lehdarın) emrine ödenecek ise onun adı

- Senedin düzenlenme tarihi ve yeri
- Senedi düzenleyenin imzası

Bonoda cümle “ödeyiniz” şeklinde değil, “ödeyeceğim” şeklinde biter. Bu yönüyle bono bir ödeme vaadidir. Bono da, poliçe gibi, vadeli işlemlerde kullanılır. Örneğin, Ahmet Bey, bir buzdolabı almayı düşünmektedir ancak, parası bulunmamaktadır. Ahmet Bey, satıcı Leyla Hanıma gider bir buzdolabı satın alır ve borcuna karşılık olmak üzere üç ay vadeli bir bono düzenleyerek verir. Böylece Ahmet Bey ihtiyacı olan malı satın almış ve Leyla Hanım da buzdolabını satmıştır.



Bono bir ödeme vaadidir.

• Çekte Şekil

Çek, Türk Ticaret Kanunu'na göre banka aracılığı ile muhataba kayıtsız şartsız belirli bir tutarın ödenmesi için düzenlenmiş bir ödeme emridir. Çekte, keşideci, lehtar ve muhatap arasında üçlü bir ilişki vardır. Bu yönüyle çek, poliçeye benzemektedir. Çekte cümle “ödeyiniz” şeklinde biter. Diğer bir deyiş ile çek de, poliçe gibi, nitelikli bir havaledir

Türk Ticaret Kanunu m. 780'e göre, çekin şu unsurları içermesi gerekir:

- Senet metninde "çek" kelimesi ve senet Türkçeden başka bir dilde yazılmışsa o dilde çek karşılığı olarak kullanılan kelime,
- Belli bir bedelin ödenmesi için kayıtsız şartsız havale,
- Ödeyecek kişinin, “muhatabın” ticaret unvanı
- Ödeme yeri,
- Düzenlenme tarihi ve yeri,
- Düzenleyenin imzası.
- Banka tarafından verilen seri numarası
- Kaşe kodu

5941 sayılı Çek Kanununda, TTK'da belirtilen unsurlar dışında, çek defterinin her bir yaprağında yer alması gerek hususlar ayrı ayrı gösterilmiştir. Çek K. m.2/7'ye göre, çek defterinin her bir yaprağına,

- Çek hesabının numarası,
- Çek hesabının bulunduğu banka şubesinin adı,
- Çek hesabı sahibi gerçek kişinin adı ve soyadı, tüzel kişinin adı,
- Çek hesabı sahibi gerçek veya tüzel kişinin vergi kimlik numarası,
- Çekin basıldığı tarih, yazılmalıdır.
- Çek hesabı gerçek kişi ise Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası, tüzel kişilerde ise varsa Merkezi Sicil Kayıt Sistemi (MERSİS) numarası
- Çek hesabı sahibi ile düzenleyenin farklı kişiler olması halinde, ayrıca düzenleyenin Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası

Tüzel kişi adına çek düzenleyen kişinin adı ve soyadının tam olarak çek yaprağı üzerinde açıkça yazılı olması gerekir(Çek K m.2/8).

Türk Ticaret Kanunundaki unsurları taşıması kaydıyla, düzenlenen çekin bu maddede yer alan koşullara aykırı olması çekin geçerliliğini etkilemez(Çek K m.2/9).

5941 sayılı Çek Kanunu "tacir çeki" ile "tacir olmayan kişinin" çekini ve hamiline çeki ayırmıştır(Çek K m.2/6). Kanun'a göre, tacir olmayan kişi, kendi adına ancak gerçek kişi çeki düzenleyebilir, tacir çeki düzenleyemez. Tacir ise uğraş konusu ticari faaliyetin dışında kalan ilişkilerle ilgili tacir çeki düzenleyemez. Aksi takdirde Çek Kanunu gereğince tacir hapis cezası ile cezalandırılır(Çek K m.7/1). Tacir olmayan gerçek kişinin tacir çeki kullanması halinde ise gerçek kişinin cezai sorumluluğu yoktur.

Tacir çekinin, tacir olmayan gerçek kişi tarafından kullanılması halinde, Kanun banka görevlisinin sorumlu olacağını öngörmüştür. Tacir olmayan kişiye tacir kişiye verilmesi gereken çek defteri veren banka görevlisi hakkında adli para cezası hükmolunacağı düzenlenmiştir(Çek K m.7/2).

Çek Kanununda, hamiline düzenlenecek olan çeklerin, diğer çek defterlerinden açıkça ayırt edilebilecek şekilde basılması öngörülmüştür. Hamiline düzenlenecek çekler için sadece bu çeklere ilişkin işlemlerin işlendiği ayrı çek hesapları açılmak zorundadır. Ayrıca hamiline düzenlenecek çeklerin, sadece her bir çek yaprağı üzerinde "hamiline" ibaresinin matbu olarak yer alacağı hamiline çek defteri yaprakları kullanılmak suretiyle düzenlenmesi gerekir.

Çek Kanunu bankalara, hamiline çek yaprağı kullanmadan hamiline çek düzenlendiğini tespit etmeleri halinde, mevcut delilleriyle birlikte durumu, tespit tarihinden itibaren en geç bir hafta içinde ilgili yerdeki Cumhuriyet Başsavcılığı'na ve Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirmek yükümlülüğü getirmiştir(Çek K m.4/3).

