

ŞİRKETLER BİLGİ PORTALI: TÜRKİYE İÇİN BİR MODEL ÖNERİSİ¹

Doç. Dr. Yakup ERGİNCAN*
Av. Özgür BÜLBÜL**

COMPANY INFORMATION PORTAL: A MODEL PROPOSAL FOR TURKEY

ÖZET

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 1524'üncü maddesinde denetime tabi olan sermaye şirketleri için, kuruluşlarının ticaret siciline tescili tarihinden itibaren üç ay içinde bir internet sitesi açmak ve bu sitenin belirli bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanmasına özgülemek zorunluluğu getirilmiştir. Web sayfalarının biçim ve içeriğine ilişkin yapılan değerlendirmelerde, bir Web sayfasında olması gereken bazı temel noktalar belirtilmektedir. Bunlar: doğruluk, yetkinlik, yansızlık, içerik ve güncelliktir. Bu çalışmada öncelikle Türk Ticaret Kanunu'nun benimsediği sistem ve uluslararası örnekler

¹ Bu çalışmada yer alan görüşler yazarların kendisine ait olup, kurum görüşlerini yansıtmaz.

* Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. Genel Müdürü

** Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. Hukuk İşleri Müdürü V.

üzerinde durulacaktır. Çalışmanın son bölümünde ise ülkemiz için model önerisinde bulunulacaktır.

ANAHTAR KELİMELELER: *İnternet, İnternet Sitesi, İnternet Sitesi Açma Zorunluluğu, Kamuyu Aydınlatma, Merkezi Veri Tabanı, XBRL*

ABSTRACT

According to the article 1524 of the Turkish Commercial Code numbered 6102, the corporations that are subject to audit are obliged to open a web site in three months starting from the register of their establishment to the trade registry, and to designate a specific area of the said web site for the publishing of the announcements that the corporation legally has to make. In the evaluations related to the design and content of the web pages, some basic points that should be on a web page are stated. These points are; accuracy, competence, objectivity, content and actuality. First of all the system accepted by Turkish Commercial Code and international instances are explained in this study. In the last part of the study, a model for our country is suggested.

KEYWORDS: *Internet, Web site, Obligation to Open a Web Site, Public Disclosure, Central Data Base, XBRL*

1. GİRİŞ

13.01.2011 tarih ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 1524'üncü maddesinde denetime tabi olan sermaye şirketleri için, kuruluşlarının ticaret siciline tescili tarihinden itibaren üç ay içinde bir internet sitesi açmak ve bu sitenin belirli bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanmasına özgülemek zorunluluğu getirilmiştir. Bağımsız denetime tabi her sermaye ortaklığının bilgi toplumu hizmetlerine özgülenmiş internet sitesinin bulunması zorunluluğu bağlamındaki şeffaflık anlayışı ile pay sahibi korunmuştur². Sitenin, bir numara altında tescili ve ilgili diğer hususlar Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (Bakanlık) tarafından bir yönetmelikle düzenleneceği

² TEKİNALP Ünal, 2013, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, 3 bası, İstanbul, 2013, S. 284

hükme bağlanmıştır. Bakanlık tarafından hazırlanıp Resmi Gazetenin 31.05.2013 tarihli sayısında yayımlanan “Sermaye Şirketlerinin Açacakları İnternet Sitelerine Dair Yönetmelik” (Yönetmelik) ile TTK’nın 1524’üncü maddesinin birinci fıkrası ile internet sitesi açılmasına ve bu sitenin belirli bir bölümünün şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanması için özgülenmesine ve bilgi toplumu hizmetlerine ayrılmasına ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

Web sayfalarının biçim ve içeriğine ilişkin yapılan değerlendirmelerde, bir Web sayfasında olması gereken bazı temel noktalar belirtilmektedir. Bunlar: doğruluk, yetkinlik, yansızlık, içerik ve güncelliktir³.

Bu çalışmada öncelikle TTK’nın benimsediği sistem ve uluslararası örnekler üzerinde durulacaktır. Çalışmanın son bölümünde ise ülkemiz için model önerisinde bulunulacaktır.

2. TTK’nın Kabul Ettiği Sistem

2.1. Genel kural

TTK’nın 1524 üncü maddesi ile denetime tabi olan sermaye şirketleri için, kuruluşlarının ticaret siciline tescili tarihinden itibaren üç ay içinde bir internet sitesi açmak ve bu sitenin belirli bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanmasına özgülemek zorunluluğu getirilmiştir. İnternet sitesinde yayımlanacak içerikler, TTK’da belli bir süre belirtilmiş ise bu süre içinde, belirtilmemiş ise içeriğin dayandığı işlemin veya olgunun gerçekleştiği tarihten, tescil veya ilana bağlandığı durumlarda ise tescil veya ilanın yapıldığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde, şirketin kuruluşundan internet sitesi açılıncaya kadar geçen sürede yayımlanması gereken içerikler de bu sitenin açıldığı tarihte siteye konulur.

Maddenin gerekçesinde 1524 üncü maddesinin bir genel hüküm olduğu, TTK’nın çeşitli hükümlerinde web sitesine konulacak içeriğe ilişkin düzenlemelere yer verildiği, web sitesi ile ilgili düzenlemenin gelişmelere açık olduğu, pek de uzak olmayan bir gelecekte yapılacak

³ BAYRAM Fatih - TEMİZEL Fatih, 2007, “Yatırımcıların Bilgilendirilmesinde Borsa Web Sitelerinin Özellikleri: Feas Üyesi Borsalar Örneği”, 2007, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Volume 9, 2007, S.310

değişikliklerle söz konusu başlık altında yer alan düzenlemelerin genişleyebileceği düşünüldüğü, alanın çok dinamik ve bu konudaki uluslararası çalışmaların çok yoğun olduğu belirtilmektedir⁴. Hüküm, en üst düzeyde şeffaflığın sağlanması amacıyla öngörülmüştür.

Bu madde kapsamında, bu yükümlülükler uymaması, ilgili kararların iptal edilmesinin sebebini oluşturmakta, Kanuna aykırılığın tüm sonuçlarının doğmasına yol açmakta ve kusuru bulunan yöneticiler ile yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna neden olmaktadır⁵. Cezai hükümler saklıdır. İnternet sitesinin bilgi toplumu hizmetlerine ayrılmış bölümü herkesin erişimine açıktır. Erişim hakkının kullanılması, ilgili olmak veya menfaati bulunmak gibi kayıtlarla sınırlandırılmayacağı gibi herhangi bir şarta da bağlanamaz. Bu ilkenin ihlali hâlinde herkes engelin kaldırılması davasını açabilir⁶.

İnternet sitesinin bu maddenin amaçlarına özgülenmiş kısmında yayımlanan içeriğin başına tarih ve parantez içinde "yönlendirilmiş mesaj" ibaresi konulması zorunludur. Bu ibare ancak TTK'ya ve 1524 üncü maddede atfı yapılan yönetmeliğe uyulmak suretiyle değiştirilebilir. Özgülenen kısımda yer alan bir mesajın, yönlendirildiği karinedir.

TTK ve ilgili diğer kanunlarda veya idari düzenlemelerde daha uzun bir süre öngörülmedikçe, şirketin internet sitesine konulan bir içerik, üzerinde bulunan tarihten itibaren en az altı ay süreyle internet sitesinde kalır, aksi hâlde konulmamış sayılır⁷.

TTK'nın 1524 üncü maddesinin ilk halinde her sermaye şirketinin bir internet sitesi açacağı ve bu sitenin belirli bir bölümünü maddede ayrıntılı bir şekilde öngörülen hususların yayımlanmasına özgüleyeceği hükme bağlanmıştı. Maddeye yöneltilen eleştirileri dikkate alan kanun koyucu 6335 sayılı Kanun ile en radikal değişikliklerini de bu maddede gerçekleştirilmiştir⁸. Birçok fıkrası yeniden kaleme alınan

⁴ TTK madde 1524 gerekçe

⁵ TTK madde 1524, fıkra 2

⁶ TTK madde 1524, fıkra 3

⁷ TTK madde 1524, fıkra 5

⁸ KENDİGELEN Abuzer, 2012, *Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler*, 2. Basım, XII Levha, İstanbul 2012, S. 596

maddenin yeni düzenlemesinde tüm sermaye şirketleri yerine sadece TTK'nın 397 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca denetime tabi tutulan sermaye şirketleri bakımından internet sitesi açma yükümlülüğü getirilmiştir. Yine sitede yayımlanacak içeriğin kapsamı oldukça daraltılmış ve kanunen yapılması gereken ilanlarla sınırlandırılmıştır. Maddede yapılan önemli diğer bir değişiklik ise internet sitesi defterine ilişkin zorunluluğun kaldırılması olmuştur.

