

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK ANA BİLİM DALI

ANONİM ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DENETİM VE
ÖZELLİKLE BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ
SORUMLULUĞU

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hilmicem TUTULMAZ

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Görevlisi Ali Haydar YILDIRIM

İZMİR – 2018

YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Hilmicem TUTULMAZ
Öğrenci No : 2500800459
Tez Başlığı : Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Özellikle Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu
Savunma Tarihi : 07/06/2018
Danışmanı : Dr.Öğr.Üyesi Ali Haydar YILDIRIM

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>
Dr.Öğr.Üyesi Ali Haydar YILDIRIM	- Dokuz Eylül Üniversitesi
Dr.Öğr.Üyesi Yıldırım TAYLAR	- Dokuz Eylül Üniversitesi
Dr.Öğr.Üyesi Hasan KARAKILIÇ	- Celal Bayar Üniversitesi

İmza



Hilmicem TUTULMAZ tarafından hazırlanmış ve sunulmuş olan bu tez savunmada başarılı bulunarak oy birliği() / oy çokluğu() ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Metin ARIKAN
Müdür

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi / Tezsiz Yüksek Lisans Dönem Projesi olarak sunduğum “Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Özellikle Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

29/03/2018

Hilmicem TUTULMAZ

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Özellikle Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu

Hilmicem Tutulmaz

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Özel Hukuk Anabilim Dalı

Özel Hukuk Tezli Yüksek Lisans Programı

Günümüzde şirketler gün geçtikçe daha da büyümekte ve küreselleşmektedir. Bu hususu örnekle açıklamak gerekir ise A.B.D.' de kurulan bir firma günümüzde Türkiye' de bir iş yapabilmekte burada şirket açabilmektedir. Yine bu şirketlere yatırımcılar da yatırım yapabilmektedir. Bu büyüme ve küreselleşme denetim ihtiyacını artmaktadır. Çünkü uluslararası şirketlerin oluşumu, şirketlerin finansal ve organizasyon anlamında büyümesi yatırımcıların sayısı ile birlikte yatırımların miktarlarını da arttırmaktadır. İşte korunmaya değer menfaati bulunan yatırımcıların sayısının artması bağımsız denetimin gelişmesini sağlamıştır.

Şirketlerin büyümesi yatırımcıların bireysel olarak denetim yapmasını da bir nevi imkansız hale getirmiştir. Şöyle ki; yatırımcıların şirket ile ilgili doğru bilgilere ulaşması için incelemesi gereken evrak, defter, bilgi ve belgelerin artması, bunların incelenmesinin uzmanlık gerektirmesi yatırımcıların bireysel incelemesini zorlaştırmıştır. Bu nedenle bağımsız denetim ortaya çıkmış ve belirli şirketler açısından bağımsız denetim zorunlu hale gelmiştir.

Bugün piyasada faaliyetine devam eden tüm şirketlere belirli prosedürler sonucunda yatırım yapmak mümkündür. Ancak yatırımcıların tamamının bu şirketlerin içerisinde bulunduğu ekonomik durumu bilme ihtimali bulunmamaktadır. Bununla birlikte şirket ile ilgili olarak yatırımcılara verilen bilgilerin doğru olup

olmadığını da yatırımcının bilme ihtimali bulunmamaktadır. Örneğin; şirketin defterlerinde görünen alış-satışların, yine şirketin uhdesinde görünen demirbaşların ve stokun gerçekten bulunup bulunmadığını bilmek bir yatırımcı açısından zordur. Özellikle Türkiye’ nin herhangi bir ilinde yaşayan bir yatırımcının kendi yaşadığı ilden başka bir ilde faaliyet gösteren bir şirkete yatırım yapabileceği göz önüne alındığında inceleme yapmasının ne kadar imkânsız olduğu görülecektir. İşte burada bağımsız denetimin ve bağımsız denetimi gerçekleştirecek kuruluşların önemi artmaktadır. Bağımsız denetimin tam anlamıyla gerçekleştirilmesi halinde bu yatırımcılar daha doğru bilgiye kolay şekilde ulaşabilecek ve yatırımlarını buna göre yönlendirebilecektir.

Biz bu çalışmamızda yukarıda açıkladığımız nedenler ile bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğunu inceledik. Bağımsız denetim konusunun geniş bir konu olması nedeniyle anonim şirketler ile sınırlı olarak bir inceleme gerçekleştirdik.

Zorunlu olarak bağımsız denetime tabi olan şirketler uygulamada genel olarak anonim şirket türünde kurulmuş şirketlerdir. Yine zorunlu bağımsız denetime tabi olmasa da ihtiyari olarak bağımsız denetim gerçekleştiren şirketler de genel olarak anonim şirketlerdir. Bu nedenle bağımsız denetim konusunu anonim şirketler açısından inceledik.

ANAHTAR KELİMELER: Bağımsız Denetim, Denetçi, Bağımsız Denetim Kuruluşu, Bağımsız Denetim Sözleşmesi, Hukuki Sorumluluk.

ABSTRACT

Master's Thesis

Independent Audit in Joint Stock Companies and Especially Responsibility of Independent Audit Institutions

Hilmicem Tutulmaz

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences Department of Private Law

Private Law Masters with Thesis Program

Nowadays, the companies are growing and globalizing day by day. To illustrate, this with an example, at the present time companies which are established in the USA, can work in Turkey and they can establish permanent companies. Also, investors can also invest in these companies. Due to this growth and globalization, the need for audit increase.

The existence of international companies and the financial and organizational growth of the companies increase the number of investors as well as amount of investments. Increase the number of investors who have investments worth protecting led to development independent auditing. The growth of companies has also made it impossible for investors to conduct individual audits. Namely; increasing the number of documents, books, information and documents that investors need to examine in order to reach the right information about the company, and the expertise of examining them make it difficult for the investors to conduct individual examinations. For this reason, independent auditing has emerged and independent auditing has become mandatory for certain companies.

Today, it is possible to invest in all the companies that continue to operate in the market as a result of certain procedures. However, all investors can not be entirely aware of the economic situation of the companies. There is no possibility of the investor knowing whether the information given to the investors regarding the

company is correct or not. For example; it is difficult for an investor to know whether the buy-sells that appear in the company's books, the fixtures that appear in the company's headquarters and the stock actually exist. Regarding to the possibility of making an investment to a company that is in a city which is apart from the city that the investor is coming from, it may be seen how impossible it is to conduct an examination. Here, the importance of organizations that perform independent auditing and independent auditing is increasing. If independent external auditing is exactly recognized, these investors will be able to access more proper information easily and direct their investments accordingly.

We have examined the responsibility of independent audit firms in this study with the reasons we have explained above.

Due to the fact that the issue of independent audit is a broad subject, our examination restrained with joint -stock companies. In practise, companies subject to compulsory independent audit are established in the form of joint-stock companies in generally. Again,although not subject to compulsory independent audit ,companies that make independent auditing without obligation are joint- stock companies. For this reason, we have examined the issue of independent auditing in terms of joint-stock companies.

KEY WORDS: Independent Audit, Auditor, Independent Audit Instutions, Independent Audit Contract, Legal Liability.

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	iii
ÖZET	v
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER	ix
KISALTMALAR	xiv
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	
BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI, ÖNEMİ, ORTAYA ÇIKIŞI, GELİŞİMİ VE KAMUYU AYDINLATMA İLKESİ	
I. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI	3
II. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ	4
III. BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI	5
IV. BAĞIMSIZ DENETİMİN ORTAYA ÇIKIŞI ve GELİŞİMİ	7
A. Bağımsız Denetimin Ortaya Çıkışı	7
B. Bağımsız Denetimin Gelişimi	9
1. ABD Hukukunda Bağımsız Denetim	9
a. Sarbanes Oxley Yasasının Ortaya Çıkışı (Sarbanes Oxley Act-SOA)	12
aa. Enron Skandalı	13
bb. Worldcom Skandalı	15
b. Sarbanes Oxley Yasası ile Getirilen Değişiklikler	17
aa. Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB)	17
bb. Denetim Komitesi (Audit Commitee)	18
cc. Yöneticilerin Sorumluluğu	19
dd. Denetim Firması Tarafından Yapılması Yasaklanan Faaliyetler	19
c. Sarbanes Oxley Yasasının Olumsuz Etkileri	20
2. AB Hukukunda Bağımsız Denetim	20
a. AB Hukukunda Denetim Yönergelerinin Ortaya Çıkışı	21
aa. Parmalat Skandalı	22
aaa. Yönetimin Hatası	22

bbb. Denetim ve Buna Bağlı Teyit Hatası	23
bb. Ahold Skandalı	23
b. AB Hukukunda Denetimle İlişkili Yönergeler	24
a. Avrupa Birliği 4. Kurul Yönergesi	25
b. Avrupa Birliği 8. Kurul Yönergesi	25
3. Türk Hukukunda Bağımsız Denetim	26
V. KAMUYU AYDINLATMA İLKESİ	29
İKİNCİ BÖLÜM	
BAĞIMSIZ DENETİMİN KAPSAMI ve DENETİM TÜRLERİ	
I. ÖN AÇIKLAMALAR	33
II. DENETİMİN KAPSAMI	33
A. Finansal Tabloların Denetimi	34
1. Finansal Tabloların Tanımı	34
2. Finansal Tabloların Türleri	35
a. Temel Finansal Tablolar	35
aa. Bilanço (Finansal Durum Tablosu)	35
bb. Gelir Tablosu (Gelir – Gider Tablosu)	37
b. Ek Finansal Tablolar	37
aa. Fon akım tablosu	37
bb. Nakit Akım Tablosu	38
cc. Kar Dağıtım Tablosu	38
dd. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu	38
B. Yıllık Faaliyet Raporunun Denetimi	39
1. Yıllık Faaliyet Raporu	39
2. Yıllık Faaliyet Raporunun Unsurları	40
C. Risk Teşhisi Ve Risk Yönetimi Raporlaması	41
III. DENETİM TÜRLERİ	43
A. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri	43
1. Zorunlu Denetim	43
2. İsteğe Bağlı Denetim	45
B. Amacına Göre Denetim Çeşitleri	45
1. Finansal Denetim	45

2. Uygunluk Denetimi	46
3. Faaliyet Denetim	47
C. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Çeşitleri	47
1. İç Denetim	48
2. Dış Denetim	49
3. Kamu Denetimi	49
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	
BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ	
I. ÖN AÇIKLAMALAR	50
II. HUKUKİ NİTELİĞİ	51
A. Hizmet Sözleşmesi ile Karşılaştırılması	52
B. Vekâlet Sözleşmesi ile Karşılaştırılması	53
C. Eser Sözleşmesi ile Karşılaştırılması	56
D. Değerlendirme	57
III. TARAFLARI	58
A. Bağımsız Denetim Kuruluşu	59
1. Sermaye Şirketi Şeklinde Kurulması (BDY m.13/1-a)	60
2. Payların veya Hisselerin Nama Yazılı Olması (BDY m.13/1-b)	62
a. Düzenlemenin Eleştirisi	62
b. Payların Nama Yazılı Olmasının Anlamı	63
c. Kuruluş Sermayesinin ve Oy Haklarının Çoğunluğunun Denetçilere Ait Olması	64
3. Ortaklarının Meslek Mensubu Olması (BDY m.13/1-e)	65
4. Faaliyet Konusu ve Unvan (BDY m.13/1-c,ç)	65
5. Yeterli Denetim Ekibine Sahip Olmak	66
B. Denetlenen İşletme	68
1. Belirli Kriterlere Uygunluğu Nedeniyle Zorunlu Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketler	70
2. Kriterlere Bakılmaksızın Zorunlu Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketler	72
3. Özellikli Kriterlere Göre Zorunlu Bağımsız Denetime Tabi Şirketler	74
4. Zorunlu Bağımsız Denetime Tabi Olmayan Şirketler	75
IV. KURULUŞU	76

A. Bağımsız Denetçinin Genel Kurul Tarafından Belirlenmesi	78
B. Bağımsız Denetçinin Mahkeme ve Yönetim Kurulu Tarafından Belirlenmesi	79
C. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Yapılması	83
V. TARAFLARIN YÜKÜMLÜLÜKLERİ	87
A. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yükümlülükleri	87
1. Özen ve Denetim Standartlarını Sağlama Yükümlülüğü	87
2. Kamu Çıkarlarının Korunmasına İlişkin Yükümlülükler	89
3. Denetim Raporu Hazırlama Yükümlülüğü	90
a. Ön Açıklamalar	91
b. Görüş Yazıları	92
aa. Olumlu Görüş Yazısı	92
bb. Sınırlandırılmış Olumlu Görüş Yazısı	92
cc. Olumsuz Görüş Yazısı	93
c. Görüş Bildirmekten Kaçınma	93
4. Genel kurul Toplantısında Hazır Bulunma Yükümlülüğü	94
B. Anonim Şirketlerin Yükümlülükleri	95
1. Gerekli Bilgi ve Belgelerin Sunulması (TTK m.401)	95
2. Bağımsız Denetim Ücretinin Ödenmesi	96
VI. SÖZLEŞMENİN SONA ERMESİ	97
A. Sözleşmenin Kendiliğinden Sona Ermesi	97
B. Sözleşmenin Feshi	98
1. Anonim Şirketler Tarafından Sözleşmenin Feshi	98
2. Bağımsız Denetim Kuruluşu Tarafından Sözleşmenin Feshi	99
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	
BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ SORUMLULUĞU	
I. ÖN AÇIKLAMALAR	101
II. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ HUKUKİ SORUMLULUĞU	102
A. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sır Saklama Yükümlülüğünden Doğan Hukuki Sorumluluğu (TTK m.404)	104
1. Sır Kavramı ve Ticari Sır	105
2. Sorumluluğun Şartı: Sırrın Kullanılması	106
3. Sorumluluk Miktarı	107

4.	Sır Saklama Yükümlülüğü Nedeniyle Mütessesil Sorumluluk	109
5.	Zamanaşımı	110
B.	BDK' nın TTK m.549 Anlamında Hukuki Sorumluluğu	110
1.	İzahname ve Bağımsız Denetim Raporu	111
2.	TTK m.549 ve SPK m.10' un Karşılaştırılması	112
C.	BDK' nın Kusurundan Kaynaklanan Hukuki Sorumluluk (TTK m.554)	113
1.	BDK' nın Denetlenen Anonim Şirketlere Karşı Sorumluluğu	115
2.	Denetlenen İşletmelere Karşı Sorumluluğun Şartları	116
a.	Borca Aykırı Davranış	118
b.	Kusur	119
c.	Zarar	120
d.	İllyet Bağı	121
D.	BDK' nın Üçüncü Kişilere Karşı Hukuki Sorumluluğu	122
1.	Türk Hukukunda Üçüncü Kişilere Karşı Sorumluluk	122
2.	Ülkeler Açısından Üçüncü Kişilere Karşı Sorumluluk	127
SONUÇ		128
KAYNAKÇA		131

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ABD.	Anabilim Dalı
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BDK	Bağımsız Denetim Kuruluşu
BDY	Bağımsız Denetim Yönetmeliği
Bkz.	Bakınız
CPA	Certified Public Accountant
Ç.Ü.	Çukurova Üniversitesi
Çev.	Çeviren
E.T.	Erişim Tarihi
FRB	Federal Reserve Board (Federal Hazine Kurulu).
m.	Madde
MUFAD	Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği
s.	Sayfa
S.	Sayı
SBE	Sosyal Bilimler Enstitüsü
SBF	Siyasal Bilgiler Fakültesi
SDÜ	Süleyman Demirel Üniversitesi
SEC	Securities and Exchange Comission (Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)
SOX	Sarbanes Oxley Yasası
SPK	Sermaye Piyasası Kanunu
SSGSSK	Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
İİBF	İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
KAYİK	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname

LTD. ŞTİ.	Limited Şirketi
TBK	Türk Borçlar Kanunu
TCK	Türk Ceza Kanunu
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMDS	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları
TTK	Türk Ticaret Kanunu
Vd.	Ve Devamı



GİRİŞ

Bağımsız denetimin ortaya çıkmasını sağlayan kamuyu aydınlatma ilkesi, başkaca ülkelerde bağımsız denetim ortaya çıkışı da bağımsız denetimin amacının anlaşılabilmesi için ortaya konulması gereken hususlardır. Bir kurumun amacının, en iyi o kurumun ortaya çıkmasına neden olan olgular ve olayların incelenmesi sonucunda anlaşılabilceği kanaatindeyiz. Bağımsız denetim ve bağımsız denetim kuruluşları günümüzde oldukça önemli hale gelmiştir. Bağımsız denetimin gereğine uygun yapılması şirketlerin yararına olduğu gibi ayrıca ülke ekonomisine de fayda sağlamaktadır. Şöyle ki; bağımsız denetimin gerçeğe uygun olarak yapılması buna göre yatırım yapılması halinde zarar görmeyen yatırımcılar yatırımlarını arttırmaktadır. Yatırımların artırılması şirketlerin büyümesine dolaylı olarak ekonomik büyümeyi sağlamaktadır. Ayrıca uluslararası standartlara uygun olarak yapılan bağımsız denetim uluslararası yatırımcılar açısından da ülkemiz ekonomisine ve şirketlerine karşı güven ortaya çıkaracaktır. İşte bu nedenle muhasebe ve denetim standartları uluslararası standartlara uygun olarak düzenlenmiştir.