Çek Kanununa göre, çekin karşılığının, Türk Ticaret Kanunu'nun 707'nci maddesi uyarınca, üzerinde yazılı bulunan düzenleme tarihinden önce kısmen veya tamamen ödenmemiş olması halinde, bu çekle ilgili olarak hukuki takip yapılamaz. İleri düzenleme tarihli çekle ilgili olarak hukuki takip yapılabilmesi için, çekin üzerindeki düzenleme tarihine göre kanuni ibraz süresi içinde bankaya ibraz edilmesi ve karşılıksız işlemine tabi tutulması gerekir. Bu hüküm göstermektedir ki, bugüne kadar bir ödeme aracı olarak kabul edilen çeklerin niteliği değişmiş, artık bir kredi aracı haline gelmiştir.

Çek Kanunu, 31 Aralık 2017 tarihine kadar üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazını da yasaklamış bulunmaktadır(Çek K Geçici Madde 3/5).

ÇEKİN ÖZELLİKLERİ

- *Muhatap, bir banka veya Bankacılık Kanununa tabi olan kuruluşlardır (TTK.m.782/1, 815)*
- *Çekte kabul geçersizdir (TTK.m.784).*
- *Çek nitelikli bir havaledir.*
- *Nama, emre ve hamile düzenlenebilir (TTK.m.785).*
- *Çekte "muhatabın cirosu" geçersizdir (TTK m. 789/2).*
- *Çekin muhatap lehine ciro edilmesi makbuz hükmündedir (TTK.m.789/4).*
- *Çekte vade yoktur; çek görüldüğünde ödenir (TTK m. 795).*
- *Çekten caymak mümkündür (TTK.m.799)*
- *Çekte ödenmeme halinde müracaat hakkının kullanılabilmesi için, mutlaka protesto düzenlettirmek zorunluluğu yoktur. Doğrudan doğruya çek üzerinde tespit olunabilir (TTK.m.808/1-b).*
- *Ödememe halinde hamilin çek borçlularına karşı başvuru hakkı doğar (TTK 808).*
- *Çekte zamanaşımı süreleri ibraz süresinin bitiminden itibaren işlemeye başlar (TTK 814). Bu husus protestonun 809/2 ye göre ibraz süresinin bitimini takip eden ilk iş günü içinde çekilmiş olmasından dolayı değişmez.*
- *Çekin karşılıksız olmasından dolayı ödenmemesi halinde, hukuki sorumluluğun yanı sıra cezai sorumluluk da söz konusu olur (Çek K. m. 5)*
- *Çekte rehin cirosu olmaz.*

Kambiyo Senetlerininirosu



Ciro, kıymetli evrakta hak sahibi tarafından senette yazılı hakkın devredilmesi, rehedilmesi veya tahsili için yapılan irade açıklamasıdır.

Kambiyo senetlerinin kanunen emre yazılı senetlerden olduğunu daha önce ifade etmiştik. Emre yazılı senetler kural olarak ciro ve teslim ile el değiştirebilir. Poliçenin cirosuna ilişkin hükümler bono ve çek için de geçerlidir. Ancak, emre yazılı senetlerin ve doğal olarak kambiyo senetlerinin ciro yapılmaksızın devri de mümkündür. Örneğin, alacağın temlik, miras, cebri icra yolu gibi yollarla da kambiyo senetlerinin devri gerçekleşir.

Ciroyu yapan (ciranta) muhataba, poliçeyi lehine ciro yapılana ödeme, lehine ciro yapılana da senet bedelini tahsil etme konusunda yetki vermektedir. Bu işlemde, hukuksal açıdan çifte yetkilendirme söz konusudur.

CİRONUN ÖZELLİKLERİ

- *Senedin ön yüzüne, arkasına veya alonj üzerine yazılır (TTK m. 683/1).*
- *Hakkın devrini sağlar (TTK.m. 684/1).*
- *Devreden tüm haklarının değil, senetten doğan haklarının devrine yol açar (TTK.m. 684/1).*

• **Cironun Tarafları**

İlk ciroyu yapacak olan senet lehdarıdır. Sonraki cirolar ise, senedin yetkili hamilleri tarafından yapılır.

Tüzel kişilerde ciro yetkili organ tarafından yapılır.

Miras durumunda, miras ortaklığına temsilci tayin edilmemişse, cironun terekedeki tüm mirasçılarca yapılması gerekir.

Lehdar ve sonraki cirantalar herhangi bir şahsa senedi ciro edebilirler. Ayrıca, senedin senette borç altına girmiş olan kişilere (keşideci, lehtar, ciranta) ve poliçeyi kabul etmese dahi muhataba ciro edilmesi de mümkündür (TTK m. 681/3). Bu durumda geriye ciro söz konusu olur. Bu durumda alacaklı borçlu sıfatları aynı kişide birleşmekte senetten doğan haklar donmaktadır. Ancak borç sona ermemektedir. Senet bu kişilerce tekrar dolaşıma çıkarılınca yeniden senet fonksiyonlarını ifa etmeye başlayacaktır.



Deniz'in elinde emre yazılı senetleri gören Ceren, bu senetleri nereden geldi diye Deniz'e sormuş, Deniz de nereden olacak, ciro yoluyla devraldım; başka şekilde devralmış olabilir miyim diye yanıt vermiştir. Bir süre düşünen Ceren doğru ya ben de ne saçma soru sordum başka nasıl devralmış olabilir ki diye kendine kızmıştır? Deniz verdiği yanıtta haklı mıdır? Gerçekten Ceren saçma bir soru mu sormuştur?