TTK'nın 1524 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca bu sitenin bilgi toplumu hizmetlerine ayrılan bölümü herkesin erişimine kayıtsız ve şartsız olarak açıktır. Bu hakkın sınırlandırılması halinde herkes “engelin kaldırılması” adı altında bir dava açabilir⁹. Hükümde “yönlendirilmiş mesaj” adı altında yeni bir kavrama yer verilmiş ve gerekçeden anlaşıldığı kadarıyla bu mesaja muhatabının dayanması kaydıyla hukuki sonuç bağlanmıştır. Hükümün gerekçesinde, yönlendirilmiş mesaj kavramının AB'nin e-ticarete ilişkin yönergesinden alındığı ve kavram ile üçüncü kişiye yönlendirilen mesajın kastedildiği ifade edilmektedir. Bu mesaj yönlendirildiği andan itibaren, kural olarak şirketin tasarrufundan çıkmıştır. Şirket bu mesajı kanuni usul ve şartlara uymadan değiştiremez. Kanuni usul ve şartlar ise mesajın içeriğine, niteliğine ve dâhil bulunduğu kurum ile bağlı hükümlere göre değiştirilebilir. Yönlendirilmiş mesaj üçüncü kişi yönünden de hukuki bir anlam taşır. Yönlendirilmiş mesaj, ona dayanan tarafından, yönlendirildiği şekli ile alınmış sayılır. Alınmış sayılma üçüncü kişi tarafından biliniyor anlamına gelmez ve böyle anlama uygun sonuçlar doğurmaz. Çünkü kimse web sitesine bakmaya, ona ulaşmaya mecbur değildir. Ancak web sitesine ve yönlendirilmiş mesaja dayanıyorsa yönlendirilmiş mesaj onun tarafından da alınmış kabul olunur ve bu kabul hukuki sonuç doğurur. Yönlendirilmiş mesaj üzerine yönlendirilmiş veya eşanamlı bir ibare konularak diğer mesajlardan ayrılır. Web sitesinin tahsis edilen kısmına konulan mesajlar yönlendirilmiştir. Bunun pek az istisnası olabilir, tahsis edilen kısımda bulunan mesajlar bu ibareyi içermeseler bile öğretinin ve yargı kararlarının belirlediği hallerde böyle varsayılabilir. Bu hususta karine vardır. Ancak, Direktiflerde bilgi toplumu hizmeti, kullanıcının bireysel talebi üzerine ve elektronik vasıtalar ile, kural olarak bir karşılık elde

⁹ TEKİNALP Ünal, 2006, “Erişim Hakkı”, Batider 2006, C. XXIII, s 5-12

etmek amacıyla, uzaktan sağlanan her türlü hizmet olarak tanımlanmaktadır.

AB'nin 8.6.2000 tarih ve 2000/31/EC sayılı Elektronik Ticaret Direktifinde esas alınan bilgi toplumu hizmetleri ile kastedilen amacın, özellikle internet üzerinden gerçekleştirilen elektronik ticaretin hukuki boyutunun düzenlenmesi olduğu ifade edilmektedir¹⁰.

2.2. İnternet Sitesi Yönetmeliği ile Sağlanan Esneklik

Yukarıda belirtildiği üzere 6102 sayılı Kanunun 397 nci maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen denetime tabi sermaye şirketleri tarafından açılacak internet sitelerinde ilan edilecek ve erişime açık tutulacak asgari içeriğe, denetime tabi sermaye şirketleri ile Merkezi Veri Tabanı Hizmet Sağlayıcıların (MTHS) yapacakları işlemlere ve bu işlemlerden kaynaklanan yükümlülüklerle ilişkin usul ve esaslar TTK'nın 1524 üncü maddesine dayanılarak çıkarılan Sermaye Şirketlerinin Açacakları İnternet Sitelerine Dair Yönetmelik ile düzenlenmiştir. Yönetmelik 01.10.2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren kurulan şirketlerin kuruluşlarının ticaret siciline tescil edildiği tarihten itibaren üç ay içinde internet sitesi açmaları ve bu site nin belirli bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanması için özgülemeleri gerekir. Yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihten sonra kapsama dâhil olan sermaye şirketlerinin, kapsama girdikleri tarihten itibaren üç ay içinde internet sitesi açmaları ve bu sitenin belirli bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanması için özgülemeleri gerekir¹¹.

Yönetmelik ile kapsama dâhil şirketlere internet sitesine ilişkin yükümlülüklerini doğrudan kendileri yerine getirebilmeleri yerine Bakanlıktan faaliyet izni almış MTHS'lerden destek hizmeti almak suretiyle de yerine getirebilmelerine imkân tanınmıştır. Yönetmelikte MTHS; Kanunun 1524 üncü maddesi ve Yönetmelik uyarınca şirketlerin kendi internet sitelerinin özgülenmiş kısmında erişime açılması gereken içeriği güvenli ortamda tutma, şirketin erişimine hazır bulundurma ve

¹⁰ EMREHAN İnal, 2005, *E-Ticaret Hukukundaki Gelişmeler ve İnternette Sözleşmelerin Kurulması*, İstanbul, 2005; s. 41 vd

¹¹ Yönetmelik madde 5

arşivleme dâhil olmak üzere Bakanlıkça belirlenmiş diğer faaliyetleri yürüten özel hukuk tüzel kişisi olarak tanımlanmıştır.

Yönetmelikle kapsama dâhil şirketler açısından getirilen bir olanak şirketler topluluğuna dâhil olan şirketlerin internet sitesine ilişkin yükümlülüklerini, MTHS yetkisine sahip olmasa bile topluluk içinde yer alan şirketlerden biri tarafından da yerine getirebilmelerine olanak tanınması olmuştur. Bu durumda hizmet alan topluluk şirketi kendi internet sitesini açmış sayılır.

Şirketlerin yükümlülükleri İnternet Sitesi Yönetmeliğinin 10 uncu maddesinde sayılmıştır. Şirketler tarafından internet sitesinin bilgi toplumu hizmetlerine ayrılmış bölümünün şirkete ait internet sitesi üzerinden veya MTHS'ler üzerinden arama motorları tarafından kolay bulunabilmesi için, ana sayfada "bilgi toplumu hizmetleri" şeklinde bir ibareye yer verilmelidir. Sahip oldukları internet sitesi üzerinde bu bilgileri sağlayan şirketler, internet sitesinde yer alan içeriğin sitede yayımlanması, değiştirilmesi ve yenilenmesi gibi işlemlerde güvenli elektronik imza ve zaman damgası kullanırlar. Sahip oldukları internet sitesi üzerinde bu bilgileri sağlayan şirketler, ilgili bilgilere erişim için internet sitesi içinde "http://firmaalanadi/bilgitoplumuhizmetleri" adresinden ya da ikinci fıkra doğrultusunda doğrudan MTHS'ye yönlenmeyi sağlamak zorundadırlar. Şirketlerin, sahip oldukları internet sitelerinde erişime açık bulundurdıkları bilgi ve belgeleri Yönetmeliğin 12 nci maddesinde belirlenen kriterlere uygun olarak elektronik ortamda arşivlemeleri ve sahip oldukları internet sitelerini, Yönetmeliğin 11 inci maddesinde öngörülen teknik hususlar ve güvenlik kriterlerine uygun olarak işletmek zorundadırlar.

MTHS'nin yükümlülükleri İnternet Sitesi Yönetmeliğinin 8 nci maddesinde sayılmıştır. Buna göre MTHS'ler Yönetmeliğin 11 inci maddesinde öngörülen teknik hususlar ve güvenlik kriterlerine uymakla, güvenli elektronik imzayı destekleyecek alt yapıyı sağlamakla, şirketlerin taleplerine göre internet sitesini barındırma veya veri tabanını muhafaza etme fonksiyonlarını yerine getirmekle, yürütmekte olduğu faaliyete engel bir durum çıkması halinde bunu yedi gün içinde Bakanlığa bildirmekle ve Bakanlıkça talep edilmesi halinde, MERSİS ve diğer ilgili veri tabanları ile entegrasyonunu gerçekleştirmekle yükümlüdür.

2.3. İnternet Sitesinde Yayınlanan İçerik

TTK'nın 1524 üncü maddesi ile kapsama dâhil şirketlere internet sitelerinin bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanmasına özgülemek zorunluluğu getirilmiştir. Bu ilanların ne olduğu İnternet Sitesi Yönetmeliğinin 6 ncı maddesinde sayılmıştır. Yayınlanacak içeriklerin sürekli yayınlanacak içerikler ve süreli olarak yayınlanacak içerikler olarak ayrılması mümkündür. Buna göre; İnternet sitesinin açılması ile birlikte aşağıdaki içerikler internet sitesinde sürekli olarak yayımlanır.

a) Şirketin MERSİS numarası, ticaret unvanı, merkezi, taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı ile anonim şirketlerde yönetim kurulu başkan ve üyelerinin, limited şirketlerde müdürlerin, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticilerin ad ve soyadları.

b) Bir tüzel kişinin; anonim şirketlerde yönetim kuruluna üye olarak limited şirketlerde müdür olarak seçilmesi durumunda; tüzel kişiyle birlikte, tüzel kişi adına tüzel kişi tarafından belirlenen gerçek kişinin de tescil ve ilan olduğuna ilişkin açıklama, seçilen tüzel kişinin MERSİS numarası, ticaret unvanı, merkezi ve tüzel kişi ile birlikte tescil edilen gerçek kişinin adı ve soyadı.

c) Seçilen denetçinin adı ve soyadı/unvanı, yerleşim yeri/merkezi, varsa tescil edilmiş şubesi.