Çalışmamız dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde bağımsız denetim kavramı ve ortaya çıkışı incelenmiştir. Bu inceleme de diğer ülke hukukları ve bu ülkelerdeki bağımsız denetimin gelişimi de yer almaktadır.

İkinci bölümde ise bağımsız denetimin kapsamı ve denetim türleri incelenmiştir. Denetimin birden fazla türü bulunmaktadır. Çalışmamızın asıl konusunu oluşturan bağımsız denetim bir diğer adıyla dış denetim veya bağımsız dış denetimdir. Şirketler gerçekleştireceği faaliyetleri öncesinden belirlemek, şirketin önünde bulunan riskleri ortaya çıkarmak için iç denetimler gerçekleştirebilmektedir. İç denetim, dış denetim gibi zorunlu olmadığı gibi şirket personeli tarafından da gerçekleştirebilmektedir. Çalışmamızda bu hususlar ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise bağımsız denetim sözleşmesi ve unsurları incelenmiştir. Bağımsız denetçi veya denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetçi olarak görev alamayacaklar bu bölüm altında yer almaktadır. Yine bağımsız denetim sözleşmesinin hukuki niteliği ve bu konuda doktrinde yer

alan görüşlere de bu başlık altında yer verilmiştir. Bağımsız denetim sözleşmesinin taraflara yüklediği yükümlölükler, bağımsız denetim raporları ve bu raporların türleri de bu başlık altında incelenmiştir.

Dördüncü ve son bölümde ise çalışmamızın asıl konusunu oluşturan bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu üç başlık altında incelenmiştir. Öncelikle bağımsız denetim kuruluşlarının hukuki sorumluluğu sonrasında ise idari ve cezai sorumluluklar açıklanarak çalışmamız sonlandırılmıştır.

Bağımsız denetim gerek ülkemizde bulunan şirketler açısından gerek ülke ekonomisi açısından önemlidir. Bu nedenle bağımsız denetimin yaygınlaştırılması oldukça önemlidir. Ancak uygulama ve ekonomi göz önüne alınmak suretiyle kademeli şekilde yaygınlaştırılmasının doğru olacağı kanaatindeyiz.

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI, ÖNEMİ, ORTAYA ÇIKIŞI, GELİŞİMİ VE KAMUYU AYDINLATMA İLKESİ

I. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

Denetim kavramı oldukça geniş bir alanda kullanılabilmektedir. Kavram siyaset içerisinde karşımıza çıkabileceği gibi spor müsabakalarında da görülebilmektedir. Çalışmamızda kullandığımız denetim kavramı ise finansal denetimi ifade etmektedir. Denetim, sözlük anlamı ile murakebe ve teftiş etmektir¹. Ortaklıktan olmayan bağımsız denetçiler tarafından denetim gerçekleştirildiğinden bağımsız denetim aynı zamanda bir dış denetimdir².

Uluslararası şirketlerle ilgili mali skandallar, ülke ekonomimizi derinden etkileyen ve iş dünyasında pek çok mağdur bırakan banka yolsuzlukları, krizler, ekonomik kaza olarak hafızalarımıza kazınmıştır. Bunun bir sonucu olarak da şirketlerin denetimine ilişkin hükümler Türk Ticaret Kanununda yerini almıştır³.

Denetimle ilgili doktrinde başkaca tanımlarda yapılmıştır⁴. Bunlardan bazıları ise şunlardır.

Denetim, bir müessesenin muhasebe belgelerini eleştirici nitelikte gözden geçirmedir⁵.

Denetim, belli bir ekonomik birime ve bir döneme ait bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini saptamak amacıyla, bu bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini tarafsızca araştıran ve sonuçlarını değerlendirerek ilgili kullanıcılara bir rapor halinde sunmayı esas alan sistematik bir süreçtir⁶.

¹Türk Dil Kurumu, <http://www.tdk.gov.tr>, E.T. 05.04.2016.

²Mehmet Bahtiyar, **Ortaklıklar Hukuku**, 12. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2017, s. 250.

³Metin, Topçuoğlu, **Yeni Türk Ticaret Kanunu' na Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu**, 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ekim-2012, s.1.

⁴Bunlar ile birlikte çalışmamızda yer alan bağımsız denetim kavramı doktrinde bağımsız dış denetim olarak da ifade edilmektedir. Buradaki “dış” terimi, denetlenen işletmenin bünyesinde organlar ve kanunen yetkili kılınmış kamu kuruluşları dışından başka bir kuruluş tarafından yapılan denetimi ifade eder Aytekin Çelik, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005, s.37.

⁵Gerard Salato ve Alain Ghez, **Muhasebelerin Denetimi**, çev. Nusret Beygo ve Cevdet Yalçın, Türkiye Ticaret Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Matbaası, Ankara 1974, s.8.

⁶Hüseyin Ergin, **Denetim**, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, Kütahya 2006, s.8.

Denetim ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin savlarla, kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kullanıcılara iletme amacıyla nesnel biçimde kanıt toplayan ve değerleyen bir sistematik süreçtir⁷.

II. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ

Görüldüğü üzere bağımsız denetim kavramı kontrol mekanizmasına ihtiyaç duyulması nedeniyle ortaya çıkmıştır. Bir devletin, üretim merkezinin veya şirketin hacmi büyüdükçe denetime ihtiyaç artmıştır. Buradaki hacim kavramı üretim, alım, satım gibi tüm kavramları içine almaktadır. Günümüzde bağımsız denetim aynı sebepler ile daha da önem kazanmaktadır.

Büyük ölçekli işletmelerin faaliyetleri ortaklarının yanı sıra çalışanlar, devletler, bireysel ve kurumsal yatırımcılar gibi çeşitli kişileri de etkilemektedir. Yatırımcılar, ortaklar işletmelerin faaliyetleri ve faaliyet sonuçları ile ilgili bilgilerden hareketle çeşitli ekonomik kararlar alabilmektedirler. Ortakların yararlandıkları temel bilgiler ise işletmelerin hazırladıkları finansal tablolarda bulunmaktadır⁸.

İşletmelerin büyümesi, mevzuatın karmaşık olması, muhasebe standartlarının ve uygulamalarının uzmanlık gerektirmesi ve sürekli değişmesi, işletmeler ile ortaklar arasında çıkar çatışmaları gibi nedenlerden ötürü işletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların güvenilirliği konusunda tereddütler oluşabilmektedir. Son yıllarda çeşitli ülkelerde yaşanan ve skandal olarak nitelendirilen olumsuz örnekler bu tereddütleri yaygınlaştırmış özellikle finansal tabloları hazırlayanlar ile bu tabloları kullananlar arasında bir "güven" sorunu ortaya çıkarmıştır⁹.

Finansal tabloların güvenilirliği ve doğruluğunu arttırıcı bir mekanizma olarak denetimin işlevi oldukça önemlidir. Bağımsız denetimin amacı işletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bir görüş bildirmektir. Finansal tabloları hazırlayan kuruluşla organik bağı olmayan,

⁷Melih Erdoğan, **Denetim**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s.1.

⁸Ali Coşkun ve diğerleri, **Denetim**, Fatih Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi, 2013, 05.04.2016, https://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/fatih/deneti_m.pdf, (24.01.2018), s.1.

⁹Coşkun ve diğerleri, s.11.

konusunda uzman denetçiler tarafından, uluslararası standartlara uygun bir şekilde yürütülen denetim çalışması ile finansal tabloların güvenilirliği arttırılmaktadır¹⁰.

Bağımsız denetimin bir diğer önemi ise kredi kuruluşları açısından. Kredi kuruluşları, kredi verdikleri şirketlerin bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarını incelemekte buna göre kredi açmaktadır. Böylece kredi kuruluşları şirket ile ilgili tam ve doğru bilgiye ulaşmakta buna göre kredi limitlerini ayarlayabilmektedir. Bunun bir sonucu olarak da tahsil imkanı bulunmayan krediler azalmaktadır.

Finansal tabloları ve faaliyet raporu bağımsız denetimden geçmiş ve usulüne uygun olduğuna ilişkin rapor hazırlanmış şirketlerin de alabilecekleri kredi miktarları artacaktır. Ayrıca bağımsız denetimin gelişmesi ile Türkiye’ de sınırlı sorumlu ortaklıkların ve bunların ortaklarının kredi alabilmek için kefalet imzası vermeleri uygulamasına, yani sınırlı sorumluluk avantajını yitirmelerine engel olunulması da mümkündür¹¹.

III. BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI

Genel olarak denetimin amacı; özellikle Anglo Sakson ülkelerinde, işletmenin hesaplarının, işletmenin mali durumunu doğru ve açık (*true and fair*) olarak temsil ettiğine dair meslek görüşün oluşturulması olarak ifade edilmektedir¹².

Bağımsız denetimin bir başka amacı da, mali tabloların, bir bütün halinde mevcut finansal durumu, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumdaki meydana gelen değişimleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, doğru bir şekilde yansıtmakta olduğu hususunda bir yargıya ulaşmaktır¹³.

Bağımsız denetimin amacı çıkarılan mevzuatlar ile de ortaya konmuştur. 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname bağımsız denetimin amacını, *finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi* olarak belirtmiştir.

¹⁰Coşkun ve diğerleri, s.11.

¹¹Reha Poroy ve diğerleri, **Ortaklıklar Hukuku I**, 13. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2014, s.453.

¹²Celal Kepekçi, “*Denetçinin Hukuki Sorumluluğu*”, **Prof. Dr. İlhan Cemalcılar’ ın Hatırasına Armağan**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir 1990, s.147.

¹³Ersin Güredin, **Denetim**, Beta Yayınları, 10. Baskı, İstanbul 2000, s.11.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğinde¹⁴ ise bağımsız denetimin amacı; *finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamak olarak tanımlanmıştır.*

Halka açık anonim ortaklıklarda yukarıda belirtilen amaçların yanında başkaca bir amaç daha bulunmaktadır. Bu amaç ise tasarrufların güven içinde halka açık anonim ortaklıklara yönlendirilmesidir¹⁵. Yatırımcılar, denetim sonucunda hazırlanan rapor ile yatırım yapmaktan çekinmeyecektir. Böylece sermaye piyasası gelişerek ekonomiyi kalkınmaya etkin bir şekilde katkıda bulunacaktır. Etkin bir dış denetim olmaksızın sermaye piyasasının gelişmesi olanaksızdır¹⁶.

Görüldüğü üzere bağımsız denetim ile piyasa içerisinde güven tesis edilmeye çalışılmaktadır. Bu güven ortamının oluşması halinde ise yatırımların artacağı kesindir. Bu yatırımlar sadece yurtiçi ile sınırlı kalmayacaktır.

Şöyle ki; uluslararası standartlara uygun hazırlanan denetim raporları sayesinde yabancı yatırımcıların Türkiye’ de bulunan şirketleri incelemesi kolaylaşmakta bu sayede yatırımlar artmaktadır. Yabancı yatırımcılar tarafından kabul edilen standartlar ile hazırlanan mali tablolar ve faaliyet raporları inceleyebilme imkânı sağlanması ülkemizi yatırım açısından tercih edilir hale getirmektedir.

Basit olarak düşünüldüğünde de ülkemiz ile bağlantısı olmayan bir yabancı yatırımcının Türkiye pazarına girerek finansal yapısını ve güvenilirliğinden emin olmadığı şirketlere yatırım yapması oldukça zordur. İşte uluslararası standartlara uygun hazırlanacak mali tablolar ve denetim raporları Türkiye’ de bulunan şirketleri tercih edilir hale getirecektir¹⁷.

¹⁴Bkz. Sermaye Piyasası Kurulu Seri: X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ.

¹⁵Sabih Arkan, **Halka Açık Anonim Ortaklıkların Özellikleri ve Dış Denetimleri**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Yayın No:121, Ankara 1976, s.48-49.

¹⁶Yasin Ulusoy, **Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2007, s.46.

¹⁷660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin gerekçesi için bkz. <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/mevzuat/GEREKCE.pdf>. (E.T. 06.04.2016)

IV. BAĞIMSIZ DENETİMİN ORTAYA ÇIKIŞI ve GELİŞİMİ

Bağımsız denetim kavramının anlaşılması ve içselleştirilebilmesi için nasıl doğduğunun bilinmesi gerektiği kanaatindeyiz. Bu nedenle çalışmamızın bu bölümünde bağımsız denetimin ortaya çıkışından ve tarihsel gelişiminden kısaca bahsedeceğiz.

A. Bağımsız Denetimin Ortaya Çıkışı

Bağımsız denetim kavramı tarihsel olarak eski medeniyetlere dayanmaktadır. Ninua ve Babil’ de ekonomik hareketler ile faaliyetlerin denetlendiğine ilişkin bilgiler bulunmaktadır¹⁸. Yine, Mısır ve Asurlular gibi eski medeniyetlerde de vergilerin saptanması için devlet görevlileri tarafından tarım ürünleri ile ilgili olarak denetim yapıldığı belirtilmektedir¹⁹.

Denetim kelimesinin asılı Latince “*Contra Rotulus*” kelimesine dayanmaktadır²⁰. Bugünkü anlamda denetçi “*Auditor*” kelimesi ise ilk defa 1289 yılında İngiltere’ de kullanılmıştır²¹. Kral I. Edward zamanında devlet gelirlerini tahsil eden memurların hesapları düzenli tutup tutmadıklarını belirlemek amacıyla denetçiler görevlendirilmiştir²². Görüldüğü üzere bağımsız denetimin doğuşu halktan toplanan vergilerin doğru toplanıp toplanmadığı yine toplanan vergilerin bütçeye doğru olarak aktarılıp aktarılmadığının tespitine dayanmaktadır. Ayrıca halktan vergileri toplayan memurlar da bu sayede denetim altına alınmıştır.

Mesleki anlamda dış denetimin ilk örgütü 1581 yılında Venedik’ te kurulmuştur. “*Collegio Dei Rexonati*” isimli bu örgüt saygınlığı olan ve üyelik koşulları çok ağır bir kurumdu. Bu kuruluşun üye adayları 6 yıl bir muhasebeci yanında çalıştıktan sonra bir dizi meslek sınavlarından geçerek diploma almak koşuluyla mesleğe kabul edilmekteydiler²³. Daha sonraları 1658 yılında Milano’ da “*Academia Del Regionieri*” adlı benzer bir örgüt kurulmuştur. Bu ülkede kral kamu

¹⁸Osman Fikret Arkun, **İşletmelerde Muhasebe Denetimi**, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:317-550, 2.B., İstanbul 1980, s.18.

¹⁹Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, İstanbul 1990, s.20.

²⁰Kamuran Pekiner, **İşletme Denetimi**, İÜ İşletme Fakültesi Yayını, İstanbul 1984, s.3.

²¹Mehmet Ali Aktuğlu, **Denetleme ve Revizyon**, Bilgehan Basımevi, İzmir 1986, s.8.