• **Cironun Şekli**

Ciro senet veya senede bağlı bir kâğıt (alonj) üzerine yazılarak ve ciroyu yapacak olan kişi (ciranta) tarafından imzalanarak yapılır (TTK m. 683/1). Cironun sözlü olması mümkün değildir.

Ciro genellikle senedin arka yüzüne yapılır. Ancak, senedin herhangi bir yerine yazılması olanaklıdır. Senedin arka yüzüne atılan bir imza ciro olarak kabul edilirken; senedin ön yüzüne atılan bir imzanın ciro olarak kabul edilebilmesi için, ciro şerhini içermesi gerekir.

Cironun kayıtsız ve şartsız olması gerekir. Ciro şarta bağlanmış ise, ciro geçerlidir ancak, şart geçersizdir. Yasanın izin verdiği bazı şartlar ise geçerlidir. Bu şartlar, ciro yasağı (TTK m. 685/2), sorumsuzluk şartı (TTK m.685/1), keşidecinin kabule arzı yasaklamasına karşın, cirantanın kabule arzı zorunlu kılması (TTK.m.692/4), yasanın izin verdiği şartlardandır.

Kambiyo senetlerinde kısmi ciro da yapılamaz (TTK m.682/2). Yapılmış ise geçersizdir. Eğer lehtar birden fazla ise bunların senedi birlikte ciro yapmaları gerekir. Lehtarlardan yalnız biri tarafından yapılan ciro, kısmi cirodur ve geçersizdir.

- **Cironun Yapılabileceği Süre**

Kambiyo senedini ilk olarak lehtarın ciro ettiğini söylemiştik. Kambiyo senedini alan lehtar poliçe ve bono söz konusu olduğunda vadeye kadar ciro edebilir. Ancak, TTK m. 690'a göre, vadeden sonra yapılan bir ciro da vadeden önce yapılan cironun hükümlerini doğurur. Ancak, ödememe protestosu süresi geçtikten veya ödememe protestosundan sonra yapılan ciro alacağın temlikli hükmündedir.

PROTESTO

Senedin kabul edilmemesi veya ödenmemesi halinde, bu durumun resmen saptanmasıdır (TTK m. 714). Saptama, noter tarafından yapılır ve protesto evrakına kayıt edilir (TTK m. 715). Başvuru haklarının kullanılabilmesi için, kural olarak, protesto çekilmesi gerekir. Ancak istisnai durumlarda, protesto çekilmesizin de başvuru hakkı kullanılabilir.



Ödememe protestosunun vadeyi izleyen iki iş günü içinde çekilmesi gerekir.

- **Cironun Türleri**

Ciro şekil açısından tam ciro ve beyaz ciro olarak ikiye ayrılır. Tam ciroda kimin lehine yapıldığı gösterilir.

Senedi bu şekilde tam ciro ile devralan herhangi biri senetten doğan bütün hakları devralır. Senedi bu şekilde devralan bir kişi senetten doğan tüm hakları kullanabileceği gibi, dilerse bu senedi tam ciro veya beyaz ciro ile devretme olanağına da sahiptir.

Tam cironun aksine beyaz ciroda, senedin verildiği kişi gösterilmez.



Senedi beyaz ciro ile devralan bir kimse, senedi cirosuz devredebilir.

Ciro yapılış amacı bakımından ise temlik cirosu, rehin cirosu ve tahsil cirosu olmak üzere üçe ayrılır.

Temlik cirosu senetten doğan bütün hakları devretmek için yapılır. Temlik cirosunun tam ve beyaz ciro şeklinde yapılabilir. Bir ciro yapılış amacı bakımından hiç bir açıklık içermiyorsa temlik cirosu olarak kabul edilir. Temlik cirosu üç işleve sahiptir. Bunlar, devir (temlik), tanıtma (teşhis) ve garanti (teminat) işlevidir. Tüm kambiyo senetlerinde temlik cirosu yapılabilir.

Tahsil cirosu ise, senet bedelinin başkası tarafından tahsilini sağlamak amacı ile yapılan cirodur. Senedin hamili, senedi kendisine ciro edenin temsilcisi durumundadır. Bu ciroda, “bedeli tahsildir”, “tahsil içindir” veya “vekâleten” gibi bir açıklama vardır.

Senedi tahsil cirosu ile devralan kişi, yeni bir tahsil cirosu yapmaya yetkilidir. Ancak, temlik ve rehin cirosu yapamaz. Tahsil cirosu ancak tam ciro ile yapılabilir. Diğer bir ifade ile senedin kime devredildiği ciro yapılırken belirtilmek zorundadır.

Senet bedelinin rehin olarak verilmesi amacı ile yapılan ciro ise, rehin cirosudur. “bedeli teminattır”, “teminat içindir”, “bedeli rehindir”, “rehin içindir”, gibi ifadeler içerir.

Senedi (poliçe veya bono) rehin cirosu ile alan bir kimse, temlik cirosu ve rehin cirosu yapamaz. Ancak tahsil cirosu yapabilir. Tahsil cirosunda olduğu gibi, rehin cirosu da ancak tam ciro ile yapılabilir.

Kambiyo senetlerinden olan çekte rehin cirosu yapılması mümkün değildir.

Senet vadesi gelmeden önce asıl borç ilişkisi sona ererse, rehin cirusu hükümsüz hale gelmez. Cironun çizilerek cirantaya iadesi gerekir.