Yayımlanan bu içeriklerde değişiklik olması halinde bu içeriklerin yeni hali, değişikliğin meydana geldiği tarihte internet sitesinde yayımlanır.

Şirketçe internet sitesinde en az altı aylık süre için yayımlanması gereken içerikler ise şunlardır;

a) Kanunun 149 uncu maddesinin birinci fıkrasına göre, birleşme sözleşmesi, birleşme raporu, son üç yılın finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporları, gereğinde ara bilançoları ortakların incelemesine sunulmak üzere genel kurul kararından önceki otuz gün içinde,

b) Bu fıkranın (a) bendinde sayılan belgelerde inceleme yapma hakkının belirtildiği, bu belgelerin nereye tevdi edildiklerine ve nerelerde incelemeye hazır tutulduklarına ilişkin ilan, belgelerin tevdi tarihinden itibaren en az üç iş günü öncesinde,

c) Birleşmeye katılan şirketlerin, alacaklılarına, alacaklarının

teminat altına alınması için talepte bulunabileceklerine dair sicil gazetesinde yedişer gün arayla üç defa yapılan ilan, birinci ilanın sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde,

ç) Bölünmeye katılan şirketlerden her biri tarafından, Kanununun 171 inci maddesi uyarınca bölünme sözleşmesi veya planı, bölünme raporu, son üç yılın finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporları ve varsa ara bilançoları üzerinde inceleme yapma hakkına işaret eden ve bu belgelerin nereye tevdi edildiklerine ve nerelerde incelemeye hazır tutulduklarına dair ilan, bölünme kararının alındığı tarihten iki ay önce,

- d) Bölünmeye katılan şirketler tarafından alacaklıların alacaklarını bildirmeye ve teminat verilmesi için talepte bulunmaya çağırılmasına ilişkin sicil gazetesinde yedişer gün arayla üç defa yapılan ilan, birinci ilanın sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde,
- e) Şirkete fesih davası açılmış ise davanın açıldığı hususu, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde,
- f) Şirkete açılan fesih davasına ilişkin kesinleşmiş olan mahkeme kararı, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde,
- g) Genel kurulun toplantıya çağırılmasına ilişkin ilan en geç sicil gazetesinde yayımlandığı tarihte,
- ğ) Anonim şirket genel kurulunda, finansal tabloların ve buna bağlı konuların müzakeresinin bir ay sonraya ertelenmesi halinde, bu duruma ilişkin pay sahiplerine yapılan ilan, erteleme kararı tarihinden itibaren en geç beş gün içinde,
- h) Şirketin genel kurul toplantı tutanağı ile imtiyazlı pay sahipleri özel kurulunun toplantı tutanağı genel kurul tarihinden itibaren en geç beş gün içinde,
- ı) Kanununun 428 inci maddesi uyarınca organın temsilcisi, bağımsız temsilcisi ve kurumsal temsilciliğe ilişkin ilanlar, ilanın yayımlandığı gün,
- i) Genel kurul kararına karşı iptal veya butlan davasının açıldığı hususu ve duruşma günü, şirket sözleşmesine uygun olarak yapılan ilan tarihinden itibaren en geç beş gün içinde,

j) Genel kurul kararının iptaline veya butlanına ilişkin kesinleşmiş mahkeme kararı, tescil tarihinden itibaren en geç beş gün içinde,

k) Şirket sözleşmesinin değiştirilmesine ilişkin genel kurul kararı, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde,

l) Kayıtlı sermaye sisteminde yönetim kurulunun sermayenin artırılmasına ilişkin kararı, çıkarılmış sermayeyi gösteren esas sözleşme maddesinin yeni şekli, yeni payların itibarî değerleri, cinsleri, sayıları, imtiyazlı olup olmadıkları, imtiyazlı paylara ve rüçhan haklarına ilişkin sınırlamalar ve kullanılma şartları ile bunların süresi, prime dair kayıtlar ve bunun uygulanması hakkındaki kurallar şirket sözleşmesine uygun olarak yapılan ilan tarihinden itibaren en geç beş gün içinde,

m) Yeni pay alma hakkının kullanılabilmesinin esaslarının belirlenmesine ilişkin yönetim kurulunun kararı, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde,

n) Esas sermayenin azaltılması durumunda, sermaye azaltılmasına gidilmesinin sebepleri ile azaltmanın amacı ve azaltmanın ne şekilde yapılacağına ilişkin ayrıntılı açıklamalar, bu açıklamaların da yer aldığı genel kurul toplantısına ilişkin çağrı ilanının sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde,

o) Genel kurulun esas sermayenin azaltılmasına ilişkin kararı üzerine alacaklılara sicil gazetesinde yedişer gün arayla üç defa yapılan ilan, birinci ilanın yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde,

ö) Mütemerrit pay sahibine temerrüde konu olan pay tutarını bir ay içinde ödemesi, aksi halde, ilgili paylara ilişkin haklarından yoksun bırakılacağı ve sözleşme cezasının isteneceğine ilişkin yapılan davet ve ihtar mesajı, bu davet ve ihtarın sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde internet sitesine konur. Nama yazılı pay senedi sahiplerine, davet ve ihtarın ilan yerine iadeli taahhütlü mektupla yapılması halinde, bu davet ve ihtar iadeli taahhütlü mektubun gönderildiği tarihten itibaren en geç beş gün içinde,

p) Yönetim kurulunun hamiline yazılı pay senetlerinin bastırılmasına ilişkin kararı, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde,

r) Alacaklı oldukları, şirket defterlerinden veya diğer belgelerden anlaşılamayan ya da yerleşim yerleri bilinmeyen diğer alacaklılara yönelik şirketin sona ermiş bulunduğu konusunda bilgilendirilmelerine ve alacaklarını tasfiye memurlarına bildirmeye çağrılmalarına ilişkin sicil gazetesinde birer hafta arayla üç defa yapılan ilan, birinci ilanın yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde,

s) Şirketler topluluğuna dâhil bir teşebbüs tarafından payların, Kanununun 198 inci maddesinde belirtilen oranlarda kazanılması veya elden çıkarılmasına ilişkin açıklama, gerçekleşme tarihinden itibaren en geç beş gün içinde,

ş) Kanununun 966 ncı maddesinin birinci fıkrası uyarınca malik ve diğer hak sahiplerinin kimler olduğunun veya yerleşim yerlerinin belli olmadığı hallerde, geminin gemi sicilinden silinmesine ve belirlenen süreye ilişkin olarak sicil gazetesinde yapılan ilan, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde,

t) Şirketler topluluğuna dâhil olan teşebbüsün ve sermaye şirketinin yönetim kurulu üyeleriyle yöneticilerinin, kendileri, eşleri, velayetleri altındaki çocukları ve bunların, sermayelerinin en az yüzde yirmisine sahip buldukları ticaret şirketlerinin o sermaye şirketindeki payları ile ilgili olarak yapacakları açıklama, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde,

u) Şirketler arasında yapılan hâkimiyet sözleşmesi sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde,

ü) Şirketteki pay sahibi/ortak sayısının bire düşmesi ya da şirketin tek pay sahipli/ortaklı olarak kurulması halinde, şirketin tek pay sahipli/ortaklı olduğu hususu ve tek pay sahibi/ortağın adı, soyadı, yerleşim yeri ve vatandaşlığına dair bilgiler sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde,

v) Şirket sözleşmesi ve değişiklikler kuruluşun ya da değişikliğin sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde,

y) Şirketin tescilinden itibaren iki yıl içinde bir işletme veya aynın, sermayenin onda birini aşan bir bedel karşılığında devralınmasına veya kiralanmasına ilişkin sözleşme sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde,

z) Yönetim kurulunun veya müdürler kurulunun temsile yetkili kişileri ve bunların temsil şekillerini gösterir kararı, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde,

aa) Anonim şirketlerde genel kurulun çalışma usul ve esaslarını içeren iç yönerge ilan tarihini izleyen beş gün içinde,

bb) Yönetim kurulunun rüçhan hakkının sınırlandırılmasının veya kaldırılmasının gerekçelerini, yeni payların primli ve primsiz çıkarılmasının sebeplerini, primin nasıl hesaplandığını gösteren raporu sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde,

cc) Sermayenin azaltılmasının sebepleri ile azaltmanın amacı ve azaltmanın ne şekilde yapılacağını gösterir yönetim/müdürler kurulunca hazırlanmış ve genel kurul tarafından onaylanmış sermayenin azaltılmasına ilişkin rapor, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde,

çç) Yönetim/müdürler kurulunun pay bedellerinin ödenmesine ilişkin çağrı ilanı yapıldığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde,

dd) Yönetim kurulunun mütemerrit pay sahibinin senedini iptal etmesine ilişkin kararı sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde,

ee) Yönetim kurulu veya müdürler kurulu ile genel kurul toplantılarının elektronik ortamda yapılması veya bu toplantılara elektronik ortamda katılım sağlanması hallerinde, elektronik ortam araçlarının etkin katılmaya elverişliliğinin ispatlandığı teknik rapor, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde,

internet sitesine konur.