²²U. Serkan Tarmur, **Türkiye’ de Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Şirketleri ve Sorunları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetimde Muhasebe ve Finansal Kontrol, İstanbul 1997, s.31.

²³Gürbüz, s.20.

muhasipliği²⁴ yapacak kişilerin mutlaka fermanlı unvanını kazanmalarını şart koşmuştu. Bağımsız denetimi gerçekleştirecek kişilerin bu işi dürüstlük kuralı içerisinde yerine getirmesi oldukça önemliydi. Bu nedenle günümüzde olduğu gibi bağımsız denetçiler belirli kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından belirli kıstaslar göz önüne alınmak suretiyle gerçekleştirilmekteydi. 1813 yılında ise Bologna’ da muhasebe denetçisi yetiştirmek üzere, 1858 yılında akademi haline dönüştürülen bir okul kurulmuştur²⁵.

Geçmişte denetim genel olarak devlet bütçesini ve vergileri toplayan memurların denetimi amacı ile kullanılmıştır. Bugünkü anlamda bağımsız dış denetim uygulaması ise ilk defa XIX. yüzyılın sonlarında İngiltere’ de kullanılmıştır²⁶. Sanayi devrimiyle birlikte üretim kapasitesinin ve üretim çeşitlerinin artması işletme kayıtlarının hacminin artması ve doğruluklarını güvenceye almak bakımından bağımsız denetim gerekli olmuştur. Bu amaçla 1845 yılında demiryolu şirketlerinin bilançolarını denetlettirmeleri yasalarca öngörülmüştür²⁷. Dış denetimin uygulamasıyla birlikte bağımsız dış denetim kuruluşlarının ilk olarak yasal biçimde görüldüğü yer de İngiltere’ dir. Bu ülkede 1845 yılında yürürlüğe giren İngiliz Şirketler Kanunu’ nda, şirket sözleşmelerinin tescili için bu sözleşmelerde denetçinin tayini ile ilgili bir hükmün yer alması zorunluluğu bulunuyordu²⁸. Bu arada, bazı meslek mensuplarının yetkilerini kötü amaçla kullanmaları karşısında, mesleğin örgütlenmesine gereksinme duyulmuş ve meslek birlikleri kurulmuştur. Kurulan bu meslek birlikleri, özellikle muhasebecilerin örgütlenmesi ile muhasebe uygulamalarının düzenlenmesi konularında yetkiliydi. Bu meslek birliklerinden bir

²⁴Muhasip, Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlüğünde sayman olarak tanımlanmıştır (www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.56fd50fd55e925.27816309, 31.03.16). Diğer bir tanım ise özel şahısların, kurum ve kuruluşların, enstitülerin ve devlet dairelerinin, muhasebe ile ilgili defterlerinin ve dosyalarının tertip ve tanzimlerinin esasa bağlanmasını planlayan, yöneten, muhasebe ile ilgili problemleri hakkında tavsiyelerde bulunan kişi şeklindedir (E.T. 31.03.2016)

²⁵ The Institute of Chartered Accountants in England and Wales “ Auditing Standarts and Guidelines” Accountancy, May 1980.

²⁶Ercan Bayazıtlı, **Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi İşletme ABD, Ankara 1991, s.50.

²⁷The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, The History of Institute of Chartered Accountant and Wales, s.xi,1996 naklen Ercan Bayazıtlı, “*Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması*”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt 46, Sayı.3, s143-193, (Makale), s. 152.

²⁸A. Hard Castle ve diğerleri, **The Companies Act**, 1981 Handbook, Londra, 1982, s.12’ den aktaran Bayazıtlı, Makale, s. 152.

tanesi olan ve 1870 yılında kurulan İngiliz Muhasebeciler Derneği, 1880 yılında yeminli(sertifikalı) İngiliz ve Galler Muhasebeciler Enstitüsü (*The Institute of Chartered Accountants in Englan and Wales*) adını almıştır. Günümüzde de faaliyet gösteren bu enstitü, mesleğin saygınlık kazanmasını ve mesleğe giriş koşullarını düzenlemiştir. İngiltere’ de bu enstitünün kurulmasından sonra şirketlerde zorunlu olan denetçi tayinini bu kuruluşu tarafından uzmanlığı belgelenen denetçiler arasından seçilmesi öngörülmüştür. XIX. yüzyılda uzman muhasebeciler ortaya çıkmıştır. Onların başlıca görevleri, hileli işlemleri izlemek ve hataları saptamak olmuştur²⁹.

B. Bağımsız Denetimin Gelişimi

Bu bölüm içerisinde bağımsız denetimin gelişimini inceleyeceğiz. Bu inceleme sırasında ABD Hukuku, AB Hukuku açısından bağımsız denetimin nasıl geliştiği ile bu gelişmelere neden olan olaylar da açıklanacaktır.

Dünya üzerinde önemli bir yere sahip, hukuk sistemleri açısından diğer ülkeleri etkilemiş olayların ülke ve topluluklardaki bağımsız denetimin gelişimine etkisi açıklanacaktır. Buradaki gelişmeler ve bu gelişmelere yol açan olaylar hukukumuz açısından yol gösterici niteliktedir bu nedenle de oldukça önemlidir.

1. ABD Hukukunda Bağımsız Denetim

ABD hukuk sistemi geniş ve dağınık bir hukuk sistemidir³⁰. ABD içerisinde bulunan eyaletlerin kendi içerisinde hukuki düzenlemelerinin bulunması, yine bu eyaletler arasındaki ilişkinin düzenlenmesi için ortaya konulan hukuki düzenlemeler ABD hukukunun karmaşıklığını daha da arttırmaktadır.

Bununla birlikte eyaletler arası rekabet hali hukuki düzenlemeleri farklılaştırmaktadır. Eyaletler yabancı yatırımcıları ve sermaye sahiplerini eyaletlerine çekebilmek adına hukuku kullanmaktadır. Çıkarılan düzenlemeler ile şirketler açısından belirli kolaylıklar sağlandığı gibi bürokrasi de azaltılmaktadır. Bu

²⁹Yusuf Dinç, **Uluslararası Denetim Standartlarının Türkiye Uygulamaları Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Muhasebe Finansman ABD., Ankara 2001, s.26 vd.

³⁰Mustafa Can, **ABD Ticaret Hukukunda Temel Kavramlar**, 1999, 04.03.2018, <http://yargitay.blogspot.com.tr/2006/10/abd-ticaret-hukukunda-temel-kavramlar.html>, s.1.

da şirketlerin yatırım yapmak için tercih ettikleri eyaletleri belirlemektedir. Örneğin; halka açık anonim ortaklıklar Delaware eyaletini, kapalı tip olarak isimlendirilen anonim ortaklıklar ise Nevada eyaletini tercih etmektedir³¹.

Amerika ticaret hukukunda ticari organizasyon temel olarak 3 şekilde kurulabilmektedir: tek kişi tarafından kurulan işletmeler, “*individual proprietorship*”, ortaklıklar, “*partnerships*”, anonim şirket, “*corporation*”³²”³³.

İşte bu karmaşık hukuk sistemi içerisinde bağımsız denetim ortaya çıkmıştır. Ortaya çıkışından bu yana gelişerek devam etmiştir. Öyle ki ABD Hukukunda faaliyet göstererek tüm dünyaya yayılmış bağımsız denetim kuruluşları bulunmaktadır.

ABD hukukunda ilk bağımsız denetim 1887 yılında Eyaletler Arası Ticaret Komisyonu’nun³⁴ kurulması ile ortaya çıkmıştır. Komisyon kamu işletmelerinin fiyat ve mali tablo kontrollerinin sağlanması amacı ile kurulmuştur. 1918 yılında Amerika Belgeli Muhasebe Uzmanları Kuruluşu³⁵ tarafından hazırlanan bilanço hazırlama yöntemleri, Federal Hazine Kurulu³⁶ tarafından yayınlanarak yürürlüğe konmuştur³⁷.

Birinci Dünya savaşını izleyen yıllarda, hammadde ve tarım ürünlerinin fiyatlarında düşüş yaşanmış, bu ürünleri ihraç eden az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin gelirlerinde azalma yaşanmıştır. Birinci Dünya Savaşı, gelişmiş ülkelerin ekonomilerinde de ciddi anlamda talep daralmasına neden olmuştur³⁸. 1929 yılında yaşanan ekonomik kriz, dünya ülkelerinde derin etkiler meydana getirmiştir. İlk

³¹Can, s.2.

³²Nazlı Ercan, **Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2012, s.34.

³³ Bu şirketler de kendi içerisinde ayrılabilir. Ortaklıklar, ticari ortaklık (partnership) ve sınırlı ortaklık (limited partnership) olarak ayrılırken, anonim şirketler de S- Corporation ve C- Corporation olarak ayrılmaktadır. Burada belirtilen S-C ayrımı ise şirketlerin vergilendirilmesi ile alakalıdır. S-Corporation şirketler Vergi Kanununun S bölümüne tabiyken, C-Corporation şirketler ise C bölümüne tabidir. C-Corporation şirketler de şirketler vergilendirilmektedir ancak ortaklar elde ettikleri gelirler veya maaşlar nedeniyle kişisel olarak ayrıca vergilendirilmektedir. S-Corporation şirketlerde ise vergilendirme ortaklara dağıtılan kar üzerinden yapılmaktadır. Böylece yukarıda belirtildiği üzere ikili bir vergilendirme ortaya çıkmamaktadır. Ancak S-Corporation kuruluşu için belirli şartların bulunması gereklidir.

³⁴ICC: Interstate Commerce Commission (Eyaletler Arası Ticaret Komisyonu).

³⁵AICPA: American Institute Of Certified Public Accountants, (Amerika Belgeli Muhasebe Uzmanları Kuruluşu).

³⁶FRB: Federal Reserve Board (Federal Hazine Kurulu).

³⁷D.R. Carmichael ve diğerleri, **Auditing Concepts and Method**, 5.B., ABD 1989, s.3 den aktaran Ulusoy; s.54.

³⁸Gülten Kazgan, **Türkiye Ekonomisinde Krizler (1929-2001)**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2. Baskı, 2008, s.43.

olarak Kuzey Amerika ve Avrupa kıtası olmak üzere daha çok sanayileşmiş ülkeleri etkisine alarak, işsizler ve evini kaybedenler ordusu yaratmıştır. Kriz, üretimde azalmaya, talepte daralmaya, konut sektöründe durgunluğa, tarım ürünleri fiyatlarında büyük oranda fiyat düşüşlerinin yaşanmasına ve dış ticaret açıklarının oluşmasına neden olmuştur³⁹.

Ekonomik kriz Amerika ekonomisini de olumsuz etkilemiştir. Savaş zamanında Amerika biriktirmiş olduğu altınları toprak olarak değerlendirmiştir. Ancak toprak fiyatlarında yaşanan azalma sonrasında yatırımcılar New York borsasına yönelmişti. Bu yönelim ise hisse senetlerinde gerçeklerden uzak bir artışa neden olmuştur. Bu artışların önüne geçmek için Federal Rezerv Bankası faizleri %7 seviyesinden %15 seviyelerine yükseltmiştir. Bu nedenle yatırımcılar borsada bulunan yatırımlarını çekmiş bu durum ise New York borsasının batmasına neden olmuştur. Borsaların batması ise bankacılık sektörüne olumsuz yansımıştır. Bu dönemde Franklin Roosevelt çıkarak Yeni Anlaşma “New Deal” önlemlerini ortaya atmıştır. Bu önlem paketi yardımıyla başkanlık seçimini kazanan Roosevelt ABD yeni dönem başkanı olmuştur. Başkanlığı döneminde ise Yeni Anlaşma içerisinde yer alan önlemleri uygulayarak ekonomiyi düzeltmeye çalışmıştır. İşte bu düzenlemeler içerisinde bağımsız denetime ilişkin kurallarda yer almıştır. Bağımsız denetim sonucunda çıkarılacak raporlar ile yatırımcıların ekonomiye olan güvenlerinin artırılması amaçlanmıştır.

1933 yılında Menkul Kıymetler Kanunu çıkarılmıştır. Menkul Kıymetler alanında faaliyet göstermek isteyen şirketlerin mali tabloları ile kayıtlarının bağımsız bir dış denetimden geçirilerek Federal Ticaret Komisyonuna sunmaları zorunluluğu getirilmiştir. Sonradan Federal Ticaret Komisyonunun görevi Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonuna⁴⁰ devredilmiştir. Menkul Kıymetler Kanunu ile parasını sermaye piyasasında değerlendirmek isteyen yatırımcıların korunması amaçlanmıştır. Bu ise kamuyu aydınlatarak olacağından şirketlerin tam ve doğru bilgi vermesi sağlanmaya çalışılmıştır⁴¹

³⁹Ömer Açıkgoz ve diğerleri, “1929 Dünya Ekonomik Buhranı ve Türkiye Ekonomisine Etkileri”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl 12, Sayı 36, Nisan 2009, s.1.

⁴⁰SEC: Securities and Exchange Commission (Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)

⁴¹Ulusoy, s.55.

Denetim açısından Amerika uygulamasında iki adet önemli kurum bulunmaktadır. Bunlardan ilki AICPA' dır. Amerika'da bağımsız denetçiler CPA lisansı alarak denetim faaliyetlerini yerine getirmektedir. CPA lisansı ise eyaletler tarafından verilmektedir. CPA'lerin ulusal bazda bağlı olduğu kurum ise AICPA' dır⁴². AICPA bununla birlikte halka açık olmayan kurumların bağımsız denetim standartlarını belirleyebilmektedir. Halka açık olan şirketlerin denetim standartları ise bir diğer kurum olan PCAOB⁴³ tarafından belirlenmektedir.

1934 tarihli Menkul Kıymetler Kanunu ile bağımsız dış denetimden geçmiş mali tabloların belirli dönemlerde Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonuna gönderilmesi, denetim sonrasında denetçiler tarafından hazırlanan raporların doğruluğundan denetçilerin sorumluluğu öngörülmüştür⁴⁴. Bu sorumluluk için ise iki şart getirilmiştir. Bunlar; denetçinin kusurlu olması ve yatırımcının yatırım kararını alırken bağımsız denetim raporunu ve bu raporda denetlenmiş olan mali tabloları esas aldığı ve uğramış olduğu zararların denetlenmiş mali tablolardaki hata, hile veya eksiklikten kaynaklandığını ispatlaması gerekir⁴⁵.

a. Sarbanes Oxley Yasasının Ortaya Çıkışı (Sarbanes Oxley Act-SOA)

ABD' de yaşanan finansal skandallar denetim açısından kanuni düzenlemelerin belirli konularda geliştirilmesi, belirli konularda ise değiştirilmesine neden olmuştur. Bunun bir sonucu olarak da 23 Ocak 2002 tarihinde Sarbanes Oxley Yasası yürürlüğe girmiştir.

2002 yılında George W. Bush tarafından imzalanarak yürürlüğe sokulan SOX 2002 Yasası, finansal raporlamanın ve denetçilerin dürüstlüğünü ve kalitesini korumayı ve geliştirmeyi, aynı zamanda yatırımcı ve çıkar sahiplerinin güvenliğini yeniden inşa etmeyi amaçlamaktadır⁴⁶.

⁴²Toroslu, s.542.

⁴³Kurum ileride ayrıntılı olarak incelendiğinden buradaki başlık altında sadece değinilmek ile yetinilmiştir. (Bkz. VI-A-2/a)

⁴⁴İlhami Şengül, Bağımsız Dış Denetçilik ve ABD, İngiltere, Fransa, Almanya Uygulaması; IFA' ya Göre Muhasebecinin Nitelikleri, **SPK Denetleme Dairesi Araştırma Raporu**, 1987, s.16.

⁴⁵Ulusoy: s.56.

⁴⁶L. James Marianne, Accounting Student's Perceptions of The Sarbanes-Oxley Act Of 2002, California State University, Los Angeles, CA 90032-8121, s.4' den aktaran, Aslan Savaş Demircan: **"Sarbanes Oxley (2002) Yasası ve Bağımsız Denetime Etkileri"**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.45.