Rehin cirusu poliçe ve bonoda mümkün olup, çekte mümkün değildir.

Kambiyo Senetlerinde İbraz Süreleri ve Zamanaşımı

• Poliçede İbraz Süreleri ve Zamanaşımı

Türk Ticaret Kanunu m. 704'e göre, görüldüğünde ödenmek üzere keşide olunan poliçe ibrazında ödenir. Böyle bir poliçenin düzenlenme tarihinden itibaren bir yıl içinde ödenmesi için ibraz edilmesi gerekir. Düzenleyen bu süreyi kısaltabileceği gibi daha uzun bir süre de belirleyebilir. İbraz süreleri cirantalar tarafından kısaltılabilir. Düzenleyen, görüldüğünde ödenecek bir poliçenin belirli bir günden önce ödenmek üzere ibraz edilmeyeceği hakkında şart koyabilir. Bu takdirde ibraz süresi o tarihten başlar.

Türk Ticaret Kanunu m. 705'e göre, görüldükten belirli bir süre sonra ödenecek bir poliçenin vadesi, kabul şerhinde yazılı tarihe veya protesto tarihine göre belirlenir. Kabul şerhinde tarih gösterilmemiş ve protesto da çekilmemiş olursa poliçe, kabul eden hakkında, kabule ibraz için öngörülen sürenin son günü kabul edilmiş sayılır.

Türk Ticaret Kanunu m. 708'e göre, belirli bir günde veya düzenleme gününden ya da görüldükten belirli bir süre sonra ödenecek bir poliçenin hamili, poliçeyi ödeme gününde veya onu izleyen iki iş günü içinde ödenmek üzere ibraz etmesi gerekir. Poliçenin bir takas odasına ibrazı, ödeme için ibraz yerine geçer.

Türk Ticaret Kanunu m. 749'a göre, poliçeyi kabul edene karşı ileri sürülecek poliçeden doğan istemler, vadenin geldiği tarihten itibaren üç yıl geçmekle zamanaşımına uğrar. Hamilin, cirantalarla düzenleyene karşı ileri süreceği istemler, süresinde çekilen protesto tarihinden veya senette "gidersiz iade olunacaktır" kaydı varsa vadenin dolduğu tarihten itibaren bir yıl geçmekle zamanaşımına uğrar. Bir cirantanın başka cirantalarla düzenleyen aleyhine ileri süreceği istemler, cirantanın poliçeyi ödediği veya poliçenin dava yolu ile kendisine karşı ileri sürüldüğü tarihten itibaren altı ay geçmekle zamanaşımına uğrar.

Türk Ticaret Kanunu 750'ye göre, zamanaşımı; dava açılması, takip talebinde bulunulması, davanın ihbar edilmesi veya alacağın iflas masasına bildirilmesiyle kesilir. Türk Ticaret Kanunu m.751'e göre, zamanaşımını kesen işlem, kimin hakkında meydana gelmişse ancak ona karşı hüküm ifade eder. Zamanaşımı kesilince, süresi aynı olan yeni bir zamanaşımı işlemeye başlar.



Ahmet 15.02.2012 tarihinde, borcuna karşılık olarak görüldüğünde ödenecek ve 20.02.2012 düzenleme tarihli bir poliçe düzenleyerek Aylin'e vermiştir. Aylin bu poliçeyi 25. 02. 2012 tarihinde Burcu'ya devretmiştir. Bu poliçenin ibraz süresi ne kadardır ve bu süre ne zaman başlar?

• Bonoda İbraz Süreleri ve Zamanaşımı

Türk Ticaret Kanunu m. 778'e göre, bonoda ibraz süreleri ile ilgili olarak, poliçeye ilişkin TTK m. 704, 705 ve 708 hükümlerine yollama yapılmıştır. Bu nedenle bu hükümler bono hakkında da uygulanır.

Türk Ticaret Kanunu m. 778'e göre, bonoda zamanaşımıyla ilgili olarak, poliçeye ilişkin TTK m. 749-751 hükümlerine yollama yapılmıştır. Ancak, m. 779/1'e göre, bonoyu düzenleyen poliçeyi kabul etmiş olan muhatap gibi kabul edilmektedir. Bu nedenle, hamilin bonoyu düzenleyene karşı açacağı davalar, vadeden itibaren üç yıl geçmekle zamanaşımına uğrar.

• Çekte İbraz Süreleri ve Zamaşıımı

Türk Ticaret Kanunu m. 796'ya göre, bir çek, düzenlendiği yerde ödenecekse on gün; düzenlendiği yerden başka bir yerde ödenecekse bir ay içinde muhataba ibraz edilmesi gerekir. Ödeneceği ülkeden başka bir ülkede düzenlenen çek, düzenleme yeri ile ödeme yeri aynı kıtada ise bir ay ve ayrı kıtalarda ise üç ay içinde muhataba ibraz edilmelidir. Bu bakımdan, bir Avrupa ülkesinde düzenlenip de Akdenize sahili bulunan bir ülkede ödenecek olan ve aynı şekilde Akdenize sahili olan bir ülkede düzenlenip bir Avrupa ülkesinde ödenmesi gereken çekler aynı kıtada düzenlenmiş ve ödenmesi şart kılınmış sayılır. İbraz süreleri, çekte yazılı olan düzenleme tarihinin ertesi günü başlar.