2.4. İnternet Sitelerinin Teknik ve Güvenlik Kriterleri

Şirketlerin ve MTHS'lerin, internet sitelerinin asgari yedekleme ve felaketten kurtarma planlarına, yetkisiz erişimlere ve saldırılara karşı gerekli ağ ve sistem güvenliğine sahip olmaları gerekir. Şirketler ve MTHS'ler, ilgili düzenlemelerin internet sitesinde bulunmasını öngördüğü asgari içeriğin üçüncü kişilere karşı erişilebilirliğini, bütünlüğünü, güvenliğini, değiştirilmezliğini ve inkâr edilmezliğini sağlarlar. Şirketler ve MTHS'ler, verdikleri hizmetlere ilişkin sunucuları barındıran veri merkezlerini ve sistemlerini Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde kurup işletebilecekleri gibi bulut bilişim teknolojisi de dâhil olmak

üzere güncel teknolojileri kullanarak yurt dışında da kurup işletebilirler veya hizmet satın alabilirler.

Şirketler ve MTHS'ler, işleyiş ve güvenlik kriterlerine ilişkin olarak;

- a) ISO/IEC 27001 standardına uyarlar.
- b) Engelli bireylerin erişilebilirliği sağlamak için ise ISO/IEC 40500:2012 (W3C Web Content Accessibility Guidelines (WCAG) 2.0) standardına uydıklarını taahhüt ederler. Şirketler ve MTHS'ler, işleyiş ve güvenlik kriterlerine ilişkin olarak Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Kamu Sertifikasyon Merkezinin (Kamusm) internet sitesinde yayımlanan İnternet Sitesi Yükümlülüğüne Tabi Şirketlerin veya MTHS'lerin Alacakları Teknik Raporda Yer Alması Gereken Teknik Kriterler Rehberindeki¹² şartları sağlarlar. Söz konusu rehber şirket veya MTHS'lerin halka açık bildirimlerin yayımlandığı internet sitesi hizmetini verirken içeriğin gösterilmesi, izleme kayıtlarının tutulması, yedekleme ve felaket kurtarma planlarının uygulanması, bildirimlerin güvenli elektronik imza ile imzalanması, imzalı bildirimlerin e imzalarının doğrulanması, oluşturulacak e-imzaların profilleri ve internet sitesinden yayınlanan elektronik imzalı bildirimlerin e-imza arşivlemelerinin yapılması için belirlenen teknik kriterleri kapsamaktadır.

Rehbere göre hem MTHS'ler hem de şirket'ler en az aşağıdaki olaylar için izleme kaydı oluşturmalıdır:

- a. Dosya yükleme işlemi, dosya ismi, dosya kategorisi, yükleme işlemi gerçekleştiren kullanıcı adı, IP adresi (sadece yükleme internete açık IP adresinden yapıldı ise) ve yükleme zamanı
- b. Her imzalama işlemi sonrasında, dosya kategorisi ve imzalama zamanı, imzalayan sertifikanın "DN" alanı
- c. Herhangi bir İmza sertifikasının değişmesi durumunda, sertifikanın değiştiğine dair kayıt, yeni sertifikanın "DN" alanı,

¹² <http://www.kamusm.gov.tr/dosyalar/rehberler/REHB-001 - 003 Internet Sitesi Teknik Kriterler Rehberi.pdf>

sertifika güncelleme işlemini yapan kullanıcı adı, yükleyen kullanıcıya ait IP adresi (sadece yükleme internete açık IP üzerinden yapıldı ise) ve sertifika güncelleme zamanı.

İzleme kayıtlarının tarih aralığı, varsa kullanıcı adı ve IP (interneteye açık IP adresleri için) sorgulanmasını sağlayacak bir ekran ile gerektiğinde ilgili kayıtların sorgulanması mümkün olmalıdır. Arşivleme amacıyla tutulan izleme kayıtlarında TC kimlik numarası saklanmamalıdır. MTHS tarafından içerik sağlanıyor ise içerik sahibi şirketin kendine özgü bir hesap üzerinden izleme kayıtlarının IP, kullanıcı adı, tarih kriterlerine göre sorgulanabilmesi MTHS tarafından sağlanmalıdır. İzleme kayıtları arşiv kayıtları ile beraber 5 yıl boyunca imzalı ve zaman damgalı olarak saklanmalıdır. Güvenli elektronik imza oluşturma yazılımına ilişkin uyulması gereken teknik kriterler aşağıda verilmiştir:

a. İnternet üzerinden halka açık bilgileri yayınlayan şirket/MTHS'nin kendi sisteminde güvenli e imza oluşturma yazılımının olması zorunludur. Güvenli elektronik imza oluşturma yazılımı e imza mevzuatında yer alan CWA 14170'deki kriterleri sağlayacaktır.

b. Şirket ve MTHS tarafından oluşturulan tüm imzalarda 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu kapsamındaki NES'ler kullanılacaktır.

c. Şirket yetkilisinin veya onun yetkilendirdiği kişinin imzasının doğrulanmadığı belgeler internet sitesi üzerinden yayınlanmayacaktır.

ç. MTHS, web üzerinden belge imzalanmasına imkan veren güvenli elektronik imza oluşturma yazılım hizmetini müşterisi olan şirketlere sunmak zorundadır.

d. MTHS üzerinden yayınlanacak içeriklerin güvenli elektronik imzalama işlemi, MTHS imza oluşturma yazılımı üzerinden gerçekleştirilecektir. MTHS'nin sunacağı güvenli elektronik imza oluşturma yazılımı, Şirketin yüklediği içeriğin, Şirket yetkilisi veya onun yetkilendirdiği kişiye ait sertifika ile imzalanması işlemini gerçekleştirecektir.

Güvenli elektronik imza doğrulama yazılımına ilişkin uyulması gereken teknik kriterler aşağıda verilmiştir:

a. İnternet üzerinden halka açık bilgileri yayınlayan Şirket/MTHS, yayınladığı e - imzalı belgelerin imzasının doğrulanmasına imkân veren

güvenli elektronik imza doğrulama yazılımı hizmetini vermeye zorunludur. Güvenli elektronik imza doğrulama yazılımı e-imza mevzuatında yer alan CWA 14171'deki kriterleri sağlayacaktır.

b. Özgülenmiş alanda sunulan e-imzalı dokümanın doğrulanmasına, dokümanın imzasız hali ile ayrıık imzasının veya bütünleşik imzalı halinin kullanıcının bilgisayarın a indirilip kaydedilmesine imkân verilecektir.

c. İmza doğrulama uygulaması; e-imzalı dokümanın seçilmesine, içeriğinin gösterilmesine, imzasının doğrulanmasına, imza doğrulama sonucunun ekrandan anlaşılır bir dilde gösterilmesine, imzalayan kişinin adı/soyadı, kurumu, varsa unvanı, sertifikayı veren ESHS bilgileri ve zaman damgası üzerindeki imza zamanı bilgisinin ekrandan gösterilmesine imkân verecektir.

Elektronik imzalı belgelerin arşivlenmesine ilişkin uyulması gereken teknik kriterler aşağıda verilmiştir:

a. E-imzalı olarak halka duyurulan bilgilerin, ilgili mevzuat gereği saklanmak zorunda olduğu süre kadar e-imzaların güvenliğinin sağlanması için e-imza arşivlemelerinin yapılması zorunludur. Bu amaçla Şirket/MTHS'nin e-imza arşivleme yapan yazılımları mevcut olmalıdır.

b. E-imzalı belgeler arşivlenirken ETSI TS 101 733, ETSI TS 101 903 veya ETSI TS 102 778'de tanımlanan arşiv elektronik imza formatına uygun olarak e-imzaların arşivlenmesi sağlanacaktır.

Elektronik imzalı belgelerin uzun ömürlü olabilmesi için güvenli elektronik imzaların, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu tarafından 2/7/2012 tarihli ve 2012/DK- 15/299 sayılı Kurul Kararı ile yayımlanan Elektronik İmza Kullanım Profilleri Rehberinde yer alan Uzun Dönemli ve ÇİSDuP Kontrollü Güvenli Elektronik İmza Politikaları (Profil

P4)'na uygun olarak üretilmesi ve bu imzaların saklanması gereken süre içinde belirli zaman aralıklarında arşiv formatında güncellenmesi gereklidir.

İnternet sitesinde yayımlanan içerik, ilgili mevzuatta daha uzun bir süre öngörülmedikçe internet sitesindeki yayımının son bulunduğu tarihten itibaren beş yıl süre ile elektronik olarak arşivlenir. İçeriğin MERSİS ve/veya diğer veri tabanlarına bir MTHS aracılığıyla aktarılması Bakanlık tarafından zorunlu kılınmışsa bu içerik Bakanlık

tarafından belirlenen format ve standartlara uygun olarak ilgili veri tabanına aktarılabilir. İnternet sitesinde yer alacak içeriğin arşivlenmesinde güvenli elektronik imza ve zaman damgası kullanılır.