Bu yasanın çıkarılış amacının daha iyi anlaşılabilmesi için yaşanan finansal skandalların incelenmesinin daha doğru olacağı kanaatindeyiz. Bu nedenle yaşanan finansal skandallardan bir kaçına çalışmamızda değineceğiz.

aa. Enron Skandalı

Bağımsız denetim ve muhasebe standartlarının ortaya çıkması bakımından Enron Finansal Skandalı önemli bir yere sahiptir. Yüksek hisse senedi fiyatlarına sahip Enron Şirketinin iflasına kadar uzanan bu süreç bağımsız denetime olan güvenin azalmasına neden olmuştur. Bu nedenle bağımsız denetim ve muhasebe standartları açısından önemlidir.

Enron enerji sektöründe faaliyet gösteren ve ABD' nin dünyaya yayılmış en büyük 7. şirkettir⁴⁷. İflasından önce Enron Şirketinin hisse senedi fiyatları 80 Dolar iken Şubat 2002 sonunda 0,20 Dolar kadar gerilemiştir⁴⁸. Hisse senetlerinin yüksek fiyatlardan sonra bu kadar düşmesinin sebebi ise Enron şirketinin karını fazla göstermek suretiyle yatırımcıları etkilemiş olmasıdır. Yatırımcılar da bu durum karşısında Enron Şirketine ait hisse senetlerinin alımına yönelmiştir.

Enron Skandalının ortaya çıkışı 2001 yılındadır. Şirket kendi faaliyet alanının dışında işlemler yapmaya başlamıştır. Bu yapmış olduğu işler için ise Özel Amaçlı Şirketler (Special Purpose Entities) adı altında yavru şirketler kurmuştur⁴⁹. Şirket yeni faaliyet gösterdiği alanlarda ve menkul kıymetlere yaptığı yatırımlarda zarar etmiştir. Ancak bu zararlar Enron Şirketinin bilançosunda gösterilmemiş kurulan yavru şirketlerin bilançosunda gösterilmiştir. Bu durum sonucunda karlılığı artmakta görünen Enron hisse senetlerine talep artmıştır. Ancak finansal tablolardaki bu durumun ortaya çıkmasından sonra şirketin iflası süreci başlamıştır. Enron 2001 yılında 1997, 1998, 1999, 2000 yıllarına ait karlarının düzelterek tekrar ilan etmiştir. Aşağıdaki tabloda düzeltmeden önceki ve sonraki halleri görünmektedir.

⁴⁷Detaylı bilgi için bkz. 2000 yılı Fortune 500, http://archive.fortune.com/magazines/fortune/fortune500_archive/snapshots/2001/478.html. (E.T. 08.05.2016)

⁴⁸Cahit Odabaşı ve diğerleri, “Bağımsız Denetimde Kamu Gözetimi ve Skandallar”, **Muhasebe ve Denetim Dünyası E-Dergi**, 08.05.2016, [www.kgkuzder.org.tr/upload/files/ Bagimsiz_Denetimde_Kamu_gozetimi_ve_Skandallar.pdf](http://www.kgkuzder.org.tr/upload/files/Bagimsiz_Denetimde_Kamu_gozetimi_ve_Skandallar.pdf).

⁴⁹Ayça Zeynep Süer, “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, 08.05.2016, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/AycaZeynepSuer.pdf>

Yıl	Düzeltilme Öncesi İlan Edilen Net Kar	Düzeltilme Sonrası İlan Edilen Net Kar	Düzeltilme Tutarı
1997	105.000.000-\$	28.000.000-\$	97.000.000-\$
1998	703.000.000-\$	133.000.000-\$	570.000.000-\$
1999	893.000.000-\$	248.000.000-\$	645.000.000-\$
2000	979.000.000-\$	99.000.000-\$	880.000.000-\$

Buradaki bağımsız denetim sorunu küçük şirketlerin bilançolarının bilerek Enron Şirketi ile konsolide⁵⁰ edilmemesi ve bağımsız denetim kuruluşun da buna ses çıkarmamasıdır. Enron, konsolide bilançonun yapılmama sebebini hukuki sebeplere uyarlamaya çalışmışsa da başarılı olamamıştır. Şöyle ki; kurulan yavru şirkette, ana şirketten bağımsız bir kişi sermayenin yüzde 3' üne sahip ise konsolidasyona gerek bulunmamaktadır. Enron, kurmuş olduğu yavru şirketlerde üst düzey yöneticilerine sermayenin yüzde 3' ünü devrederek bu kuraldan yararlanmak istemiştir. Ancak hisse sahibi olan Enron Finans Yöneticisi Fastow ve yardımcılarının bağımsızlığından bahsetmek mümkün değildir⁵¹.

Enron tarafından kurulan yavru şirketler bankalardan Enron garantörlüğünde kredi kullanmaktadır. Kullanılan bu krediler karşısında ise yavru şirketlerin Enron hisse senetlerinden başkaca bir malvarlığı da bulunmamaktadır. Bu durum ise bankalara karşı fiilen Enron' un borçlu olduğu sonucunu doğurmaktadır. Ancak bu borçlarda finansal raporlarda gösterilmemiştir. Borçlar yansıtılmadığı gibi şirketin gelirleri de muhasebe sistemine aykırı olarak finansal raporlara kaydedilmiştir. Şöyle ki, dönemlere bölünerek mali raporlara yansıtılması gereken gelirler tek dönemde mali raporlara yansıtılmıştır.

Enron Skandalı içerisinde bağımsız denetçinin kusuru ise şirket tarafından yapılan bu ve diğer muhasebe hilelerine göz yumulmasıdır. Enron şirketinin denetimini gerçekleştiren Arthur Andersen bu dönemde dünyanın en büyük beş bağımsız denetim şirketinden biridir. Enron' un iflasından sonra ise Arthur Andersen

⁵⁰ Konsolide türkçe karşılığı pekiştirilmiştir. Yukarıda konsolide ile anlatılmaya çalışılan durum ise Enron Şirketi tarafından kurulan yavru şirketlere ait bilançoların Enron Şirketinin bilançosu ile birleştirilerek ilan edilmesidir.

⁵¹Kerem Sarıoğlu, “Enron Olayı (Vak’a)”, **Yönetim Dergisi**, Yıl 13, Sayı 41, Ocak 2002, s.51.

tarafından denetimi yapılan şirketlere karşı güven azalmış bu durum şirketin müşterilerinin azalmasına neden olmuştur.

Yaşanan bu finansal skandal sonrasında bunun sebepleri incelenmiş. İnceleme sonucunda Enron skandalında bağımsız denetim şirketinin bu tarz hataları gözden kaçırmaması veya göz ardı etmesinin nedeninin bağımsız denetim şirketlerinin danışmanlık hizmeti sayesinde sağladıkları büyük kazançlar olduğu ortaya çıkmıştır. Çünkü Enron firması, Arthur Andersen'e 2000 yılında bağımsız denetim için 25 milyon ABD Doları ücret öderken, aynı yıl danışmanlık için 27 milyon ABD Doları ödemedi bulunmuştur. Bunların yanında, 2000'de Andersen, Enron' un Özel Amaçlı Kuruluşları' na (SPE) vermiş olduğu danışmanlık hizmetleri nedeniyle 5,7 milyon ABD Doları kazanmıştır⁵².

Günümüzde bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları denetim hizmeti verdikleri şirketlere başkaca hizmet vermesi yasaktır. Geçmişte yaşanan bu skandallar kanun koyucu tarafından bu hususun yasaklanmasına neden olmuştur.

bb. Worldcom Skandalı

Worldcom ABD' nin en büyük telefon şirketlerinden biridir. Enron Skandalından sonra bu şirket hakkında da skandalların ortaya çıkması piyasada büyük yankı uyandırmıştır.

Worldcom, 3.8 Milyar Dolarlık giderini mali tablolarda sermaye yatırımı olarak göstermiştir. Bu gösterimin yanlışlıkla yapıldığı iddia edilmiştir. Ancak şirket yetkilileri hakkında karı yüksek göstermek suretiyle hisse senedi fiyatlarını arttırmaktan yargılamalar yapılmıştır.

Worldcom, içerisindeki muhasebe hatalarının ortaya çıkarılması sonrasında şirketin altmış dolara varan hisse senetleri dokuz cent'e kadar gerilemiştir. Şirket bu tarihten sonra konkordato talep etmek durumunda kalmıştır⁵³.

Bir diğer dikkat çekici konu ise Worldcom şirketinin denetiminin Enron denetimini yapan Arthur Andersen tarafından yapılmasıdır⁵⁴.

Yukarıda açıklanan skandalları Dynegy, Adelphia skandalları takip etmiştir. Krugman; Enron, Dynegy, Adelphia ve Worldcom örneklerinde yolsuzlukların nasıl

⁵² Mustafa Özyürek: Muhasebe Krizi (I), **Finansal Forum**, 23.07.2002.

⁵³Ercan: s.45.

⁵⁴Odabaşı ve diğerleri, s.3.

yapıldığını göstermek için bir dondurma firmasını model olarak kullanmış ve konuyu şöyle izah etmiştir⁵⁵;

"İlk olarak Enron stratejisini ele alalım. Önce, önümüzdeki otuz yıl boyunca müşterilerinize her gün bir külâh dondurma satmayı içeren bir anlaşma imzalarsınız. Dondurmaların üretimine ve satışına ilişkin maliyetleri kafanıza göre aşağı çektikten sonra gelecekteki bütün satışlardan elde edilecek bu abartılmış kar projeksiyonunu bu yılki mali tablolarınıza yansıtırsınız. Bir anda son derece karlı bir işletmeniz olmuştur. Artık hisselerinizi şişirilmiş fiyatlardan satabilirsiniz.

İkinci olarak Dynegy stratejisine bir bakalım. Dondurma satışlarınız karlı değildir ama yatırımcıları gelecekte karlı olacağına ikna edersiniz. Ardından sokağın biraz aşağısındaki bir diğer dondurmacıyla gizli bir anlaşmaya girer, her gün birbirinizden karşılıklı olarak yüzlerce külâh dondurma alırsınız veya daha da iyisi alır gibi yaparsınız; ne de olsa onca dondurmayı bir o dükkana bir sizinkine karşılıklı taşıma zahmetine girişmeye gerek yoktur. Sonuçta, gelecekte çok parlak olacak bir işin en büyük oyuncularından birisi olarak hisselerinizi şişirilmiş fiyatlardan satabilirsiniz.

Adelphia'ın stratejisi; Müşterilerinizle çok sayıda sözleşme imzalarsınız ve yatırımcıların sözleşmelerin karlılığından çok hacmine odaklanmasını sağlarsınız. Bu kez hayali sözleşmeler imzalamakla vakit kaybetmenize gerek yok, tek yapacağınız çok sayıda hayali müşteriler yaratmak. Abonelerinizin sayısındaki olağanüstü artış karşısında analistler size yüksek notlar vermekten kendilerini alamayacaklar ve siz de hisselerinizi şişirilmiş fiyatlardan satabileceksiniz.

Son olarak Worldcom stratejisine bir göz atalım. Burada hayali satışlar üretmeyecek tersine var olan bir şeylerden kurtulacaksınız. Kurtulacağınız şeyin maliyetler olması işin püf noktasıdır. Bunun için üretiminizin parçası olan (süt, şeker, çikolata gibi) faaliyet maliyetlerinizi satın aldığınız yeni dondurma makinasının bir parçası gibi göstereceksiniz. Böylelikle, hiç de karlı olmayan işiniz, kağıt üzerinde, sadece yeni sabit kıymetler almak için finansman kullanan son derece

⁵⁵Levent Özkul, ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD' de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu'nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi, Yeterlik Etüdü, İstanbul 2003, s.5.

*karlı bir iş haline dönüşecek. Artık hisselerinizi şişirilmiş fiyatlardan satabilirsiniz*⁵⁶.”

Görüldüğü üzere yaşanan skandallarda yönetim hataları, muhasebe hileleri ve denetim kuruluşlarının hazırlamış olduğu denetim raporları etkin rol oynamıştır. Denetim kuruluşları, denetim ile beraber danışmanlık hizmeti de vermektedir. Verilen bu danışmanlık hizmeti karşılığında alınan ücretin, denetim hizmeti karşılığında alınan ücretlerden genel olarak fazladır. İşte bu durum denetim şirketlerinin müşterilerine karşı bağımsızlığını ortadan kaldırmıştır. Bağımsız denetçiler müşteriler karşısında bağımsızlığını kaybettikten sonra müşterilerine ait hataları ve muhasebe hilelerini görmezlikten gelmiştir. Bunun sonucunda ise yukarıda örneklerini vermiş olduğumuz finansal krizler yaşanmıştır. Bu finansal krizler ise yatırımcıları olumsuz olarak etkilemiştir.

b. Sarbanes Oxley Yasası ile Getirilen Değişiklikler

Sarbanes Oxley yasası ile bağımsız denetime köklü değişiklikler getirilmiştir. Bu değişikliklerden önemli olduğunu düşündüğümüz kısımları aşağıda başlıklar altında incelenmiştir.

aa. Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB)

Kanun ile getirilen önemli değişikliklerden bir tanesi Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu'nun (*Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB*) kurulmasıdır.

Kurul SEC' in denetimi altında faaliyet göstermektedir. Kurulun bütçesinin onaylanması ve kurul üyelerinin atanması SEC tarafından yapılmaktadır. Bununla birlikte kurul tarafından çıkarılacak kurallar ve denetim standartları SEC tarafından onaylanacaktır.

PCAOB ile denetim firmalarının denetlenmesi amaçlanmış kurula da bununla ilgili görevler verilmiştir. Kurulun görevlerinden bazıları şunlardır⁵⁷;

- Bağımsız denetçilerin tescili için sicil oluşturmak ve kuruluşları sicile kaydetmek.

⁵⁶Paul Krugman, Flavors of Fraud, **The NewYork Times**, 28 Haziran 2002, <http://www.nytimes.com/2002/06/28/opinion/flavors-of-fraud.html>.(E.T. 12.05.2016)

⁵⁷Ulusoy, s.57.

- Denetim, kalite kontrol, etik, bağımsızlık ve gerekli gördüğü öteki standartları oluşturmak.

- Sicile kayıtlı bağımsız denetim kuruluşlarını standartlar çerçevesinde denetlemek. (Bir yıl içinde yüzden fazla denetim yapan her denetim kuruluşunun yıllık olarak, bu sayının altında denetim yapan denetim kuruluşlarının ise üç yılda bir Kurul tarafından incelemeye alınması gerekmektedir.)

- Bağımsız dış denetimi yapacak kayıtlı kuruluşlar ve bu kuruluşlarda çalışanlar hakkında gerektiği hallerde inceleme yaparak gerekli cezaları vermek.

- Mesleki standartlara, denetim raporunun hazırlanması ve yayımlanması ile ilgili Sermaye Piyasası Hükümlerine uyumu arttırmak.

- Kurulun kendi iç faaliyetlerini yönetmek, kadrosunu oluşturmak ve bütçesini hazırlamak.

bb. Denetim Komitesi (*Audit Committee*)

Halka açık şirketlerde Denetim Komitesi bulundurma zorunluluğu getirilmiştir. Bu komite şirketin yönetim kurulu üyelerinden oluşmakta ve şirketin bağımsız denetimine ilişkin tüm işlemleri yerine getirmektedir. Bu komitenin görev ve sorumlulukları aşağıda kısaca belirtilmiştir.

- Denetim firmasının atanması, ücretinin ödenmesi ve yaptığı işin gözden geçirilmesi ile görevlidir.

- Denetçilerden hazırlamış oldukları raporları alarak incelemeye bunlar ile ilgili sorunların giderilmesi komitenin sorumluluğundadır⁵⁸.

Denetim komitesi üyeleri bağımsız olmak durumundadır. Bağımsızlıkları hususunda şüphenin dahi bulunmaması gerekir. Bu nedenle Sarbanes Oxley Kanunu ile denetim komitesi üyelerinin şirketlerinden danışmanlık vs. gibi isimler altında ücret alamayacağı belirtilmiştir.