Çekte zamaşıımı, TTK m. 814'de düzenlenmiştir. Hamilin açacağı davalar, ibraz süresinin bitiminden itibaren üç yıl geçmekle zamaşıımına uğrar. Hamile ödeyen kişilerden birisinin başvurabileceği kişilere karşı açacağı davalar ise, çeki isteğiyle ödediği veya çekin ödenmesinin kendisinden dava yoluyla istendiği tarihten itibaren üç yıl geçmekle zamaşıımına uğrar.

Deniz Ticareti

Deniz ticareti Türk Ticaret Kanununun beşinci kitabında düzenlenmiştir. Bu bölümde yer alan kurallar, denizde gemilerle yolcu ve eşya taşıma işlerini düzenleyen hukuk kurallarından oluşmaktadır. Bu bölümde yer alan temel konuların başında, gemi, donatan, donatma iştiraki, kaptan, navlun sözleşmesi ve deniz yoluyla yolcu taşıma sözleşmesi gelir.

Deniz ticaretinin sermaye unsurunu gemi oluşturur. Gemi denizde yolcu ve eşya taşıma aracıdır. Ticaret Kanununun 931. maddesine göre, "tahsis edildiği amaç, suda hareket etmesini gerektiren, yüzme özelliği bulunan ve pek küçük olmayan her araç, kendiliğinden hareket etmesi imkânı bulunmasa da, Türk Ticaret Kanunu bakımından "gemi" sayılır". Her geminin bir bayrağı ve bağlama limanı vardır. "Bayrak", geminin bağlı olduğu devleti gösterir. "Bağlama limanı" ise, gemiye ait seferlerin idare olunduğu limandır. Gemilerin yazıldığı sicile "gemi sicili" denir

Türk Ticaret kanunu m. 1061'e göre, donatan, gemisini menfaat sağlamak amacıyla suda kullanan gemi malikine denir. Kendisinin olmayan bir gemiyi menfaat sağlamak amacıyla suda kendi adına bizzat veya kaptan aracılığıyla kullanan kişi, üçüncü kişilerle olan ilişkilerinde donatan sayılır. Malik, geminin işletilmesinden dolayı gemi alacaklısı sıfatıyla bir istemde bulunan kişiyi, bu işletilme malike karşı haksız ve alacaklı da kötüniyet sahibi olmadıkça, hakkını istemekten engelleyemez.

Gemiyi sevk ve idare eden kimseye ise "kaptan" denir. Kaptan, donatan veya onun temsilcisi tarafından atanır; gemi adamları ve yolcuların amiridir; yolculuk sırasında donatanın ve geminin taşıdığı yükü ilgili kişilerin temsilcisidir.

Birden çok kişinin paylı mülkiyet şeklinde malik oldukları bir gemiyi, menfaat sağlamak amacıyla aralarında yapmış oldukları sözleşme gereğince, hepsi adına ve hesabına suda kullanmaları hâlinde donatma iştiraki vardır (TTK m.1064/1).

Deniz yoluyla eşya taşımak üzere yapılan sözleşmeye navlun sözleşmesi, taşıma karşılığında ödenen ücrete ise navlun denir. Navlun sözleşmesi ile taşıyan, navlun karşılığında; (i) Yolculuk çarteri sözleşmesinde eşyayı, geminin tamamını veya bir kısmını ya da belli bir yerini taşıtana tahsis ederek; (ii) Kırkambar sözleşmesinde ayırt edilmiş eşyayı, denizde taşımayı üstlenir(TTK m.1138).

Deniz yoluyla yolcu taşıma sözleşmesi, yolcunun veya yolcu ve bagajının deniz yolu ile taşınması için, taşıyan tarafından veya onun adına ve hesabına yapılan sözleşmedir(TTK m.1247/1).



Navlun sözleşmesinin türleri nelerdir?

Sigorta

Sigorta, önceden bilinemeyen tehlikelerden (risklerden) dolayı uğranılan zararların giderilmesi amacıyla yönelik bir kurumdur. Bu kurum "sosyal sigortalar" ve "özel sigortalar" olmak üzere başlıca iki ana kola ayrılır.

Sosyal sigortanın amacı, serveti olmayan sosyal sınıfları güvence altına almak, onların geleceğini güvenli bir hale getirmektir. Sosyal sigortanın güvence altına aldığı tehlikeler (riskler); hastalık, meslek hastalığı, sakatlık, iş kazası, ihtiyarlık, analık, işsizlik ve ölüm halleridir. Sosyal sigorta, kanunla kurulmuş kurumlar tarafından yapılır. Örneğin, Sosyal Güvenlik Kurumu sosyal sigorta kurumudur. sosyal sigortalar zorunludur.

Özel sigorta ise, bir kimsenin malvarlıksal değeri olan varlıklarını tehlikelere karşı korumak amacıyla yöneliktir. Özel sigorta Türk Ticaret Kanununda düzenlenmiştir. Türk Ticaret Kanununa göre, “sigorta sözleşmesi, sigortacının bir prim karşılığında, kişinin para ile ölçülebilir bir menfaatini zarara uğratan tehlikenin, rizikonun, meydana gelmesi hâlinde bunu tazmin etmeyi ya da bir veya birkaç kişinin hayat süreleri sebebiyle ya da hayatlarında gerçekleşen bazı olaylar dolayısıyla bir para ödemeyi veya diğer edimlerde bulunmayı yükümlendiği sözleşmedir” (TTK m.1401/1). Tarafların karşılıklı hak ve borçlarını gösteren ve sigortacı tarafından sigorta ettirene verilen yazılı belgeye “sigorta poliçesi”, sigorta ettirenin sigortacıya ödemekle yükümlü olduğu ücrete “sigorta primi”, tehlikenin gerçekleşmesi ve hasarın ortaya çıkması halinde sigortacının sigorta ettirene ödeyeceği meblağa da “sigorta tazminatı” denir. Bir kimse her türlü tehlikelere karşı (örneğin yangın, hırsızlık, ölüm) malını veya hayatını ya da hayatının önemli unsurlarını (örneğin sesini, güzelliğini, gözlerini) sigorta ettirebilir.