3. Bilgi Toplumu Hizmetlerine İlişkin Uluslararası Düzenlemeler ve Uygulama Örnekleri

Şirketlerin hukuki yükümlülükleri gereği devlet kurumlarına açıklamak zorunda oldukları raporların iletimi, yapmaları gereken beyanların gönderimi, bu bilgilerin çeşitli devlet kuruluşları veya pay sahiplerinin erişimine sunulması vb. hususlarda kullandıkları yöntemler Dünya’da gelişen yeni sistemler doğrultusunda incelendiğinde Amerika¹³, Avustralya¹⁴, Kanada¹⁵, Yeni Zelanda¹⁶ ve Avrupa’nın¹⁷ çeşitli ülkelerinde benzer tekniklerin kullanılarak tek elden çeşitli raporların gönderiminin mümkün olduğu ülke mevzuatları gereği özellikle finansal ve vergisel boyutu olan beyanların bilişim sistemi üzerinden ilgili devlet kurumlarına yapılabildiği ve paylaşılan bazı bilgilerin pay sahiplerinin erişimine de açık olabildiği görülmektedir.¹⁸ Söz konusu teknik yapılardan uluslararası kabul görenlerinin başında Standard Business Reporting (Standard İş/Faaliyet Raporlama-SBR) Programı yer almaktadır.

SBR bazı hükümetlerin teşvik ettiği, ilgili ülkenin yasal düzenlemeleri gereği başta finansal raporlar olmak üzere çeşitli raporların devlet kurumlarına sunulması için bilgi aktarımının basitleştirilmesini hedef alan ve böylece şirketlerin idari yükünü hafifletecek uluslararası bir programı ifade eder. SBR sistemini birçok idari kurum ile ilişkilerde kullanan ülkelerin başında Avustralya gösterilebilir. Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü’nün (Organisation For Economic Co-Operation And

¹³ <http://www.sec.gov/edgar/aboutedgar.htm>

¹⁴ <http://www.sbr.gov.au/>

¹⁵ http://www.xbrl.ca/index.php?option=com_content&view=article&id=16&Itemid=23

¹⁶ <http://www.oecd.org/tax/administration/43384923.pdf>

¹⁷ <http://www.sbr-nl.nl/english/>

¹⁸ http://www.sbr.gov.au/data/assets/pdf_file/0018/37422/SBR-Article-Chartered-Secretaries-March-2013.pdf

Development-OECD) 2009 yılında SBR'ye ilişkin yayımladığı bilgi notunda, Avustralya SBR programı kapsamında 12 devlet kurumunun yer aldığı ve finansal içerikli raporlanması gereken 95 formun sistem üzerinden ilgili kurumlara iletilebildiğine yer verilmiştir¹⁹.

Ülke mevzuatları kapsamında belirli şirketler tarafından yapılması gereken beyanların, açıklanması gereken finansal veya şirket ile ilgili çeşitli raporların farklı resmi kuruluşlara farklı formatlarda aktarımının maliyetlerini, iş yükünü ve verilerin formatından kaynaklanan verimsiz bilgi toplama ve depolamanın önüne geçmek amacıyla geliştirilen SBR sistemi günümüz teknoloji seviyesinde "Extensible Business Reporting Language - Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili" (XBRL) kullanılarak uygulanmaktadır. XBRL dünyada kullanımı yaygınlaşan finansal bilginin internet ortamında eş zamanlı olarak sunumuna imkân sağlayan ve elektronik iletişimi mümkün kılan standart bir dildir. Bugün dünyada XBRL, birçok kamu ve özel denetim kurumunun, borsaların, istatistik kurumlarının, bankaların ve şirketlerin finansal bilgilerini tanımlama, bilgi iletimini sağlama ve bilgilerin saklanmasına yönelik standart bir dil olarak kullanılmaktadır²⁰.

SBR sistemi için XBRL mevcut en iyi programla dili olmakla birlikte uzun vadede SBR sisteminin XBRL' e bağımlı olmadığı ve SBR'nin teknolojik bir girişim olmaktan ziyade prensip ve uygulamaya yönelik bir girişim olduğu OECD'nin 2009 tarihli raporunda yer almıştır.

SBR için örnek ülke uygulamaları incelendiğinde; SBR sisteminin SBR uyumlu işletme yazılımları (yahut muhasebe yazılımı) içerisine entegre edilen, veri, süreç ve teknolojiye dayalı bir sistem olduğu görülmektedir.²¹ Verilerin standart bir yolla etiketlenebiliyor olması kesin doğrulukta/güncellikte olan verilere daha sonra erişilebilmesine ve istatistiki veri kaynağı teminine kolaylık sağlamaktadır. SBR'de kullanılan XBRL standart programlama dili ve veri etiketleme sistemi ile veriler farklı raporlarda yeniden

¹⁹ <http://www.oecd.org/tax/administration/43384923.pdf>

²⁰ TORAMAN Cengiz - ABDİOĞLU Hasan, 2008 "Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili Ve Gelir İdaresince Kullanımı ", Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, C.X ,S II, 2008, S.80

²¹ <http://www.sbr-nl.nl/english/>

kullanılabilmektedir. Bununla beraber, oluşturulmuş digital hat ile doğru raporun doğru kuruma iletilmesine olanak sağlanmaktadır.

Avrupa’da SBR adı ile uygulanan sistem, 1934 yılından beri form ve doküman yoluyla kamuya açıklık mekanizmasını benimseyen Amerika’da, Securities Exchange Commission’ın (ABD Menkul Kıymetler Komisyonu- SEC) 1984’te dokümanları elektronik olarak toplamaya başlamasıyla EDGAR adı verilen “the Electronic Data Gathering, Analysis, and Retrieval” sistemi ile uygulanmaktadır.²² EDGAR şirketlerin SEC’e yaptıkları başvurularını otomatik olarak toplama, doğrulama, indeksleme, kabul ve iletimini sağlamaktadır. Halihazırda farklı formatlarda da veri topladığı görülen EDGAR sistemi, belirli tescil/başvuru işlemlerinde belirli başvuru için XBRL kullanımını aramaktadır. Yatırımcılara kolay bilgi sağlamayı hedeflemiş olan yeni sistem, verilerin kamuya açılmasının geliştirilmesi ve yatırımcıların verileri bulup, kullanabilmesinin yolunu açmaktadır.

Avrupa’daki uygulamaların kaynağında yer alan “Transparency Directive” (Şeffaflık Direktifi) ile Avrupa Birliği ülkelerinin ortak finansal raporlama kriterlerine kavuşması çerçevesinde; madde 4 § 7a’da the European Securities and Markets Authority’nin (Avrupa Menkul Kıymetler ve Market/Pazar Otoritesi-ESMA) 1 Ocak 2020 yılı itibariyle tüm yıllık finansal raporları tek bir elektronik raporlama formatında sağlanmaya başlamasını teminen 31 Aralık 2016’ya kadar gerekli teknik standartlar mevzuat taslağını AB Komisyonuna sunması gerektiği düzenlenmiştir

4. Türkiye’de Bilgi Toplumu Hizmetleri Uygulamasına İlişkin Model Önerisi

Günümüzde bilginin hızlı bir şekilde elde edilmesi, ilgili kişi ve kurumlara güvenilir bir şekilde iletilmesi büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle bilişim teknolojilerinden etkin bir şekilde yararlanmak temel gerekliliktir. Gelişen bilişim teknolojileri, veri oluşumunda ve veri iletiminde yeni kurumsal yaklaşımlar sunmaktadır²³. Bilginin hızlı,

²² <http://www.sec.gov/edgar/searchedgar/webusers.htm#.VNYsJHnSaBE>

²³ ZABIHOLLAH Rezaee, RICK Elam, 2001, “Continuous Auditing: The Audit of The Future”, Managerial Auditing Journal, 16, 3, 2001, S.150

güvenilir ve zamanlı sunumu, analizinin kolay bir şekilde yapılabilmesi, işletme çıkar grupları açısından önemlidir²⁴. İletişim teknolojisinde son yıllarda görülen gelişimin en önemli ürünlerinden birisi İnternet ve bu ortamda yer alan Web siteleridir. Web siteleri, bilginin paylaşılmasında her geçen gün daha büyük rol oynar hale gelmektedir²⁵.