SOX ile kamuoyundaki güvenin tekrardan inşa edilebilmesi amaçlanmıştır. Bu nedenle şirketlerin, denetim komitesi içerisinde mali uzman bulundurup bulundurmadığını açıklaması gerekmektedir. Bu sayede yatırımcılar denetim raporlarının, alanında uzman kişiler tarafından denetlenip denetlenmediği konusunda

⁵⁸ Özkul, s.9.

bilgi sahibi olacaktır. Denetim komitesi tarafından verilen bu bilgiler sayesinde ise şirketin doldurma kadrolar ile denetim komitesi oluşturması mümkün olmayacaktır.

cc. Yöneticilerin Sorumluluğu

Burada bahsedilen sorumluluk düzenlenecek denetim raporuna ilişkindir. Yöneticiler yani CEO (*Chief Executive Officer*) ve CFO' lar (*Chief Financial Officer*) denetim raporlarının hazırlanması sırasında şirket bilgilerinin tam ve düzenli olarak deneticilere sunulduğunu ifade etmektedir. Bunların yapılmaması halinde yöneticilerin belirli sorumlulukları olacağı belirtilmiştir.

Halka açık firmanın CEO veya CFO' su yetkisini kötüye kullanmak suretiyle maddi hatalara neden olur ve mali beyannamelerin tekrardan verilmesi gerekir ise şirketin zararı yöneticilerin geriye dönük kar ve primleri üzerinden tahsil edilir.

dd. Denetim Firması Tarafından Yapılması Yasaklanan Faaliyetler

Yukarıda incelemiş olduğumuz skandalların da ortak özelliği denetim şirketlerinin bağımsızlığını sağlayamamış olmasıdır. Bu bağımsızlığın önündeki en büyük engel ise denetim şirketlerinin denetimini yaptığı şirketler ile aralarında bulunan danışmanlık ve diğer hizmetlerdir. Şöyle ki denetim şirketleri yürütmekte olduğu danışmanlık hizmetleri sayesinde de gelir elde etmektedir. Kaldı ki danışmanlık gelirlerinin denetim gelirlerinden daha yüksek olduğu da piyasa içerisinde bilinmektedir. Hal böyle olunca müşterisini kaybetmek istemeyen denetim şirketleri denetim faaliyetlerinde tarafsız davranmamaktadır.

Sarbanes Oxley Kanunu yukarıda belirttiğimiz nedenler ile bağımsız denetim şirketlerinin bazı faaliyetlerine yasaklar getirmiştir. Şöyle ki bağımsız denetim şirketi, bağımsız denetimini gerçekleştirdiği şirkete;

- Defter tutulması ve bununla ilgili işler,
- Finansal bilgi sistemlerinin oluşturulması ve idaresi
- Değerleme ve ekspertiz
- Sigorta ile ilgili hizmetler,
- İç denetim hizmetleri,
- Genel yönetim ve insan kaynakları yönetimi,
- Hukuki danışmanlık hizmetleri

- Menkul kıymet alım satımı, yatırım danışmanlığı ve yatırım bankacılığı
- PCAOB' nin yaptığı düzenlemelerde yapılmasına izin verilmeyen diğer hizmetleri sağlayamayacaktır.

c. Sarbanes Oxley Yasasının Olumsuz Etkileri

Sarbanes Oxley yasası yukarıda açıkladığımız değişiklikler ile yatırımcılar açısından olumlu etkiler yaratmıştır. Yine bağımsız denetim kurumlarına olan güvenin tekrardan sağlanması açısından da önemlidir. Ancak yatırımcıların olumlu etkilendiği bu kanundan şirketler de olumsuz etkilenmiştir.

Halka açık şirketler açısından getirilen bu yeniliklerin maliyetleri yüzde yüz arttırmıştır. Bu nedenle de halka açık şirketlere karşı talep düşmektedir. Kamu kuruluşları da özel sektöre kaymaktadır. Sivil toplum kuruluşları ve benzer konularda çalışma yapan kuruluşlar denetimle birlikte tasdike gerek duyulmayan işler içinde başka şirketler ile çalışmak zorunda kalmıştır. Bu zorunlulukta maliyetleri arttırmıştır. Artan maliyetler ile birlikte sivil toplum kuruluşların asıl amaçlarına yönelik faaliyetlerine ayırdıkları bütçe azalmaktadır⁵⁹.

2. AB Hukukunda Bağımsız Denetim

Avrupa Birliği (AB), yaşanan savaşlar sonrasında Avrupa kıtası üzerinde bulunan ülkeler arasındaki ekonomik ve ticari ilişkiler arttırmak, ayrıca kaynakların kullanımı konusunda olası bir savaşı da önlemek amacıyla kurulmuştur.

AB, geçmişi 1951 yılında kurulan Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğuna dayanmaktadır. Bu topluluğu 1957 yılında kurulan Avrupa Atom Enerjisi topluluğu takip etmiştir. Bu toplulukların kuruluşundan sonra ise Avrupa Topluluğu adı ile anılmaya başlanmıştır. 1992 yılında imzalanan Maastricht Anlaşması ile Avrupa Birliği kurulmuştur.

Avrupa birliği günümüzde yirmi sekiz ülkeden oluşmaktadır⁶⁰. Bununla birlikte AB' ne katılmak için aday statüsünde bekleyen aday üyelere bulunmaktadır.

⁵⁹J. Clarke Price, ABD' de CPA' lerin Karşılaştığı Sorunlar Meydan Okuyuşlar ve Fırsatlar, **Mufad Journal**, S.29, Ocak 2006, s.15-19, s.18.

⁶⁰ Bağımsız denetim hükümleri açısından TTK' ya kaynaklık eden **Alman hukukunda**, Alman Paylı Ortaklıklar Kanununa göre (Aktiengesetz7AktG) Almanya' daki anonim şirketler için yönetimde ikili yönetim kurulu sistemi (dual-board system / two - tier system) geçerlidir. Her anonim şirkette bir seçilmiş gözetim kurulu (Aufsichtsrat / supervisory board) ve onun atadığı, üst düzey şirket yöneticilerinden meydana gelen bir yönetici kurul (Vorstand / managing board) bulunmaktadır.

Türkiye de bu aday üyelerden biridir. Türkiye' nin AB' ne aday konumda bulunması AB içerisinde yer alan denetim kurallarını bizim açımızdan önemli hale getirmektedir⁶¹. Şöyle ki; AB' nin amaçlarından biri ekonomik birlikteliği sağlayabilmektir. Bunun için belirli adımlar atılmaktadır.

a. AB Hukukunda Denetim Yönergelerinin Ortaya Çıkışı

AB içerisinde yer alan ülke vatandaşları ülkeler arasında pasaportsuz dolaşımında bulunabildiği gibi bu ülkeler de yatırımlarda yapabilmektedir. Bununla birlikte üye devletlerden birinde kurulmuş olan yatırım şirketi, yine başka bir üye ülkeden izin almadan ancak o ülkenin kurallarına uygun olarak belirli finansal hizmetleri görebilmelerine ve şube açabilmelerine imkân verilmiştir⁶².

Özellikle son yıllarda uluslararası yatırımların artması, çok uluslu şirketlerin, uluslararası kredi akışına önem vermeleri bağımsız denetim firmalarının faaliyetlerinin artması her ülkenin kendine özgü ulusal standartlarını uluslararası standartlar ile uyumlaştırmasının sebebi olmuştur⁶³. Bu uyumlaştırmanın ise belirli yararları olduğu kesindir. Bu yararlardan bazıları şu şekilde sayılabilir⁶⁴;

- Uyumlaştırma, güvenilir ve yüksek kalitede raporlama sağlar,

Yönetici kurul yılsonu bilançosunu, faaliyet raporunu ve kar dağıtım teklifini gözetim kuruluna denetlemesi için sunar. Gözetim kurulu da denetim sonucunu yazılı olarak genel kurula bildirir. Yılsonu bilançosunun bir hesap denetçisi tarafından denetlenmesi gerekiyorsa, o takdirde gözetim kurulu ayrıca hesap denetçisinin yılsonu bilançosunun denetimine ilişkin vardığı sonuca da kendi bildiriminde yer verecektir. AB direktifleri doğrultusunda Alman hukukuna bilanço yönergesi eklenmiş ve bununla birlikte orta ve büyük ölçekli sermaye şirketlerinin finansal tabloları ve faaliyet raporlarının bir hesap denetçisi tarafından denetlenmesi gerektiği düzenlenmiştir. Korkut Özkorkut, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim**, Banka ve Ticaret Hukuk Araştırma Enstitüsü, İkinci Tıpkı Baskı, Ankara 2013, s.12.

⁶¹6762 sayılı Kanuna dayanaklık deden **İsviçre Borçlar Kanununda** (schweizerische Obligationenrecht / OR), bağımsız denetimin öne çıkması üzerine denetçiye ilişkin hükümlerinde organ denetçi ile bağımsız denetçiyi harmanlayan adeta karma bir düzenleme anlayışı benimsendiği görülmektedir. İsviçre Hukukunda olağan denetim ve sınırlı denetim olmak üzere iki tip denetim benimsenmiştir. Olağan denetim belirli şartların gerçekleştiği şirketler açısından zorunludur. Ayrıca sermayenin yüzde onunu temsil eden pay sahiplerinin talebi halinde de olağan denetim yapılmak zorundadır. Olağan denetim tipik bağımsız denetime işaret etmektedir. Sınırlı denetim, eğer ki bir şirket olağan denetimin şartlarını karşılamıyorsa, denetçiden finansal tablolarının sınırlı denetime tabi tutulmasını istemek zorundadır. Özkorkut, s.13.

⁶²Nusret Çetin ve diğerleri, "AB Finansal Araç Piyasaları Yönergesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XIV, Yıl 2010, Sayı 2, s.45-70, s.47.

⁶³Mehmet Ünal Memiş ve diğerleri "AB Müktesebatında Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 20, Sayı 2, 2011, s.149-164, s.150.

⁶⁴Samir S. Mogul, "Harmonization of Accounting Standarts", **Chartered Accountant**, January 2003, s.681-684, s.681.

- Ülkenin ekonomik ve finansal gelişimini görme noktasında önemli katkılar sağlar,
- Çok uluslu şirketlerde etkin performans değerlendirme imkânı sağlar,
- Şirketlerin ulusal ve uluslararası rakipleriyle sağlıklı karşılaştırılması imkânı sağlar,
- Şirketlerin uluslararası güvenilirliğini artırır,
- Uluslararası sermaye piyasalarına girişi kolaylaştırarak şirketlerin sermaye maliyetlerinin azalmasını ve performanslarının artmasını sağlar.

Bu nedenle AB hukukunda bazı yönergeler çıkarılmıştır. Bunlardan 4 ve ya sayılı olan yönergeler muhasebe standartları ilgili olup 8 numaralı yönerge ise denetim standartlarına ilişkindir. 1978 yılında kabul edilen 4 numaralı yönerge ile yıllık finansal tablolar, 1983 yılında kabul edilen 7 numaralı yönerge ile konsolide finansal tablolar ele alınmıştır⁶⁵. Bahsedilen her üç yönergenin de, üye ülkelerin iç hukukuna uygulanması zorunlu kılınmıştır⁶⁶.

aa. Parmalat Skandalı

Parmalat İtalya’ da kurulmuş pastörize süt üzerine çalışan bir aile şirkettir. Söz konusu şirket dönem içerisinde büyüyerek otuz ülkede satış yapıp, iki yüz elli şubesi ve otuz altı bin çalışanı bulunan bir şirket haline gelmiştir. Şirket skandalı ortaya çıkmadan 30 Eylül 2003 tarihinde 2.2 Milyar Euro değere sahip şirket, skandallar sonrası 23 Aralık 2013 tarihinde 90 Milyon Euro’ ya kadar gerilemiştir⁶⁷.

Parmalat skandalının nedenlerini iki bölümde inceleyebiliriz. Bunlar yönetimin kurumsallaşmaması bu nedenle ortaya çıkan kötü yönetimdir. Diğer bir neden ise denetim firmalarının denetim faaliyetlerini yeterli olarak yürütmemesidir.

aaa. Yönetimin Hatası

Bunlardan ilki aile şirketi halinde yönetilen Parmalat’ ın büyümesine oranla kurumsallaşma sağlayamamasıdır. Yönetimde aile fertlerinin yer alması ve aile

⁶⁵Ali Çalışkan, “Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim”, **Sayıştay Dergisi**, S.63, Ekim-Aralık 2006, s.51-58, s.52.

⁶⁶Ercan, s.61.

⁶⁷Cemal Küçüksözen, “Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi) Ankara Üniversitesi, SBE, İşletme ABD, Ankara 2004, s. 368.

fertlerinin de kendi yararlarını azınlık hissesine sahip kişilerden önde tutması şirketin ekonomik sıkıntıya düşmesine neden olmuştur. Bunun yanında bu durum Parmalat olayında ve Türkiye’de yaşanan finansal bilgi manipülasyonu uygulamalarında da görüldüğü üzere, halka açık şirket ortaklarının zararına, hakim ortağın ise yararına işlemler yapılmasına, diğer bir ifade ile örtülü kar aktarımına neden olmaktadır⁶⁸.

bbb. Denetim ve Buna Bağlı Teyit Hatası

Skandalın ikinci nedeni ise; tıpkı Enron’da olduğu gibi şirketin bağımsız denetiminde görülen yetersizliklerdir. İtalya’da o dönem kanunlara göre bir bağımsız denetim firması, bir şirketin denetimini ancak 9 yıl süresince yapabiliyordu. Grant Thornton bağımsız denetim firması bu kural nedeniyle şirketin denetimini Deloitte Touche bağımsız denetim firmasına devredilmişti. Buna rağmen Grant Thornton Parmalat’ın bazı şirketlerini denetlemeye devam etmiştir. Parmalat’ın 2002 finansal tablosuna göre Deloitte Parmalat’ın esas denetçisiyken Grant Thornton Parmalat’ın varlıklarının %49’u üzerinde bir denetim çalışması yürütmüştü.¹⁶ Grant Thornton’un denetlendiği şirketler arasında skandalın ortaya çıkmasına neden olan Cayman Adaları’ndaki Bonlet Finans Şirketi de vardı. Ayrıca şirketin yeni denetçisi Deloitte Touche’nin, şirketin denetimini devraldıktan sonra hesaplarda ikinci bir inceleme yapmaması da skandala zemin hazırladı⁶⁹.

Bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik eleştiriler, Şirketin özellikle hazır değerler arasında gösterdiği 3,95 milyar euro tutarındaki hesabının denetimine ilişkindir. Diğer bir ifade ile böyle bir aktif, varlığının ilgili bankayla doğrudan yapılacak yazışma ile teyit edilmesini gerektiren bağımsız denetim standardının Parmalat olayında uygulanmaması, dolayısıyla varlığı teyit edilmeyen çok yüksek tutardaki (aktifin % 38’i) hazır değerlerin finansal tablolara yansıtılarak kamuya açıklanması, bağımsız denetçiler hakkındaki tartışmanın kaynağını oluşturmaktadır⁷⁰.

bb. Ahold Skandalı

⁶⁸Küçüksözen, s. 388.

⁶⁹Odabaşı ve diğerleri, s. 3.

⁷⁰Küçüksözen, s. 386.

Ahold, Hollanda’ da kurulmuş bir süpermarket zinciridir. ABD ve İtalya’da yaşanan skandalların ardından benzer bir durum da 2003 yılında Dünya’nın en büyük üçüncü perakende şirketi olan Royald Ahold şirketi için yaşanmıştır.

Şirket Hollanda’dan sonra başka ülkelere de açılarak büyüme kaydetmiştir. Bu büyümenin sonunda ise dünyanın en büyük üçüncü süper market zinciri haline gelmiştir⁷¹.

2001 ve 2002 yılları için ilan edilen kâr rakamlarının olması gerekenden 500 milyon dolar daha fazla olduğunu bildirdikten sonra şirketin hisse senedi fiyatı bir günde yüzde 63 değer kaybetmiştir⁷².