Özel sigortanın amacı nedir? Sosyal sigorta ile özel sigorta arasında ne fark vardır?

Özet

Türk Ticaret Kanunu ticari işletme kavramı ağırlıklı karma sistemi benimsemiştir. Bu nedenle, ticari işletme, tacir ve ticari iş kavramlarının ticaret hukuku açısından önemi büyüktür.

Türk Ticaret Kanununda işletme kavramı tanımlanmamıştır. Ticari işletmenin tanımına ise yer verilmiştir. Bu tanıma göre, ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir.

Ticari işletmenin tanımını göz önüne alırsak bir ticari işletmenin unsurları esnaf faaliyeti sınırlarını aşmak, gelir sağlamayı amaçlamak, devamlılık ve bağımsızlık olmak olarak sıralanabilir.

Bir ticari işletmeyi kısmen de olsa kendi adına işleten kimse gerçek kişi tacirdir. Ticaret Kanunumuz bazı kişileri tacir saymamakla beraber, kendilerini kısmen veya tamamen tacir gibi sorumlu tutmuştur.

Ticaret ortaklıklarıyla, amacına ulaşmak için ticari bir işletme işleten vakıflar, dernekler ve kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşlar istisnalar dışında tacir sayılırlar.

Ticaret ortaklıkları, kollektif, komandit, anonim ve limited ve kooperatif ortaklıktır. Ticari hayatta yeralan en önemli ortaklık türü anonim ortaklıktır.

Anonim ortaklık, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan ortaklıktır. Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ortaklığa karşı sorumludur. Ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanan bir anonim ortaklık, medeni hakları kullanma yetkisini organları aracılığı ile kullanır. Anonim ortaklıkların yasada belirlenen organları; yönetim kurulu ve genel kuruldan oluşur.

Limited ortaklık, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur. Anonim ortaklık ta olduğu gibi limited ortaklarında tek ortakla kurulması mümkündür.

Türk Ticaret Kanunu'nun üçüncü kitabında, kıymetli evrak başlığı altında, kıymetli evrakla ilgili genel hükümlere, devir şekilleri açısından kıymetli evrak türlerine yer verilerek, kıymetli evrak türlerinden olan ve ticari senetler olarak da adlandırılan, kambiyo senetleri düzenlenmiştir. Ancak gerek Türk Ticaret Kanunu'nun diğer hükümlerinde ve gerek diğer kanunlarda kıymetli evrakla ilgili birçok hükme yer verilmiştir.

Kıymetli evrak, bir senettir. Bu senetlerin içerdikleri hak, senetten ayrı olarak ileri sürülemez ve senetten ayrı olarak başkasına devir edilemez. Kıymetli evrak, yazılı bir senettir ve çok sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. Bu senetler kanunda belirtilmiş olan şekil şartlarına uygun biçimde düzenlenmemiş ise kıymetli evrak olarak geçerli olmazlar. Kıymetli evrak değişik açılardan sınıflandırılabilir. Kıymetli evrakın devir şekli açısından sınıflandırılması en önemli ayırım ölçütüdür. Bu sınıflandırmaya göre kıymetli evrak, nama yazılı, emre yazılı ve hamiline yazılı olmak üzere üçe ayrılır.

Ticari senetler de denilen kambiyo senetleri "poliçe", "bono" ve "çek"tir. Bu senetler kanunen emre yazılı senetlerdendir. Bu senetler, ayrı ayrı düzenlenmiş olmakla birlikte, bir takım ortak özelliklere sahiptirler.

Deniz ticareti Türk Ticaret Kanununun beşinci kitabında düzenlenmiştir. Bu bölümde yer alan kurallar, denizde gemilerle yolcu ve eşya taşıma işlerini düzenleyen hukuk kurallarından oluşmaktadır. Bu bölümde yer alan temel konuların başında, gemi, donatan, donatma iştiraki, kaptan, navlun sözleşmesi ve deniz yoluyla yolcu taşıma sözleşmesi gelir.

Ticaret Kanununun son kitabında ise sigortayla ilgili hükümlere yer verilmiştir. Sigorta, önceden bilinmeyen tehlikelerden (risklerden) dolayı uğranılan zararların giderilmesi amacıyla yönelik bir kurumdur. Bu kurum "sosyal sigortalar" ve "özel sigortalar" olmak üzere başlıca iki ana kola ayrılır. Bunlardan özel sigortalar Türk Ticaret Kanununda düzenlenmiştir. Özel sigortalar bir kimsenin malvarlıksal değeri olan varlıklarını tehlikelere karşı korumak amacıyla yöneliktir. Bir kimse her türlü tehlikelere karşı (örneğin yangın, hırsızlık, ölüm) malını veya hayatını ya da hayatının önemli unsurlarını (örneğin sesini, güzelliğini, gözlerini) sigorta ettirebilir.