Bilgi toplumu hizmetleri uygulamasına ilişkin önerilerimiz aşağıda sunulmaktadır.

a) Kapsama dahil şirket sayısının genişlemesi

TTK'nın 1524 üncü maddesinde denetime tabi olan sermaye şirketleri için, kuruluşlarının ticaret siciline tescili tarihinden itibaren üç ay içinde bir internet sitesi açmak ve bu sitenin belirli bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanmasına özgülemek zorunluluğu getirilmiştir. Mevcut durumda denetime tabi şirketler TTK'nın 397 nci maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmektedir. Bakanlar Kurulu'nun 1/2/2015 tarihli ve 29254 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar ile şirketlerin denetime tabi olup olmadığının belirlenmesinde tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aktif toplamına, yıllık net satış hasılatına ve çalışan sayısına ilişkin genel ölçütler aşağıdaki gibi belirlenmiştir: Aktif toplamı: 50 milyon TL ve üzeri, yıllık net satış hasılatı: 100 milyon TL ve üzeri çalışan sayısı: 200 çalışan ve üzeri olması gerekmektedir. Bakanlar Kurulu Kararına göre şirketlerin denetime tabi olması için yukarıda belirtilen üç ölçütten ikisini üst üste iki hesap dönemi sağlaması gerekir. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sağlanan iki ölçütün aynı ölçütler olması şart değildir. Diğer yandan Bakanlar Kurulu kararının ekinde yer alan 1 sayılı listede sayılı şirketler yukarıda yer verilen ölçütleri taşımasa bile bağımsız denetime tabidir. Bunlar genel olarak; Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketler, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketler, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, kıymetli madenler aracı kurumları,

²⁴ Toraman ve Abdioğlu, S.80

²⁵ Bayram - Temizel , S.310

kıymetli maden üretimi veya ticareti ile işigal eden anonim şirketler, 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca kurulan lisanslı depolar ile 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket şeklinde kurulan şirketler, televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketler şeklinde belirlenmiştir²⁶.

Görüşümüze göre TTK'nın 1524 üncü maddesinin temel amacının en üst düzeyde şeffaflığın sağlanması olduğu gözetildiğinde, bu maddeye tabi şirket kapsamının genişletilmesinin faydalı olacağı izahtan varestedir. Kaldı ki Mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda ticaret şirketlerinin denetiminde anonim şirketler için bir "denetim kurulu" öngörülmüş iken 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda bu kaldırılmış ve denetim bir "dış denetim" olarak kurgulanmıştır. Yasa koyucunun denetim kurulunu kaldırmasının önemli nedenlerinden biride TTK'nın 1524 üncü maddesi gibi şeffaflığı sağlama amacıyla hukuk sistemimize kazandırılan düzenlemeler olmuştur. Buna karşı 6102 sayılı yasanın 1524 üncü maddesinde 6335 sayılı yasanın 34 üncü maddesi ile değişiklik yapılmadan önce tüm sermaye şirketleri getirilen internet sitesi zorunluluğu, anılan değişiklik ile birlikte sadece 397 nci maddenin dördüncü fıkrası uyarınca denetime tabi olan sermaye şirketleri ile sınırlandırılmıştır. Bu çerçevede Kanunun 1524 üncü maddesi yükümlülüğünün denetime tabi şirketler ile sınırlandırılmamasının ve veya 6102 sayılı TTK'da denetim kurullarının kaldırılmış olması nedeniyle denetime tabi şirket ölçütlerinin (aktif toplam, net satış hasılatı, çalışan sayısı) indirilmesinin ve denetim dışı şirket sayısının en aza indirilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

b) İnternette ilan edilecek içeriğin kapsamının genişletilmesi

6102 sayılı yasanın 1524 üncü maddesinde 6335 sayılı yasanın 34 üncü maddesi ile değişiklik yapılmadan önce TTK'nın 1524'üncü maddesi uyarınca internet sitesinde ilan edilmesi gereken içerik çok geniş tutulmuş²⁷, maddenin tüm sermaye şirketlerini

²⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz 23.01.2013 tarihli ve 28537 sayılı Resmi Gazete

²⁷ MADDE 1524- (1) Her sermaye şirketi, bir internet sitesi açmak, şirketin internet sitesi zaten mevcutsa bu sitenin belli bir bölümünü aşağıdaki

hususların yayımlanmasına özgülemek zorundadır. Yayımlanacak içeriklerin başlıcaları şunlardır:

- a) Şirketçe kanunen yapılması gereken ilanlar.
 - b) Pay sahipleri ile ortakların menfaatlerini koruyabilmeleri ve haklarını bilinçli kullanabilmeleri için görmelerinin ve bilmelerinin yararlı olduğu belgeler, bilgiler, açıklamalar.
 - c) Yönetim ve müdürler kurulu tarafından alınan; rüçhan, değiştirme, alım, önerilme, değişim oranı, ayrılma karşılığı gibi haklara ilişkin kararlar; bunlarla ilgili bedellerin nasıl belirlendiğini gösteren hesapların dökümü.
 - d) Değerleme raporları, kurucular beyanı, payların halka arz edilmesine dair taahhütler, bunlara ait teminatlar ve garantiler; iflasın ertelenmesine veya benzeri konulara ilişkin karar metinleri; şirketin kendi paylarını iktisap etmesi hakkındaki genel kurul ve yönetim kurulu kararları, bu işlemlerle ilgili açıklamalar, bilgiler, belgeler.
 - e) Ticaret şirketlerinin birleşmesi, bölünmesi, tür değiştirmesi hâlinde, ortakların ve menfaat sahiplerinin incelemesine sunulan bilgiler, tablolar, belgeler; sermaye arttırımı, azaltılması dâhil, esas sözleşme değişikliklerine ait belgeler, kararlar; imtiyazlı pay sahipleri genel kurulu kararları, menkul kıymet çıkarılması gibi işlemler dolayısıyla hazırlanan raporlar.
 - f) Genel kurullara ait olanlar dâhil her türlü çağrılara ait belgeler, raporlar, yönetim kurulu açıklamaları.
 - g) Şeffaflık ilkesi ve bilgi toplumu açısından açıklanması zorunlu bilgiler.
 - h) Bilgi alma kapsamında sorulan sorular, bunlara verilen cevaplar, diğer kanunlarda pay sahiplerinin veya ortakların aydınlatılması için öngörülen hususlar.
 - I) Finansal tablolar, kanunen açıklanması gerekli ara tablolar, özel amaçlarla çıkarılan bilançolar ve diğer finansal tablolar, pay ve menfaat sahipleri bakımından bilinmesi gerekli finansal raporlamalar, bunların dipnotları ve ekleri.
 - i) Yönetim kurulunun yıllık raporu, kurumsal yönetim ilkelerine ne ölçüde uyulduğuna ilişkin yıllık değerlendirme açıklaması; yönetim kurulu başkan ve üyeleriyle yöneticilere ödenen her türlü paralar, temsil ve seyahat giderleri, tazminatlar, sigortalar ve benzeri ödemeler.
 - j) Denetçi, özel denetçi, işlem denetçisi raporları.
 - k) Yetkili kurul ve bakanlıkların konulmasını istedikleri, pay sahiplerini ve sermaye piyasasını ilgilendiren konulara ilişkin bilgiler.
- (2) Birinci fıkrada öngörülen yükümlülüklere uyulmaması, ilgili kararların iptal

kapsaması ve yayınlanacak içeriğin çok kapsamlı ve muğlak olması nedeniyle eleştirilere yol açmıştır. Bu eleştiriler sonucu madde yürürlüğe girmeden önce 6335 sayılı yasanın 34 üncü maddesi ile değiştirilerek yayımlanacak içerik sadece kanunen yapılması gereken ilanlarla sınırlandırılmıştır. Bu çerçevede mevcut durumda şirketlerin finansal tabloları başta olmak üzere gerek ortakların gerek menfaat sahiplerinin erişmesinde fayda olan bilgi/belgeler kapsam dışı kalmıştır. Madde bu haliyle TTSG’de yapılan ilanların toplu olarak şirketin internet sitesinde de duyurulmasına hizmet etmesinden başka bir fonksiyona haiz değildir. Maddenin denetime tabi şirketlerle sınırlandırıldığı da gözetildiğinde finansal tablolar başta olmak üzere yayımlanması gereken

edilmesinin sebebini oluşturur; Kanuna aykırılığın tüm sonuçlarının doğmasına yol açar ve kusuru bulunan yöneticiler ile yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna neden olur. Ceza hükümleri saklıdır.