Skandal şirketin denetçisi olan Deloitte Touche’un 2002 yılında yapmış olduğu denetimler sonucunda, muhasebe kayıtlarında yapılan usulsüzlükleri ortaya çıkarmasıyla başlamıştır⁷³.

b. AB Hukukunda Denetimle İlişkili Yönergeler

Birlik hukukunun ikincil kaynakları arasında çok önemli bir yer işgal eden ve Avrupa Birliği’nin birçok alanda hukuk koyarken başvurduğu tasarrufların başında gelen yönergeler, Avrupa Birliği’nin Çalışma Usulüne İlişkin Antlaşma’nın (ABİA) 288. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenmiştir⁷⁴.

AB hukukunda yönergeler oldukça önemlidir. Üye devletlerce ulusal hukuka çoğu kez zamanında ve eksiksiz olarak aktarılmamaktadır. Avrupa Birliği Adalet Divanı geliştirdiği içtihatlarla, ulusal hukuka eksik veya hiç aktarılmayan yönergelerin söz konusu olduğu hallerde belli şartların karşılanması durumunda yönergelerin doğrudan etkili olabileceğine, ulusal hukukun yönergeye uygun yorumlanacağına veya tazminat talep edilebileceğine hükmetmiştir⁷⁵. Bu nedenle denetim ile ilgili yapılan yönergelerde önem taşımaktadır.

⁷¹Detaylı bilgi için bkz. http://www.bigpara.com/haberler/genel-haberler/ahold-skandali-iyice-buyudu_ID445849/, 24.05.2016.

⁷²A. Zeynep Süer, **Muhasebe Mesleğinde Enron Vak’ası ve Getirdikleri**, İSMMMO Yayınları, İstanbul 2004, s.47.

⁷³Odabaşı ve diğerleri, s.6.

⁷⁴M. Ahmet GÜNEŞ, **Avrupa Birliği Hukukuna Giriş**, İstanbul 2013, s. 148; E. Bozkurt ve diğerleri, **Avrupa Birliği Hukuku**, Yetkin Yayınları, 6. Baskı, Ankara 2012, s.187.

⁷⁵M. Ahmet GÜNEŞ, “Avrupa Birliği Yönergelerinin Ön Etkisi”, **Hukuk Ekonomi ve Siyasal Bilimler Dergisi**, Haziran 2014, Sayı 136, s.1-21, (Makale), s.1.

aa. Avrupa Birliği 4. Kurul Yönergesi

Avrupa Birliği 4. Kurul Yönergesi 25 Temmuz 1978 yılında yayımlanmıştır. Söz konusu yönerge Finansal Tabloların Yapısı ve Düzenlemelerine İlişkin Esasları ortaya koymaktadır. Yönergede finansal tablo olarak bilanço ve gelir tablosu tanımlanmış ve bu tabloların ve bunlara ait dipnotların düzenlenmesine ilişkin esaslara yer verilmiştir⁷⁶.

Avrupa Birliği 4. Kurul Yönergesinin amacı ise belirli boyuttaki şirketlerin hazırlayacağı yıllık finansal tablolarda standart sağlamaktır⁷⁷.

bb. Avrupa Birliği 8. Kurul Yönergesi

Avrupa Birliği 8. Kurul Yönergesi 10 Nisan 1984 tarihinde yayımlanmıştır. Yönerge ile finansal tabloların yasal denetiminden sorumlu kişilere ilişkin esaslar belirlenmiştir.

Beş bölümden oluşan yönergenin birinci bölümünde; finansal raporların birlik mevzuatına uygunluğu ve yıllık faaliyet raporlarının finansal tablolarla tutarlılığının yapılan denetimlerde kanıtlanması gerektiği belirtilmiştir⁷⁸.

İkinci bölüm ise denetimi gerçekleştirecek kişi ve kuruluşların özelliklerini düzenlemektedir. Denetçilerin sahip olması gereken nitelikler, eğitim durumları ve denetime ilişkin sınavlarda alması gereken başarı düzenlenmiştir.

Üçüncü bölüm denetçinin bağımsızlığına ilişkindir. Ancak bu konuda yönerge ile somut düzenleme yapılmamış ve üye ülkelerin mevzuatları işaret edilmiştir. Böylece denetçinin, denetimini gerçekleştirdiği şirket ile arasındaki ilişkinin bağımsız olabilmesi için üye ülkelerin mevzuatlarında bu durumu düzenleyecekleri belirtilmiştir.

Dördüncü bölümde ise denetçilerin ve denetim kuruluşlarının bilgilerine kolay ulaşım sağlanabilmesi düzenlenmiştir.

⁷⁶Figen Zaif, “Avrupa Birliği Denetim ve Denetçiye İlişkin Esasların Uyumlaştırılması Çalışması”, **Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2004, 6/3, s.153-177, s.156.

⁷⁷Mehmet Ünsal Memiş ve diğerleri, “Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl 2011, Cilt 20, Sayı 2, s. 149-164, s.151.

⁷⁸Zaif, s. 158

1984 tarihli 8. direktif; denetim standartları, kalite güvencesi, kamu gözetimi ve denetimde etik ilkeler konularında düzenlemeler içermemekteydi. Bu eksikliklerini yanı sıra, 2000’li yıllarda dünyada önde gelmiş şirketlerde (Worldcom, Parmalat, Enron vb.) yaşanan devasa boyutlu finansal skandallar sonrası, 8. direktifte önemli değişiklikler yapılarak 2006 yılında revize 8. direktif yayınlanmıştır⁷⁹. Üye devletin revize direktif doğrultusunda gerekli ulusal düzenlemeleri yapabilmesi için de iki yıllık bir geçiş süresi öngörülmüştür. Böylece, 29 Haziran 2008 tarihinden itibaren üye ülkelerin söz konusu direktife ilişkin yükümlülükleri başlayacaktır.

25.04.2006 tarihinde kabul edilen revize 8. direktif, denetimde kamu gözetimi, kalite güvencesi, müşteri bilgilerinin gizliliği, denetim komiteleri, denetim firmalarında şeffaflık, denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, uluslararası denetim standartlarına uyum gibi konularda önemli yenilikler getirmiştir. Söz konusu değişikliklerle daha önce yaşanan skandalların tekrarlanmaması amaçlanmıştır⁸⁰.

3. Türk Hukukunda Bağımsız Denetim

Ülkemizde, yasal olarak bağımsız denetim zorunluluğu ilk defa 1987⁸¹ yılında bankaların denetimi ile gündeme gelmiştir⁸². Bunun sebebi de bankalarda yaşanan sıkıntılardır. Amerika ve Avrupa’ da yaşandığı gibi ekonomik skandallar Türkiye’ de de yaşanmıştır. Bu skandalların çoğunluğu bankalarda yaşanmış veya bankalarda yaşanan skandalların etkisi büyük olduğundan ön plana çıkmıştır. Türkiye’ de yaşanan banka skandalları ise bilançoların makyajlanması sonucu, değerinin yüksek gösterilmesi yoluyla ortaya çıktığı gibi bankanın içini boşaltmak yolu ile de gerçekleşmiştir. Bankaların içi ise kurulan paravan şirketler yardımı ile boşaltılmaktadır⁸³. Kurulan bu paravan şirketler yurtdışında bulunan bankalardan kredi çekmekte ve kefil olarak Türkiye’ de bulunan bankaları göstermektedir.

⁷⁹Memiş ve diğerleri, s.151.

⁸⁰Çalışkan, s.58.

⁸¹Türk Sermaye Piyasası'nda faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız dış denetim ile ilgili ilk yasal düzenleme 16/1/1987 tarihinde Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığı'nın bankaların dış denetimi ile ilgili olarak yayınlanmış olduğu "Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliği" ile olmuştur. Süleyman Usul, “*Sermaye Piyasalarının Bütünleştiği Dünyamızda Türk Sermaye Piyasası'nda Muhasebe Denetimi Sorunları ve Çözüm Önerileri*”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi** Yıl 1996, Cilt 1, Sayı 1, s.87-96, s.92.

⁸²Yusuf Dinç, **Uluslararası Denetim Standartlarının Türkiye Uygulamaları Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman ABD., Ankara 2001, s.259.

⁸³ Daha fazla bilgi için bkz. Ahmet Bayraktar, “*Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi*”, (Yüksek Lisans Tezi) Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD, Haziran 2007, s.75-85.

Akabinde paravan şirket kredilerini ödememekte ve bankalar uluslararası kredibilitesini düşürmemek adına borçları ödemektedir. Bununla birlikte banka hakim ortaklarının doğrudan veya dolaylı olarak kendi yönetimi altında bulunan şirketlere yüksek krediler vermesi de yaşanan skandalları arttırmıştır. Bu skandallar sonucunda İmar Bankası, Kentbank, Etibank vb. bankaların yönetimine Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından el konulmuştur. Yine sorumlu yöneticiler hakkında davalar açılmış, bazı yöneticiler hapis cezası ile cezalandırılmıştır.

Denetleme ilke ve kuralları ise, ilk kez Sermaye Piyasası Kurulunun 1988 yılında yayınladığı tebliğler ile yasal nitelik kazanmıştır⁸⁴. Türkiye’ de sermaye piyasalarına yönelik düzenlemelerin son yıllarda yapılmış olması, bu hukuki düzenlemelerin AB mevzuatına uyumlu bir şekilde hazırlanmasına olanak tanımıştır. Bunun sonucu olarak, Türk Hukuk sistemindeki sermaye piyasalarına ilişkin pek çok düzenleme, AB mevzuatıyla uyumlu veya çok az değişikliklerle uyumlu hale getirilebilecek duruma gelmiştir. Böylelikle AB’ ye uyum sürecinde asgari şartlar sağlandığı gibi, ayrıntıların uyumlulaştırılması aşamasına gelinmiştir⁸⁵.

Türk hukukunda bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 397 ila 406. Maddeleri arasında yer alan bağımsız denetime ilişkin düzenlemesine kadar parçalı bir yapı göstermiş bulunmaktaydı. Bu parçalı yapı içinde Türkiye’ de, sermaye piyasası kurumları ile Sermaye Piyasası Kanununa tabi anonim şirketler, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, enerji piyasasında faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişiler, tarımsal üretici birlik ve merkez birliklerinin bağımsız denetimlerine ilişkin düzenlemelerin varlığı göze çarpıyordu. Özellikle 6102 sayılı TTK yürürlüğe girmeden önce 6335 sayılı Kanununla TTK’da bağımsız denetim hükümlerine ilişkin yapılan değişiklikler ve daha önce 02. Kasım 2011 tarihinde çıkarılmış bulunan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluşuna ilişkin 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile birlikte Türkiye’ de bağımsız denetimin bugüne kadar ki düzenleniş şekli yeni bir görünüm kazanma yoluna girmiş bulunmaktadır⁸⁶.

⁸⁴Doğan Kutukız ve diğerleri, “Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ocak 2009, S.41, s.133.

⁸⁵Rüya Eser ve diğerleri, “Avrupa Topluluğu’nda Sermaye Piyasası İle İlgili Düzenlemeler ve Türk Mevzuatının Durumu”, SPK Araştırma Raporu, s.65.

⁸⁶Özkorkut, s.9.

Yine 6102 sayılı TTK ile özellikle anonim şirketler alanında pek çok temel ve önemli değişiklik yapılmış bulunmaktadır. Bu değişikliklerden bir tanesi de anonim şirket denetimi ve denetçileri hakkındadır. Bu değişiklik ile anonim şirketlerde 6762 sayılı Kanunda üç zorunlu organdan biri olan denetçiler (ya da birden fazla kişiden oluşuyorsa denetim kurulu) kaldırılarak yerine profesyonel bağımsız denetçi seçilmesi esası getirilmiştir⁸⁷.

6102 sayılı TTK' nın sermaye şirketlerinde özellikle de anonim şirketlerde denetime ilişkin düzenlemesinde -Gümrük ve Ticaret Bakanlığı' nın ticaret şirketlerine ilişkin denetimi- (TTK m.397) bir yana iki tür denetim ortaya çıkmaktadır. 1-Bağımsız denetim (TTK m.397-406) ve 2-Özel Denetim (TTK m.438-444)Aslında TTK kanunlaşırken bu iki denetim düzenlemesine ek olarak bir de işlem denetiminin düzenlenmiş olduğu görülmekteydi. Ancak işlem denetimi⁸⁸ ve işlem denetçilerine ilişkin yaklaşık yirmi sekiz maddede yer alan hükümler 6335 sayılı Kanunla çıkarılmış ve Türk hukukuna özgü olması beklenen işlem denetçiliği kurumu uygulanmadan hukuk tarihindeki yerini almış bulunmaktadır⁸⁹.

Türk Ticaret Kanununun ilk halinde denetimin Türkiye Denetim Standartlarına göre yapılacağı belirtilmekteydi. Bu denetim standartları da Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca yürütülmekteydi. 26.09.2011 tarihli 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname⁹⁰ ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Bu sayede Türk Ticaret Kanununun' da belirtilen üç kurul; Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Türkiye Denetim Standartları

⁸⁷Özkorkut, s.36.

⁸⁸ İşlem denetçileri, 6335 sayılı Kanunla kaldırılmadan önce 554,. Maddede, kuruluş, sermaye arttırımı, sermayenin azaltılması, birleşme, bölünme, tür değiştirme, menkul kıymet ihracı gibi işlemleri denetlemeyen uzmanlar olarak nitelendirilmişti. İşlem denetçilerinde de denetçide bulunması gereken nitelikler aranacaktı. Bu denetim kuruluş, sermaye arttırımı, sermayenin azaltılması, birleşme, bölünme, tür değiştirme, menkul kıymet ihracı gibi şirket işlemlerinin bizzat o işleme özgü bir uzmanın şirket tarafından denetçi olarak seçilmesi ve bu denetçinin raporunu hazırlayarak şirketin ve ortaklarının bilgisine sunulması esasına dayanmaktaydı. Aslında TTK ile getirilmiş bulunan işlem denetçiliği kurumunun neden kaldırılmış olduğu aceleyle hazırlandığı anlaşılan 6335 sayılı Kanuna ilişkin Tasarının ne genel gerekçesinden ne de madde gerekçelerinden tespit edilebilmektedir. Edindiğimiz izlenim, işlem denetçiliğinin kaldırılmasında, kurumun getireceği yararlar ve yeni TTK' nın denetime ilişkin hükümleri arasındaki uyumun bozulup bozulmayacağı değerlendirme konusu yapılmaksızın sadece kurumun yeni ve şirketler için ek bir maliyet unsuru olarak görülmüş olmasının etkili olduğu yönündedir. Özkorkut, s. 20.

⁸⁹Özkorkut, s.10.

⁹⁰660 sayılı KHK' nın iptali için yapılan Anayasa Mahkemesi başvurusu için bkz. 04.03.2018, [http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/15a8070c-da1b-493f-a4e9-1844489c510b?](http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/15a8070c-da1b-493f-a4e9-1844489c510b?ExcludeGerekce=False&wordsOnly=False)

Kurulu ve Kamu Gözetim Kurulu Yerine tek bir kurum oluşturulmuştur⁹¹. KGK' nın Maliye Bakanlığının ilgili kuruluşu kapsamına alınması isabetli değildir. Zira bu iki kurumun ilgili olduğu menfaat farklıdır. Çünkü vergi denetimi ve vergi menfaatinin korunması denetim görevinin dışında kaldığı gibi hatta bu kavramlara yabancı ve ayrı bir konumdadır⁹².

Bu kurumun amacı ise 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 1 maddesinde şöyle açıklanmıştır “*Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.*” Kanun koyucu, gelişen ve küreselleşen ekonomi içerisinde yer alabilmek için gerekli adımı atmıştır.

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 31. Maddesinde “*Bu Kanun Hükmünde Kararnamede hüküm bulunmayan hallerde 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun bağımsız denetimle ilgili hükümleri uygulanır.*” denilerek Türk Ticaret Kanununa göndermede bulunulmuş ise de, geçici 1. Maddesinin ikinci fıkrasında “*Denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan hükümlerin bu Kanun Hükmünde Kararnameye aykırılık teşkil eden hükümleri uygulanmaz.*” hükmüne yer verilerek, bağımsız denetim alanında yetkisi olan kurul ve kurumların (Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Sigortacılıkla ilgili olarak Hazine Müsteşarlığı, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu vb.) bu yetkileri, bir geçiş süresi öngörmeksizin yürürlük tarihinde sonlandırılmıştır⁹³. Dolayısıyla, şirket denetimine ilişkin olarak, öncelikle 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname' ye ve bu kararnameye istinaden çıkarılan ikincil düzenlemelere, anılan Kanun Hükmünde

⁹¹Soner Altaş, Şirket Denetimi (Bağımsız Denetçi, Denetçi ve Özel Denetçi), Seçkin Yayınları, 6. Baskı, Ankara, Ocak-2015, s.227.