Kendimizi Sınayalım

1. Aşağıdakilerden hangisi ticari işletmenin unsurları içinde **yer almaz**?

- Gelir sağlamayı amaçlamak
- Devamlılık
- Esnaf faaliyeti sınırlarını aşmak
- Bağımsızlık
- Tescil

2. Aşağıdakilerden hangisi tacir olmanın sonuçlarından **değildir**?

- Ticaret unvanı seçmek ve kullanmak
- Ticaret siciline kaydolmak
- İflasa tabi olmak
- Bankada cari hesap açtırmak
- Ticari defter tutmak

3. Komandite ortağın yönetim hakkı ile ilgili aşağıdaki ifadelerden hangisi **söylenemez**?

- Kollektif ortağınki gibidir.
- Tüm komandite ortaklar, kural olarak, yönetim hakkına sahiptir.
- Komandite ortaklar, isterlerse, aralarından birine yönetim hakkını devredebilirler.
- Komandite ortaklar, isterlerse, aralarından bir kaçına yönetim hakkını devredebilirler.
- Komandite ortakların yönetim hakkı yoktur

4. Kollektif ortaklık sözleşmesinin bazı eksikliklere karşın tescil edilmesi halinde aşağıda ifade edilenlerden hangisi doğrudur?

- Ortaklık, kollektif ortaklık niteliğini kazanır.
- Ortaklık, adi ortaklık niteliğini kazanır.
- Ortaklık, üçüncü kişilere karşı kurulmamış sayılır.
- Ortaklık, komandit ortaklık olarak kabul edilir.
- Ortaklık kurulmamış sayılır.

5. Aşağıdakilerden hangisi Anonim Ortaklık Genel Kuruluna özgü yetkilerden **değildir**?

- Ortaklığın memur ve müstahdemlerini atamak
- Esas sözleşmenin değiştirilmesi
- Yönetim kurulu üyelerinin seçimi
- Ortaklık varlığının toptan satışı
- Denetçilerin ve işlem denetçisinin seçimi

6. Anonim ortaklık sözleşmesinde aşağıdakilerden hangisinin bulunması zorunlu **değildir**?

- Ortaklığın merkezi ve unvanı
- Ortaklığın işletme konusu.
- Ortaklığın sermayesi
- Her payın itibarî değeri,
- Sözleşme değişikliklerinin yöntemi

7. Bir kimse bir bonoyu devrettiği kişinin adını göstermeksizin sadece imza atarak ciro ederse aşağıdakilerden hangisi söz konusu olur?

- Rehin cirosu
- Teminat cirosu
- Tahsil cirosu
- Beyaz ciro
- Tam ciro

8. Yetkili olmayan bir temsilci tarafından bir kambiyo senedi düzenlenmesi halinde aşağıdaki ifadelerden hangisi **yanlıştır**?

- Kambiyo senedi geçerlidir.
- Tüzel kişilik kambiyo senedi ile bağlı olmaz.
- Senedi düzenleyen senetten sorumludur.
- Senet hükümsüzdür.
- Yetkisiz temsilcinin imzası geçerlidir.

9. Kendisinin olmayan bir gemiyi menfaat sağlamak amacıyla suda kendi adına bizzat veya kaptan aracılığıyla kullanan kişi, üçüncü kişilerle olan ilişkilerinde ne olarak kabul edilir?

- a. Donatan
- b. Vekil
- c. Temsilci
- d. Kaptan
- e. Ticari mümessil

10. Özel sigortalar aşağıdaki kanunlardan hangisinde düzenlenmiştir?

- a. Borçlar Kanunu
- b. Bankacılık Kanunu
- c. Türk Ticaret Kanunu
- d. Medeni Kanun
- e. Anayasa

Kendimizi Sınavalım Yanıt Anahtarı

1. e Yanıtınız yanlış ise “Ticari İşletmenin Unsurları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

2. d Yanıtınız yanlış ise “Tacir Olmanın Hükümleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

3. e Yanıtınız yanlış ise “Komandit Ortaklığın Yönetimi ve Temsili” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

4. a Yanıtınız yanlış ise “Kollektif Ortaklığın Tanımı ve Unsurları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

5. a Yanıtınız yanlış ise “Anonim Ortaklığın Organları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

6. e Yanıtınız yanlış ise “Anonim Ortaklığın Kuruluşu” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

7. d Yanıtınız yanlış ise “Kambiyo Senetlerinin Ciro su” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

8. d Yanıtınız yanlış ise “Kambiyo Senetlerinde Temsil” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

9. a Yanıtınız yanlış ise “Deniz Ticareti” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

10. c Yanıtınız yanlış ise “Sigorta” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

Bir işletmenin ticari işletme sayılabilmesi için, işletme kapsamında yürütülen faaliyetlerin esnaf faaliyeti sınırlarını aşması gerekir. Ticari işletmeyi esnaf işletmesinden ayırmak ancak bu unsur sayesinde olasıdır. Türk Ticaret Kanununa göre, ister gezici olsun ister bir dükkânda veya bir sokağın belirli yerlerinde sabit bulunsun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedeni çalışmasına dayanan ve geliri Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak karnamede gösterilen sınırı aşmayan ve sanat veya ticaretle uğraşan kişi esnaftır.