- (3) İnternet sitesinin bilgi toplumu hizmetlerine ayrılmış bölümü herkesin erişimine açıktır. Erişim hakkının kullanılması, ilgili olmak veya menfaati bulunmak gibi kayıtlarla sınırlandırılmayacağı gibi herhangi bir şarta da bağlanamaz. Bu ilkenin ihlali hâlinde herkes engelin kaldırılması davasını açabilir.
- (4) İnternet sitesinin bu maddenin amaçlarına özgülenmiş kısmında yayımlanan içeriğin başına tarih ve parantez içinde “yönlendirilmiş mesaj” ibaresi konulur. Bu ibareli mesaj ancak Kanuna ve ikinci fıkrada anılan yönetmeliğe uyulmak suretiyle değiştirilebilir. Özgülenen kısımda yer alan bir mesajın yönlendirildiği karinedir. Sitenin, bir numara altında tescili ve ilgili diğer hususlar Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından bir yönetmelikle düzenlenir.
- (5) Bu Kanun ve ilgili diğer kanunlarda veya idari düzenlemelerde daha uzun bir süre öngörülmedikçe, şirketin internet sitesine konulan bir içerik, üzerinde bulunan tarihten itibaren en az altı ay süreyle internet sitesinde kalır; aksi hâlde konulmamış sayılır. Finansal tablolar için bu süre beş yıldır.
- (6) Yönlendirilmiş mesajların basılı şekilleri 82 nci madde uyarınca saklanır. İnternet sitesinde yer alacak bilgiler metin hâline getirilip şirket yönetimi tarafından tarih ve saati gösterilerek noterlikçe onaylı bir deftere sıra numarası altında yazılır veya yapıştırılır. Daha sonra sitede yayımlanan bilgilerde bir değişiklik yapılırsa, değişikliğe ilişkin olarak yukarıdaki işlem tekrarlanır

içeriğin kapsamının genişletilerek, pay ve menfaat sahiplerine, şirketin hak ve menfaatlerini de gözeterek özellikle şirketin veya payın değerini ve yatırımcının yatırım kararını etkileyecek tüm bilgilerin doğru zamanında, yeterli tarafsız, düşük maliyetli, analiz edilebilir, kolay erişilebilir şekilde sunulması hedeflenen maca uygun olacaktır. Kamuya açıklanan bilgiler genel olarak; ihtiyaç duyulan önemli bilgiler olmalı, bilgiler kamunun anlayabileceği düzeyde olmalı, bilgiler zamanlilik esasına uygun olarak açıklanmalıdır.

Bu çerçevede TTK'nın 1524 üncü maddesi uyarınca yayımlanacak içeriğin özellikle pay sahiplerinin menfaatlerini etkileyebilecek hususları kapsayacak şekilde genişletilmesinin, bu belirleme yapılırken halka açık anonim ortaklıkların sermaye piyasası mevzuatı uyarınca kamuyu aydınlatma yükümlülüklerinin emsal alınabileceği düşünülmektedir.

c) Analize elverişli formatta içerik sunulması

TTK'nın 1524 üncü maddesinde ve anılan maddeye dayanılarak çıkarılan Yönetmelik'te internet sitesinde yayınlanacak ilanların formatına ilişkin bir belirleme yapılmamıştır. Kamuya açıklanan bilgilerin standart formda sunulması ve terminoloji birliğinin sağlanmış olması gereklidir

Etkin olarak kullanılmayan bilgi önemini kaybeder. Bilgiyi paylaşabilmek, yeniden kullanabilmek, sınıflandırmak, işleyebilmek, depolayabilmek kısaca yönetebilmek gerekir.²⁸ İnternet ortamında sunulan finansal bilgilere ulaşmak, bilgilerin sunulduğunda genel kabul görmüş bir format olmaması nedeniyle bezdirici ve maliyetli olabilmektedir²⁹ Uygulamada ilan metinleri pdf formatında şirketlerce internet sitesine yüklenmektedir. İlgili mevzuatta, yüklenen içeriklerin karşılaştırılabilir, analiz edilebilir bir formatta yüklenmesine ilişkin bir

²⁸ UYAR Süleyman ve ÇELİK Muhsin, 2006, “Sürekli Kamuyu Aydınlatma Ve İnternet Ortamında Finansal Raporlama Sürecinde Kullanılan Diller”, Ege Üniversitesi Akademik Bakış Dergisi, Cilt:6, Sayı:2, Temmuz 2006, S.96

²⁹ BORITZ, J. Efrim, NO WON Gyun, (2005), “Security in XML-Based Financial Reporting Services on the Internet”, Journal of Accounting and Public Policy, 24, s.11-35

zorunluluk getirilmemiş olması nedeniyle mevcut durumda şirketler tarafından yüklenmiş içerikler sorgulanabilir, karşılaştırılabilir, analiz edilebilir nitelikte değildir. Bilgiye erişmek için belli bir standart sunum formatının olmayışı, bilginin kullanılabilmesi için tekrar sisteme girilme ihtiyacına yol açmaktadır. Oysa kamuya açıklanan bilgilerin standart formatta sunulması ve terminoloji birliğinin sağlanmış olması gereklidir.

Bugün bilgiye ihtiyaç duyan tüm paydaşlarca arzulanan finansal raporlama sisteminin sahip olması istenilen temel özellikleri aşağıdaki gibi belirtebiliriz³⁰ ; Verinin tekrar girişini ve diğer manüel hareketleri en aza indirgenesi, dokümantasyona ve denetime yardımcı olması, raporlama zinciri ile finansal şeffaflığı sağlaması, mevcut verilerden hareketle çok sayıda dinamik rapor oluşumunu imkân sağlayacak, finansal raporları ve beyanları ilgili kurumlara iletimde bütünlüştürücü bir rol oynaması.

Bu bağlamda ilan edilen bu içeriklerin terminoloji birliğinin sağlanması ve analize uygun hale getirilmesi amacıyla, finansal tablolar başta olmak üzere XBRL formatında yayınlanması gerekli görülmektedir. XBRL temel olarak a) veri toplama ve raporlama ve b) veri kullanımı ve analizinde fayda sağlayacaktır. İçeriklerin XBRL formatında yayınlanması ile birlikte bu veriler karar alma mekanizmalarında yer alan kurumların karar alma süreçlerine katkıda bulunmasına, derecelendirme kuruluşlarının sağlıklı bir analiz yapabilmelerine ve akademisyenlerin akademik çalışmalarına olanak sağlanacaktır. XBRL formatında hazırlanan finansal bilgiler manuel bir müdahaleye ihtiyaç duymaksızın kolayca transfer edilebilmekte, kolaylıkla ulaşılabilmekte ve karşılaştırılabilmektedir³¹ . XBRL raporlama dilinin sağladığı bu imkânlar ile verinin doğruluğu sağlanmakta, bilgi asimetrisi azalmakta, şeffaflık artmakta, maliyetler azalmakta ve daha hızlı ve etkili finansal raporlama zincirleri oluşturulabilmektedir. Ayrıca kullanıcılar açısından veri analizi daha kolay ve sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilerek karar verme hızı

³⁰ Accelerating XBRL Adoption, An intelligent approach to business reporting, https://www.adobe.com/financial/pdfs/xbrl_wp.pdf

³¹ MALHOTRA Rashmi - GARRITT Francis, 2004 “Extensible Business Reporting Language: The Future of E-Commerce-Driven Accounting, International Journal of Business, ISSN:1083-4346, 9/1, 2004, s 59.

artmaktadır³². Diğer yandan Dünyada yaşanan finansal krizlerden sonra finansal raporlama sürecinde şeffaflığa verilen önemin en üst seviyeye çıkması, finansal raporlama sürecinde XBRL kullanımının gerekliliğini ön plana çıkarmıştır³³.

d) İnternette erişime sunulan belgenin ayrıca fiziken saklanmasına gerek kalmaması

Yönetmelik uyarınca internet sitesinde yayımlanan içerik, ilgili mevzuatta daha uzun bir süre öngörülmedikçe internet sitesindeki yayımının son bulunduğu tarihten itibaren beş yıl süre ile elektronik olarak arşivlenir. İnternet sitesinde yer alacak içeriğin arşivlenmesinde güvenli elektronik imza ve zaman damgası kullanılır. Buna karşı söz konusu içeriğin elektronik ortamda arşivlenmesi ilgili düzenlemelerdeki bilgi/belgenin fiziken saklanması ve gerektiğinde fiziken ibraz edilmesi yükümlüğünü ortadan kaldırmamaktadır. Bunun bir sonucu olarak mevcut durumda şirketler aynı belgeleri hem elektronik ortamda hem fiziki ortamda arşivlemek zorundadırlar. Kanun ile bir yandan, teknolojik gelişmelere uyum sağlanmaya çalışılırken, diğer yandan eskiden olduğu gibi basılı saklama zorunluluğunun sürdürülmesi anlaşılamamaktadır. Söz konusu çelişkinin giderilebilmesi için internet sitesinde yer alan bilgi ve belgelerin elektronik ortamda saklanması yeterli sayılması uygun olacaktır. Sağlanacak bu imkânın yarar-külfet dengesinde ortaya çıkan sorunların giderilmesinde önemli olacağı düşünülmektedir.

e) Merkezi olarak hizmet sunumu

İnternet sitesinin bilgi toplumu hizmetlerine özgülenmiş kısmına ilişkin olarak Tebliğde sayılan teknik ve güvenlik şartları gözetildiğinde sistemin birçok teknik özelliği bir arada barındıran bir teknik altyapı gerektirdiği tartışmasızdır. Gerek yükümlülük kapsamındaki şirketlerin, gerek yüklenecek içeriklerin kapsamının genişletilmesi ve özellikle ilan edilen içeriklerin analize uygun hale getirilmesi amacıyla XBRL formatında yayımlanması önerimiz gözetildiğinde söz konusu özelliklere haiz bir sistemin şirketlere maliyeti yüksek olacaktır. Bu nedenle her bir

³² VASARHELYI Miklos, 2005, "Financial Reporting in XBRL on the SEC's EDGAR System: A Critique and Evaluation", Journal of Information Systems, Vol. 19, No. 2, Fall 2005, s. 198.