⁹²Sami Karahan, **Şirketler Hukuku**, 2. Baskı, Mimoza Yayınları, Aralık 2013, s. 448.

⁹³Korkut Özkorkut, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirketlerde (Bağımsız) Denetçi Kimdir ?”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2011, Sayı 228, s. 242-266, (Makale), s.249,251.

Kararname’ de hüküm bulunmayan ya da doğrudan göndermede bulunulan hallerde ise Türk Ticaret Kanunu hükümlerine uyulacaktır⁹⁴.

Bağımsız denetim kavramı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından çıkarılan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 4. Maddesinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre bağımsız denetim “*Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını*” ifade etmektedir.

V.KAMUYU AYDINLATMA İLKESİ

Kamuyu aydınlatma ilkesi sermaye piyasasının temel kavramlarından bir tanesidir⁹⁵. Çünkü özellikle halka açık ve borsaya kote anonim şirketlerin mali durumunun bilinmesinde sadece pay sahiplerinin ve alacaklıların değil, aynı zamanda sermaye piyasasında yatırım yapacak tasarruf sahiplerinin de doğrudan ve dolaylı menfaatleri vardır⁹⁶. Bu nedenle halka açık anonim şirketlerin, belirli kurallar ve sınırlar içinde malvarlığı ile ilgili bilgileri kamuya açıklaması, şirket açısından bir yükümlülük ve ilgililer bakımından da bir hak olarak ortaya çıkmaktadır⁹⁷.

Kamuyu aydınlatma ilkesi bazı şirketler açısından zorunluluk taşırken bazı şirketler gönüllü olarak bu ilkeye uymaktadır. Kamuyu aydınlatma ilkesi sadece yatırımcılar açısından değil, işletme alacaklıları ve ortaklar açısından da oldukça önemlidir. Örneğin genel kurul toplantısı öncesinde pay sahiplerinin bilgilendirilmesi bu ilke kapsamındadır⁹⁸. Halka açık anonim şirketlerde pay sahibinin bilgi alma hakkının yerini, pay sahibini bilgilendirme, bir başka deyişle kamunun aydınlatılması ilkesi almaktadır⁹⁹.

⁹⁴ Altaş, s.227.

⁹⁵ Haluk, Kabaalioglu, **Sermaye Piyasasında Kamuyu Aydınlatma İlkesi**, İstanbul 1985, s.17.

⁹⁶ Hasan Pulaşlı, **Şirketler Hukuku Genel Esaslar**, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2017, s.279.

⁹⁷ İsmail, Kayar, **Anonim Ortaklıkta Mali Durumun Bozulması ve Alınacak Tedbirler**, Mimoza Yayıncılık, Mart 1997, s.57.

⁹⁸ Vefa Toroslu, **Anonim Şirketlerde Denetim**, Adalet Yayınevi, Ankara 2015, s.33.

⁹⁹ Mustafa İhtiyar, **Sermaye Piyasası Hukukunda Kamuyu Aydınlatma İlkesi**, Beta Yayınları, İstanbul 2006, s. 60.

Hukuk ve ekonomi doktrininde ortaklığa ait gizli bilgilerin varlığının piyasanın etkinliği konusunda bir engel teşkil ettiği iddia edilmektedir¹⁰⁰. Bu nedenle de ortaklık ve onun menkul kıymetlerine ilişkin bilgilerin açıklanması esastır. Anonim şirketler, ticari sırlar istisna edilirse, camdan bir evde oturmalıdır¹⁰¹. Bu prensibin esası ilgililere yatırım kararlarını etkileyebilecek nitelikteki ortaklık hakkındaki bilgileri sunmaktır¹⁰². Kamunun aydınlatılması prensibinin iki yönü bulunmaktadır; bunlar yatırımcılara tam, doğru ve ayrıntılı bilgi verme yolu ile yatırımcıların aldatılmasını önlemek ve müstakbel yatırımcıları aydınlatmak suretiyle onları piyasaya çekmektir¹⁰³.

Kamunun aydınlatılması ilkesi tarihsel¹⁰⁴ olarak öncelikli olarak TTK’ da değil SPK’ da düzenlenmiştir. Kamunun aydınlatılması kavramı SPK içerisinde başta 15 ve 32. Maddeler hükmünde olmak üzere pek çok hükmünde bahsedilmekle birlikte, kanun koyucu tarafından SPK içerisinde tanımlanmamıştır. Aynı şekilde TTK m.460/2 ve m.1524/1-h hükmünde de bu kavramdan bahsedilmekle birlikte bu prensibin tanımı TTK içerisinde de bulunmamaktadır¹⁰⁵.

Kamuyu aydınlatma yaklaşımı genellikle 3 temel ilkenin yerine getirilmesini esas almaktadır. Bunlar koruyuculuk işlevi, caydırıcılık işlevi, aydınlatıcılık işlevidir¹⁰⁶.

Koruyuculuk işlevi, yatırımcıya menkul kıymet ihraç eden şirketlerin yönetimi, finansal durumu ve faaliyet sonuçları ile menkul kıymetlerin nitelikleri hakkında yeterli ve doğru bilginin zamanında ulaştırılması, taraflar arasındaki eşitsizliğin asgariye indirilmesi yoluyla yerine getirilmesi amaçlanmaktadır. Dolayısıyla, yatırımcıların bilgilendirilmesi, onların aldatılmasını engelleyen koruyucu bir araç olmaktadır.

¹⁰⁰Eric Talley: **Disclosure Norms**, University of Pennsylvania Law Review, Vol. 149, 2001, s. 1955’ den aktaran Ercan Urkan, **Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Sözleşmeleri ve Sorumluluk**, Yetkin Yayınları, Ankara 2016, s. 37.

¹⁰¹Reha Poroy ve diğerleri, s.288.

¹⁰²Urkan, s. 38.

¹⁰³Asuman Turanboy, **İnsider Muameleleri (Şirkete Ait Gizli Bilgilerin Haksız Kullanımı)**, Kitap İncelemesi, Ankara 1990, s.187-188.

¹⁰⁴A.B.D. sisteminde üzerinde en önemle durulan bu açıklama ve yayınlamalar “*disclosure ilkesi*” diye adlandırılır. Diğer sistemler de bu ilkeyi benimsemişlerdir. Fransa’ da “*publicité*”, Almanya’ da “*Publizität*”, Türk sisteminde bu ilke “kamuyu aydınlatma” olarak anılır. Poroy ve diğerleri, s.288.

¹⁰⁵Urkan, s.36.

¹⁰⁶İhtiyar, s.60.

Caydırıcılık işlevi, içeriden bilgi olarak hisse senedi ticaretini ve manipölasyon gibi hileli uygulamaların ağır müeyyidelere bağlanması nedeniyle alıcı veya satıcıların bu tür uygulamalardan kaçınmalarını sağlamaya yöneliktir.

Aydınlatıcılık işlevi, yatırımcılara yatırım kararlarını her türlü spekülasyondan etkilenmeden verebilmek amacıyla, gerekli olan bilgilerin ayrıntılı olarak sunulmasını sağlama, bu bilgileri uygun bir biçimde kullanmalarına ortam hazırlama ve sunulan bilgileri analiz edebilmelerini kolaylaştırmayı amaçlamaktadır¹⁰⁷.

Kamuyu aydınlatma ilkesi, yatırımcıların korunması amacıyla ortaya çıkmıştır¹⁰⁸. Ancak kamuyu aydınlatma ilkesi ile yatırımcıların uğrayabileceği tüm zararlardan tamamen korunmaları amaçlanmamaktadır Kamuyu aydınlatma ilkesi ile yatırımcıların karar almalarını etkileyebilecek her türlü bilginin yatırımcılara tam ve doğru olarak sağlanması amaçlanmaktadır¹⁰⁹. Dolayısıyla bu ilkenin amacı yatırımcıların karşılaşabilecekleri risklerin ortadan kaldırılması değil, aksine yatırımcıların bu riskler konusunda önceden bilgilendirilmesidir¹¹⁰. Bu konuda devletin görevi risk unsurunu ortadan kaldırmak değil riski en aza indirmek ve risk unsuruna rağmen yatırımcının sahtecilik, dolandırıcılık vb. hallerden korunmasını sağlamaktır¹¹¹.

Kamuyu aydınlatma ilkesi, işletmelere ait bilgilerin olduğu gibi kamuya açıklanması anlamına gelmemektedir. Kamuyu aydınlatma ilkesiyle hedeflenen amaçlara ulaşılabilmesi için kamuyu aydınlatmanın sürekli ve hızlı olması¹¹² ayrıca kamuya açıklanacak bilgilerin geçerliliğini kaybetmemiş, tam, doğru, tutarlı ve güvenilir olması ve bu bilgilerin zamanında açıklanması gerekir¹¹³.

¹⁰⁷Zeynep Or, “Bankaların Halka Açılması Ve Kamuyu Aydınlatma Yükümlülüğü: Hukuksal Bir Bakış Açısı”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, C. 3, N:1, 2011, s.39-49,s. 43.

¹⁰⁸ Kamuyu aydınlatma ilkesinin ortaya çıkış nedeni ve Amerika’ daki tarihi gelişimi hakkında bkz. Kabaalioğlu: s.17 vd.; Veliye Yanlı, **Sermaye Piyasası Hukuku Çerçevesinde Halka Açık Anonim Şirketler Ve Kamunun Aydınlatılması**, İstanbul 2005, s.65’ den aktaran Pulaşlı, s. 279,dipnot 62.

¹⁰⁹Kabaalioğlu, s.232

¹¹⁰Tahsin Özmen, **Para ve Sermaye Piyasası Dergisi**, Haziran 1987, Yıl:9, S.100, s.35-41.

¹¹¹Mahfi Eğilmez, “İngiltere’de Sermaye Piyasası ve Denetimi”, **Maliye Dergisi**, S.60, 1982, s.69.

¹¹²Reha Tanör, **Türk Sermaye Piyasası**, Beta Yayınları, İstanbul 2000, s.181.

¹¹³Orhan Çelik, “Sermaye Piyasasında Gönüllü Kamuya Açıklama”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Şubat 2002, s.76.

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMİN KAPSAMI ve DENETİM TÜRLERİ

I. ÖN AÇIKLAMALAR

Türk Ticaret Kanununun 398. maddesinin gerekçesinde yapılacak denetimin evrak üzerinden bir inceleme olmayacağı açıkça belirtilmiştir. Kanun koyucu bağımsız denetçiye; envanteri, tutulan diğer kayıtları ve bu kayıtlara ilişkin belgelerin tamamını incelenme yükümlülüğü getirmiştir. Yapılacak denetim özel bir denetim değildir. Yani şirketin belirli işlemleri değil gerçekleştirdiği tüm işlemler için denetim gerçekleştirilmelidir. Bunların amacı da genel kurula şirketin faaliyet ve işlemlerini tam ve doğru değerlendirebilme olanağı sağlamak, denetleme raporunu etkin, doyurucu ve güvenilir kılmaktır.

Bağımsız denetimin kapsamını belirleyebilmek ve yapılan denetimin öneminin anlayabilmek için öncelikle finansal tablolar ile faaliyet raporlarının bilinmesi gerekir. Bu nedenle çalışmamızın bu bölümünde detaylı olamamak üzere bu konulara değinilecektir.

II. DENETİMİN KAPSAMI

Türk Ticaret Kanununun 397. maddesinin birinci fıkrası bağımsız denetim kapsamını sınırlı sayı kuralı (*numerus clausus*) ile belirlemiştir¹¹⁴. Kanuna göre bağımsız denetim, iki aşamada gerçekleştirilmektedir. İlk aşamada şirketin **finansal tablolarının**; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarına uygun olup olmadığı denetlenmektedir. İkinci aşamada ise yönetim kurulu **faaliyet raporunun** şirketin finansal tablolarına uygunluğu incelenmektedir.

TTK m. 398’ de yeni bir kavram olarak “risklerin erken teşhisi komite” kavramı da yer almaktadır. Bu komitenin bulunması durumunda, bu komite tarafından hazırlanan raporda denetimin kapsamına girmektedir.

¹¹⁴Poroy ve diğerleri, s.465.

A. FİNANSAL TABLOLARIN DENETİMİ

Denetim esnasında yapılacak işlemlerden ilki finansal tabloların kurumca yayımlanan finansal tabloların uluslararası denetim standartlarına uygun olup olmadığının belirlenmesidir. Bunun için öncelikle finansal tabloların neler olduğu ve hangi unsurları içermesi gerektiği açıklanmalıdır.

1.Finansal Tabloların Tanımı

Finansal tablo kavramı TTK’ da tanımlanmamıştır. Sadece TTK m.68’ de ve TTK m. 514’ de finansal tablolara ilişkin bazı kurallar getirilmiştir¹¹⁵. Finansal tablolar teknik açıdan; muhasebenin işlediği ve biriktirdiği bilginin bir özetini belli dönemlerde ilgililere aktararak, bunların işletme hakkında ayrıntılı bir bilgiye sahip olmaları için hazırlanan tablolar olarak tanımlanabilir¹¹⁶. Finansal tablolar kendi içerisinde temel finansal tablolar ve ek finansal tablolar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Finansal tablolar kavramı bunları içerisine alan genel bir kavramdır.

Türkiye Muhasebe Standartları tarafından da finansal tablo tanımı yapılmıştır. Finansal tablolar, işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumu olarak tanımlanmaktadır¹¹⁷. Finansal tabloların amacı da, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamak olarak tanımlanmıştır. Kısaca finansal tabloların ilgililere bilgi vermek amacı ile hazırlandığını söyleyebiliriz. Bu nedenle de finansal tablolar ara dönemlerde ve dönem sonlarında işletme ilgililerinin kullanımına sunulmaktadır¹¹⁸.

Finansal tabloların yılda en az bir kez düzenlenmesi ve sunulması gerekmektedir¹¹⁹. Buradan da anlaşılabileceği üzere finansal tabloların asgari olarak kaç defa düzenlenmesi gerektiği kurala bağlanmıştır. Ancak şirketler finansal tablolarını daha kısa dönemlerde düzenleyebilirler.

¹¹⁵Oruç Hami Şener, **Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku**, Ankara 2017, s.446.

¹¹⁶Cemal İbiş ve diğerleri, “**Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar**”, İSMMMO Yayınları No 99, İstanbul, 2009, s.15.

¹¹⁷**Bkz.** Türkiye Muhasebe Standartları TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu.

¹¹⁸Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Gazi Kitabevi, Ankara 2010, s.58.

¹¹⁹Yasemin Köse, “**TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu**”, UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması s.37-69, Editörler: Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, s.78.

Finansal tablolar cari dönem¹²⁰ ve önceki dönem verilerini içerecek biçimde sunulmaktadır. Bu sayede ilgililer önceki dönem ile cari dönem arasındaki değişimi görebileceklerdir. Bu nedenle finansal tablolarda yer alan kalemler arasında mahsup işlemi yapılamaz. Böylece tamamen açık ve anlaşılabilir tablolar ortaya çıkacaktır. Finansal tabloda yer alması öngörülen kalemlerin tutarları yoksa bu kalemlerin ilgili tablolarda yer almasına gerek yoktur. Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere finansal tablolardan beklenen anlaşılabilir olmasıdır.