Sıra Sizde 2

Türk Ticaret Kanununa göre, küçük ve kısıtlılara ait ticari işletmeyi bunların adına işleten yasal temsilci, tacir sayılmaz. Tacir sıfatı, temsil edilene aittir. Ancak, yasal temsilci ceza hükümlerinin uygulanması yönünden tacir gibi sorumlu olur. Bu nedenle veli ya da vasiler tacir gibi sorumlu olanlara örnek oluşturur.

Ayrıca, Türk Ticaret Kanunu göre, bir ticari işletme açmış gibi, ister kendi adına, ister adi bir şirket veya her ne suretle olursa olsun hukuken var sayılmayan diğer bir şirket adına ortak sıfatıyla işlemlerde bulunan kimse, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı tacir gibi sorumlu olacaktır.

Sıra Sizde 3

Türk Ticaret Kanununa göre, kural olarak, ortaklardan her biri ayrı ayrı ortaklığı yönetme hakkına ve görevine sahip olmakla birlikte, ortaklık sözleşmesiyle veya ortakların çoğunluğu ile yönetim işleri, ortaklardan birine veya birkaçına ya da hepsine verilebilir. Ancak, kollektif ortaklıkta ortak olmayan kişiler yönetim yetkisine sahip olamazlar. Bu nedenle Bayan Dicle'nin yönetici olarak atanması mümkün değildir.

Sıra Sizde 4

Anonim ortaklıkların tek ortakla da kurulabilmesi mümkündür. Ortak sayısına üst sınır getirilmemiştir.

Sıra Sizde 5

Tek pay sahipli anonim ortaklıklarda bu pay sahibi genel kurulun tüm yetkilerine sahiptir ve tek başına genel kurulu oluşturup karar alabilecektir. Ancak, tek pay sahibi olan Bayan Cansu'nun genel kurul sıfatıyla alacağı kararların geçerlilik kazanabilmesi için bu kararları yazılı olarak alması zorunludur. Aksi takdirde alacağı kararların hiçbir geçerliliği bulunmayacaktır.

Sıra Sizde 6

Türk Ticaret Kanununa göre, kambiyo senetlerinde senedin geçerliliği açısından borçlunun imzası zorunludur. Borçlunun imzasının mutlaka el yazısı ile atılması gerekir. El yazısı ile olan imza yerine, mekanik herhangi bir araçla, damgayla, mühürle veya parmak basma şeklinde imza geçersizdir. Kambiyo senetlerinde, imzanın mutlaka elle atılması gerektiği için, elektronik imza atılarak kambiyo senedi düzenlenemez.

Sıra Sizde 7

Emre yazılı senetler kural olarak ciro ve teslim ile el değiştirebilir. Ancak, emre yazılı senetlerin ve doğal olarak kambiyo senetlerinin ciro yapılmaksızın devri de mümkündür. Örneğin, alacağın temlik, miras, cebri icra yolu gibi yollarla da emre yazılı senetlerin devri gerçekleşir. Bu nedenle Deniz'in bu senetleri başka şekilde devralma olasılığı bulunduğundan Ceren'in sorusu saçma değildir.

Sıra Sizde 8

Türk Ticaret Kanununa göre, görüldüğünde ödenmek üzere keşide olunan poliçe ibrazında ödenir. Böyle bir poliçenin düzenlenme tarihinden itibaren bir yıl içinde ödenmesi için ibraz edilmesi gerekir. Bu nedenle Burcu, bu senedi 20.02.2012 tarihinden itibaren 1 yıl içinde ödemesi için Ahmet'e ibraz etmesi gerekir.

Sıra Sizde 9

Navlun sözleşmesi, yolculuk çarteri sözleşmesi ve kırkambar sözleşmesi olmak üzere ikiye ayrılır.

Sıra Sizde 10

Özel sigorta, bir kimsenin malvarlığı değeri olan varlıklarını tehlikelere karşı korumak amacıyla yöneliktir. Sosyal sigortanın amacı, serveti olmayan sosyal sınıfları güvence altına almak, onların geleceğini güvenli bir hale getirmektir. Özel Sigortalar Türk Ticaret Kanununda düzenlenmiştir ve zorunlu değildir. Sosyal sigortalar ise kendi kanunlarında düzenlenmiştir ve zorunludur.

Yararlanılan Kaynaklar

Arkan, S. (2016). **Ticari İşletme Hukuku**, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü

Aslan, İ.Y. Şenyüz D. (2012), İşletme Hukuku, **Bursa: Ekin Yayınları**

Bahtiyar, M (2016). Ortaklıklar Hukuku, İstanbul: Beta Basım Yayın.

Bahtiyar, M. (2016). Ticari İşletme Hukuku, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım

Bahtiyar, M. (2016). Kıymetli Evrak Hukuku, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım

Bilgili, F. ve Demirkapı, E. (2012). **Şirketler Hukuku**, Bursa: Dora Basım Yayım

Bozkurt, T. (2016). Ticari İşletme Hukuku: Kuram Kitap

Kayar İ. (2015). **Ticaret Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayıncılık

Poroy, R. ve Yasaman, H. (2015). **Ticari İşletme Hukuku, İstanbul: Vedat Kitapçılık**

Ülgen H., Helvacı M., Kendigelen A., Kaya A., Nomes Ertan F. (2015). Ticari İşletme Hukuku, İstanbul: XII Levha

Tekinalp, Ü. ve Çamoğlu, E. (2011). **6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Ticari Mevzuat Açıklamalı Notlu ve Karşılaştırmalı**, İstanbul: Vedat Kitapçılık