³³ Toraman ve Abdioğlu, S. 81

şirketin ilgili düzenlemede sayılı teknik şartlara haiz kendilerine ait bir sistem kurması yerine e-GKS uygulamasında olduğu gibi, bir güven kurumu olan MKK tarafından bu hizmetin isteğe bağlı olarak şirketlere sunulmasının getireceği ölçek ekonomilerinin yanında, misyonu gereği kaydileştirilen sermaye piyasası araçları sahiplerine ilişkin kimlik ve kıymet bilgileri de dâhil olmak üzere birçok bilginin yer aldığı ve mevzuat uyarınca ortaklar pay defterine karine teşkil edecek bilgilerin tutulduğu bir bilgi-işlem altyapısı olan ve bunların yanında Kamuyu Aydınlatma Platformunu işleten MKK tarafından bu hizmetin verilmesinin teknik ve operasyonel anlamda etkinliği artıracakı düşünölmektedir.

f) Bilgi belgenin yetkili kişi/kurumlarla merkezi paylaşımı

Günümüzde şirketler farklı mevzuattan kaynaklanan yükümlölüklerinin yerine getirebilmek için aynı bilgi/belgeyi farklı ortamlarda ilan etme ve veya farklı kurum kuruluşlara ibraz etme zorunluluğu altında bulunmaktadır. Özellikle halka açık şirketlerde bu sorun çok daha yoğun yaşanmaktadır. Örneğin genel kurul çağrısı yapan borsaya kote bir şirket bu çağrısı, TTSG’de, şirket internet sitesinde, Kamuyu Aydınlatma Platformunda, Elektronik Genel Kurul Sisteminde yapmaktadır. Dolayısıyla aynı çağrı 4 farklı platformda 4 kez yapılmaktadır. Aynı çağrının 4 kez yapıldığı bu durum gibi aynı belgenin birden fazla merciiye ibraz edildiği durumlarda bulunmaktadır. Yukarıda e bendinde yer verdiğimiz öneriye uygun bir merkezi yapının kurulması durumunda aynı içeriğin birden fazla ortamda açıklanması, birden fazla merciiye ibrazına gerek kalmayacak, şirketler farklı merciiilere gönderdikleri bilgi/belgeyi tek bir kanaldan tüm ilgili kurumlara iletimini yapabilecek, bu merkezi yapı tarafından tüm platformlar ve merciiiler ile içerik güvenli ortamda paylaşılacaktır. Böylelikle şirketler büyük bir külfetten kurtulacağı gibi, bilgi belgeye ihtiyaç duyan otorite söz konusu içeriğe analiz edilebilir bir formatta elektronik ortamda istediği an erişebilecektir. Farklı kesimlerin ihtiyaç duydukları veriye, kullanımı ve analizi kolay bir formatta, hızla erişebilmelerine imkân sağlanmış olacaktır.

SONUÇ

13.01.2011 tarih ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) 1524’üncü maddesinde denetime tabi olan sermaye şirketleri için,

kuruluşlarının ticaret siciline tescili tarihinden itibaren üç ay içinde bir internet sitesi açmak ve bu sitenin belirli bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanmasına özgülemek zorunluluğu getirilmiştir.

Maddenin gerekçesinde hükmün, en üst düzeyde şeffaflığın sağlanması amacını taşıdığı belirtilmektedir. Buna karşı 6102 sayılı yasanın 1524 üncü maddesinde 6335 sayılı yasanın 34 üncü maddesi ile yapılan değişiklik ile gerek yükümlülük kapsamındaki şirketler gerek açıklanacak içerik kapsamı çok daraltılmış, şeffaflığın sağlanması amacıyla yasaya eklenen hüküm adeta bağımsız denetime tabi şirketlerin TTSG de çıkan ilanlarının internet sitesinde erişime sunulması halini almıştır.

Bu çerçevede, görüşümüze göre;

a) TTK'nın 1524 üncü maddesinin temel amacının en üst düzeyde şeffaflığın sağlanması olduğu gözetildiğinde, bu maddeye tabi şirket kapsamının genişletilmesinin gerekli olduğu,

b) Finansal tablolar başta olmak üzere yayımlanması gereken içeriğin kapsamının genişletilerek, pay ve menfaat sahiplerine, şirketin hak ve menfaatlerini de gözeterek özellikle şirketin veya payın değerini ve yatırımcının yatırım kararını etkileyecek tüm bilgileri içerecek şekilde genişletilmesi gerektiği,

c) İlan edilen bu içeriklerin terminoloji birliğinin sağlanması ve analize uygun hale getirilmesi amacıyla, finansal tablolar başta olmak üzere XBRL formatında yayınlanmasının gerektiği,

ç) İnternet sitesinde yer alacak içeriğin arşivlenmesinde güvenli elektronik imza ve zaman damgası kullanılması ve uzun dönemli elektronik arşivleme yapma yükümlülüğü gözetildiğinde aynı içeriğin fiziki ortamda da saklanması zorunluluğunun ortadan kaldırılmasının yarar-külfet dengesinde ortaya çıkan sorunların giderilmesinde önemli olacağı,

d) Her bir şirketin ilgili düzenlemede sayılı teknik şartlara haiz kendilerine ait bir sistem kurması yerine e-GKS ve Kamuyu Aydınlatma Platformunda olduğu gibi tek bir merkezden bu hizmetin isteğe bağlı olarak şirketlere sunulmasının ölçek ekonomilerinin yanında teknik ve operasyonel anlamda etkinliği artıracacağı,

e) Merkezi yapının kurulması durumunda aynı içeriğin birden fazla ortamda açıklanması, birden fazla merciye ibrazına gerek kalmayacağı, bu merkezi yapı tarafından tüm platformlar ve merciiler ile içerik güvenli ortamda paylaşılacağı, böylelikle şirketlerin büyük bir külfetten kurtulacağı gibi, bilgi belgeye ihtiyaç duyan otorite söz konusu içeriğe analiz edilebilir bir formatta elektronik ortamda istediği an erişebileceği,

değerlendirilmektedir.

KAYNAKLAR

Bayram Fatih ve Temizel Fatih. *Yatırımcıların Bilgilendirilmesinde Borsa Web Sitelerinin Özellikleri: Feas Üyesi Borsalar Örneği*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2007, Volume 9

BORITZ J. Efrim, NO WON Gyun, (2005), “*Security in XML-Based Financial Reporting Services on the Internet*”, Journal of Accounting and Public Policy, 24

KENDİGELEN Abuzer, *Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler*, 2. Basım, XII Levha, İstanbul 2012,

EMREHAN İnal, *E-Ticaret Hukukundaki Gelişmeler ve İnternette Sözleşmelerin Kurulması*, İstanbul 2005

MALHOTRA Rashmi and GARRITT Francis. “*Extensible Business Reporting Language: The Future of E-Commerce-Driven Accounting*” International Journal of Business, ISSN:1083-4346, 9/1, 2004

VASARHELYI Miklos, “*Financial Reporting in XBRL on the SEC 's EDGAR System: A Critique and Evaluation*” Journal of Information Systems, Vol. 19, No. 2, Fall 2005

ZABİHOLLAH Rezaee, ELAM Rick ve SHARBATOGHLIE Ahmad, “*Continuous Auditing: The Audit of The Future*” Managerial Auditing Journal, 16. 3.2001

TEKİNALP Ünal, “*Erişim Hakkı*”, Batider 2006, C. XXIII,

TEKİNALP Ünal, *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku*, 3 Bası, İstanbul 2013

TORAMAN Cengiz ve ABDİOĞLU Hasan, “Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili Ve Gelir İdaresince Kullanımı” Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi (C.X, S II, 2008)

UYAR Süleyman ve ÇELİK Muhsin, “Sürekli Kamuyu Aydınlatma Ve İnternet Ortamında Finansal Raporlama Sürecinde Kullanılan Diller” Ege Üniversitesi Akademik Bakış Dergisi, Cilt:6, Sayı:2, Temmuz 2006

İnternet Kaynakları:

https://www.adobe.com/financial/pdfs/xbrl_wp.pdf
<http://www.kamusm.gov.tr/dosyalar/rehberler/REHB-001->

İnternet Sitesi Teknik Kriterler Rehberi.pdf
<http://www.sec.gov/edgar/aboutedgar.htm>

<http://www.sbr.gov.au/>

http://www.xbrl.ca/index.php?option=com_content&view=article&id=16&Itemid=23

<http://www.oecd.org/tax/administration/43384923.pdf>

<http://www.sbr-nl.nl/english/>

http://www.sbr.gov.au/data/assets/pdf_file/0018/37422/SBR-Article-Chartered-Secretaries-March-2013.pdf

<http://www.oecd.org/tax/administration/43384923.pdf>

<http://www.sbr-nl.nl/english/>

<http://www.sec.gov/edgar/searchedgar/webusers.htm>tf.VNySJHnSaBE