2. Finansal Tabloların Türleri

Yukarıda da belirttiğimiz üzere finansal tablolar ikiye ayrılmaktadır. Bunlar temel finansal tablolar ve ek finansal tablolardır. Bu ayrım 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (26.12.1992) ile getirilmiştir. Tebliğ uyarınca bilanço ve gelir tablosu temel finansal tablolar olarak kabul edilmiştir. Fon akım tablosu, kar dağıtım tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu ise ek finansal tablolar olarak kabul edilmiştir.

a. Temel Finansal Tablolar

Temel finansal tablolar bir işletmenin olmazsa olmaz tablolarıdır. Şirketin finans durumunu açıkça gösteren bu tablolar bu nedenle temel finansal tablolar olarak anılmıştır. Bu tablolar bilanço ve gelir tablosu olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

aa. Bilanço (Finansal Durum Tablosu)

Bilanço sözcüğü, Latince kökenli “*bilanx*” sözcüğüne dayanmaktadır. Bu sözcük, iki taraflı anlamına gelen “*bi*” sözcüğü ile terazi kefesi anlamına gelen “*lanx*” sözcüğünün birleşmesinden oluşmuştur. Buna göre, bilanço sözcüğü, söz yapısı açısından iki kefeli terazi anlamına gelmektedir¹²¹. Bilanço günümüzde “*T*” harfi ile gösterilmektedir. *T* harfinin sol tarafı aktifleri sağ tarafı ise pasifleri ifade etmektedir.

¹²⁰ Cari dönem, içinde bulunulan yılı ifade etmektedir.

¹²¹ Ahmet H. Durmuş ve Mehmet E. Arat, **İşletmelerde Mali Tablolar Tahlili İlkeleri ve Uygulamaları**, Yayılım Matbaası, İstanbul 1994, s.5.

Bilançolar finansal durum tablosu olarak da anılmaktadır¹²². Bilanço, işletmelerin belirli bir tarihteki varlık, borç ve öz kaynaklarını gösterir¹²³. Yani bilanço için işletmelerin mali fotoğrafını gösteren bir liste diyebiliriz¹²⁴.

Kısaca açıklamak gerekirse her işletmenin varlıkları(mevduat, demirbaş vs.) bulunduğu gibi giderleri(çek, bono vs.) de bulunmaktadır. İşte bilanço bu kalemleri ortaya koyan bir mali tablodur.

SÖZERİ İPLİK SAN. TİC. LTD. ŞTİ. 10.01.2016 BİLANÇOSU

AKTİF (VARLIKLAR) I.DÖNEN VARLIKLAR 100-TL	PASİF (KAYNAKLAR) III.KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR 50-TL
II.DURAN VARLIKLAR 200-TL	IV.UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR 0-TL
	V.ÖZ KAYNAKLAR 250-TL
AKTİF TOPLAM 300-TL	PASİF TOPLAM 300-TL

¹²²**Bkz.** Türkiye Muhasebe Standartları TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu.

¹²³Ümit G. Gençoğlu ve diğerleri, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, SAUSEM Yayınları, Şubat 2013, s.14.

¹²⁴Sebil Kömür, **Bağımsız Denetime Tabi Olan Anonim Şirketlerde Finansal Tabloların Denetim Uygulaması**, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, İstanbul 2015, s.31.

bb. Gelir Tablosu (Gelir – Gider Tablosu)

Gelir tablosu diğer adıyla gelir-gider tablosu; satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamak amacı ile hazırlanan bir tablodur¹²⁵.

Daha basit şekilde anlatmak gerekirse, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderler ile bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net karını veya dönem net zararını kapsar.

b. Ek Finansal Tablolar

Günümüzde bir finansal tablo tek başına işletmenin tüm mali nitelikteki işlemlerine ilişkin finansal durumu, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumdaki değişiklikleri göstermek yeteneğine sahip değildir. Daha önceki zamanlarda bilanço ve gelir tablosundan ibaret olan finansal tablolar farklı amaçlar için çeşitlendirilerek kapsamı genişlemiştir. Bu nedenle ortaya çıkan ek finansal tablolar, temel finansal tabloları destekleyici ve tanımlayıcı niteliğe sahiptir¹²⁶.

Ek finansal tablolar fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu olarak üçe ayrılmıştır.

aa. Fon akım tablosu

Fon akım tablosu, ilk kez 1908 yılında William M. Cole tarafından “*Nereden Geldi – Nereye Gitti*” (*Where got – Where gone*) tablosu olarak önerilmiştir. Bu isim daha sonra aynı yazar tarafından “Bilanço Değişiklikleri Özeti” olarak değiştirilmiştir¹²⁷. Burada belirtilen “Nereden Geldi – Nereye Gitti” ifadesi önemlidir. Çünkü fon akım tablosu kısaca işletmenin sağlamış olduğu fon kaynaklarının nerelere harcandığını göstermektedir.

¹²⁵Yurdakul Çaldağ, **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**, Gazi Yayınevi, Ankara, 2007, s. 225.

¹²⁶Mustafa Oğuz, **Kapsamlı Gelir Tablosu ve Bir Uygulama**, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir 2014, s. 19.

¹²⁷Durmuş ve Arat,s.256.

bb. Nakit Akım Tablosu

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği' ne göre nakit akım tablosu işletmenin belirli bir hesap dönemi içinde ortaya çıkan nakit akışlarını, kaynakları ve kullanım yerleri bakımından gösteren tablodur. Bu tablo birbirini izleyen iki dönem arasındaki nakit ve nakde eşdeğer varlık tutarlarındaki değişmeyi açıklamayı amaçlamaktadır. Böylelikle, dönem içinde nakit değerlerde oluşan azalış ve artışlar nedenleri ile birlikte izlenebilmektedir. Bu da, gelecekteki para ihtiyacının öngörülmesine ve nakit bütçesinin hazırlanmasına yardımcı olmaktadır¹²⁸.

cc. Kar Dağıtım Tablosu

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, kar dağıtım tablosunu, işletmenin dönem kârının dağıtım biçimini gösteren tablo olarak tanımlamıştır. Kar dağıtım tablosu oluşturmanın amacı ise, özellikle sermaye şirketlerinde dönem kârından, ödenecek vergilerin, ayrılan yedeklerin ve ortaklara dağıtılacak kâr paylarının açıkça gösterilmesi ve şirketlerin hisse başına kâr ile hisse başına temettü¹²⁹ tutarının hesaplanmasıdır.

Kar dağıtım tablosunda dört ana bölüm bulunmaktadır. Bunlar dönem karının dağıtımı, yedeklerden dağıtımı, hisse başına kar ve hisse başına temettüdür.

dd. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

Öz kaynaklar değişim tablosu; ilgili dönemde öz kaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir bütün olarak gösteren tablodur.

¹²⁸ Akdoğan ve Tenker, s.358.

¹²⁹ Bir işletme ortaklarının, dönem içinde elde ettiği kardan pay alma hakları vardır. Bu hakka temettü denilmektedir. Şirketlerin çıkarttığı hisse senetlerinin, ortaklara sağladığı haklardan birisidir. Bu hakka sahip olan ortaklar, dönem içerisinde elde edilen kardan kendi paylarını alırlar. Hangi ortağın kardan ne kadar pay alacağı ise hisse senedi miktarına göre belirlenmektedir. Temettü dağıtımı 3 farklı şekilde yapılabilir. Yatırımcıların elinde bulunan hisse senedi sayısına karşılık gelen kar hisse senedi olarak verilebilir veya elden nakit olarak verilebilir. Üçüncü şekilde ise bu ikisinin karışımı şeklinde olmaktadır. Bu karlar, yılsonu bilançoları ile gündeme gelirler. Uzmanlar ise orta ve uzun vadeli yatırım yapan yatırımcıların bu tür şirketleri takip etmelerini belirtiyor. Sürekli kar eden ve karını istikrarlı bir şekilde yatırımcıları ile paylaşan şirketleri tercih etmeniz gerekiyor. Uzun vadede kazandıran hisseler de bu özelliklere sahip olan şirket hisseleridir. Ayrıntılı bilgi için bkz. <http://borsanasiloyanir.co/temettu-nedir>, 25.10.2017.

Öz kaynaklar değişim tablosunun düzenleniş amacı özellikle sermaye şirketlerinde dönem içinde öz kaynak kalemlerinde meydana gelen değişmelerin topluca gösterilmesini sağlamaktır.

B. YILLIK FAALİYET RAPORUNUN DENETİMİ

Ticaret kanunu uyarınca denetime konu olacak bir diğer unsur ise yıllık faaliyet raporudur. İşletmeye ait yıllık faaliyet raporu diğer finansal tablolara uygunluğu bakımından denetlenmektedir. Yani denetçiler, yönetim kurulunun faaliyet raporunu, sadece raporda yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı bakımından denetlerler¹³⁰. Denetçi yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu; Dünya ve ülke ekonomisi bakımından, anonim şirketin yatırım politikası açısından istihdam, üretim, çalışma programı (bütçe) hedeflerine uygun olup olmadığı yönünden denetlemez; fiyatlama ve pazarlama ilkelerine uygunluğunu kontrol etmez¹³¹. Bu şekilde denetçinin faaliyet raporunun tamamını denetleyememesi normal bir sonuçtur. Çünkü bu raporlarda sadece denetçinin inceleyeceği finansal tablolara ilişkin bilgiler değil, aynı zamanda ortaklığın gelecek planları, istihdam durumu, pazar payı gibi hususlar alır¹³².

1.Yıllık Faaliyet Raporu

Yıllık faaliyet raporu; 6102 sayılı TTK yürürlüğe girmeden önce çoğu şirket tarafından menfaat gruplarının bilgi ihtiyacını yeterli düzeyde karşılamak amacıyla değil de, yasal mevzuat gereği basit, sade ve az sayfalık bir hacme sahip şekilde hazırlanmaktaydı. 6102 sayılı TTK yürürlüğe girmesi ile birlikte şirketlerin yıllık faaliyet raporları daha önemli bir konu haline gelmiştir¹³³. Çünkü yıllık faaliyet raporuna kanun koyucu tarafından verilen önem sonucunda kredi kuruluşları ve

¹³⁰ Yönetim Kurulu faaliyet raporunun denetlenmesi Türk Ticaret Kanununa özgüdür. Uluslararası uygulamaya göre; yönetim kurulunun faaliyet raporu denetlemenin dışındadır. Bunun tek istisnası Almanya' dır. POK §316/1' e göre Almanya' da yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu denetlenir. Poroy ve diğerleri, s.467.

¹³¹ Poroy ve diğerleri, s.466.

¹³² Şener, s.449 ayrıca bu hususta bkz. TTK m.402 gerekçesi.

¹³³ Hatice Pınar Kaya, **Türkiye'de Faaliyet Raporu Denetimi: İlgili Tarafların Görüşleri Çerçevesinde Tespitler, Değerlendirmeler ve Öneriler**, (Doktora Tezi), Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Kayseri-2014, s.105.

yatırımcılar faaliyet raporlarını incelemektedir. Bu nedenle şirketler daha uzun, detaylı faaliyet raporları hazırlamaktadır.

Yıllık faaliyet raporu yönetim kurulu tarafından hazırlanmakta ve yönetim kurulunun belirli konulardaki görüşlerini içermektedir. Yıllık faaliyet raporunun hazırlanması, yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilmez görev ve yetkileri arasındadır (TTK m.375/1). Bu nedenle yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu olarak da adlandırılmaktadır. Yönetim kurulu faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlayarak genel kurula sunar.

Yıllık faaliyet raporu TTK' nın 516. maddesinde düzenlenmiştir. Bununla birlikte yıllık faaliyet raporunun unsurları 28.08.2012 tarihli Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik ile de düzenleme bulmuştur.

2. Yıllık Faaliyet Raporunun Unsurları

Yıllık faaliyet raporunda¹³⁴;

- a) Raporun ilgili olduğu hesap dönemi,
- b) Şirketin ticaret unvanı, ticaret sicili numarası, merkez ve varsa şubelerine ilişkin iletişim bilgileri ile varsa internet sitesinin adresi,
- c) Şirketin organizasyon, sermaye ve ortaklık yapıları ile bunlara ilişkin hesap dönemi içerisindeki değişiklikler,
- ç) Varsa imtiyazlı paylara ve payların oy haklarına ilişkin açıklamalar,
- d) Yönetim organı, üst düzey yöneticileri ve personel sayısı ile ilgili bilgiler,
- e) Varsa; şirket genel kurulunca verilen izin çerçevesinde yönetim organı üyelerinin şirketle kendisi veya başkası adına yaptığı işlemler ile rekabet yasağı kapsamındaki faaliyetleri hakkında bilgiler bulunmak zorundadır.

Bunlar ile birlikte yıllık faaliyet raporu, şirketin, o yıla ait faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunu, doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtır. Yıllık faaliyet raporunda, yanıltıcı, abartılı ve yanlış kanaat uyandırıcı, gerçeğe aykırı ifadelere yer verilemez. Bu raporda finansal durum, finansal tablolara göre değerlendirilir. Bununla birlikte faaliyet yılının sona ermesinden sonra şirkette meydana gelen ve özel önem taşıyan olaylar, şirketin

¹³⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. R.G. 28.08.2012, S. 28395 “Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik”.

araştırma ve geliştirme çalışmaları ile yönetim kurulu üyeleri ile üst düzey yöneticilere ödenen ücret, prim, ikramiye gibi mali menfaatler, ödenekler, yolculuk, konaklama ve temsil giderleri, ayni ve nakdî imkânlar, sigortalar ve benzeri teminatlara da yer verilir.

Raporda ayrıca, şirketin gelişimine ve karşılaşması muhtemel risklere de açıkça işaret edilir. Böylece ilgililer şirketin gelişimini takip edebilecekleri gibi karşılaşılabilecek risklere karşı önlem alınmasını talep edebilir. Bu önlemler konusunda yönetim kuruluna tavsiye de bulunabilecektir.

Görüldüğü gibi bağımsız denetim için faaliyet raporu ve finansal tabloların gerçeği yansıtır şekilde ve kurallara uygun olarak düzenlenmesi oldukça önemlidir.

C. RİSK TEŞHİSİ VE RİSK YÖNETİMİ RAPORLAMASI

Risklerin erken teşhisi komitesi, TTK m.378’ de düzenlenmiştir. Yönetim kurulu, TTK m 366/2 ye göre, işlerini gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteleri ve komisyonlar kurulabilir. Bu komitenin kurulması bazı ortaklıklar da zorunludur. TTK m.378’ den açıklıkla anlaşılabileceği gibi, pay senetleri borsa da işlem gören anonim ortaklıklarda bu komitenin kurulması mecburidir. Ancak dikkat edilmesi gereken husus her halka açık anonim şirketin pay senetlerinin borsada işlem görmemesidir. Çünkü anonim ortaklıklarda halka açıklık statüsün kazanılması ya payları borsada işlem görmesine ya da pay sahibi sayısının beş yüzü aşmasına bağlamıştır (SPK m.16). Bundan dolayı bu komitenin kurulması her halka açık anonim şirkette değil, sadece pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde zorunlu olarak kurulmalıdır¹³⁵.

Bunun dışındaki diğer anonim ortaklıklarda, denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi halinde bu komite zorunlu olarak kurulur. Denetçinin gerekli görmesi halinde bu komitenin kurulması zorunlu hale gelmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken diğer bir husus, denetçilere ilişkin hükümlerde 6335 sayılı ve 26.6.2012 tarihli Ticaret Kanunda değişiklik yapılarak, sadece bazı şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulmasıdır dolayı riskin erken teşhisi sistemi sadece dış denetime tabi şirketlerde, denetçinin uygun görmesi halinde

¹³⁵ Adem Şahin, “Riskin Erken Teşhisi Komitesi (TTK m.378 ve 625/1-e’nin Değerlendirilmesi)” **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:2, Yıl 2016, s.287-314, s.297.

zorunluymuş gibi anlaşılmaktadır. Oysaki TTK m.378, kanunumuzun ilk yürürlüğe girdiği haliyle mevcudiyetini korumaktadır ve riskin erken teşhis sistemini o anki sisteme göre, yani tüm anonim şirketleri kapsayacak (tüm anonim şirketler bağımsız denetime tabiydi) şekilde kaleme almıştır. Dış denetim kapsamı dışında kalan şirketlerin ise nasıl denetleneceği belirsizliğini korumaktadır. Çünkü Gümrük ve Ticaret Bakanlığı halen TTK m.397/5’de belirtilen ilgili yönetmeliği çıkarmamıştır. Bu sebeple dış denetime tabi olmayan anonim şirketlerde riskin erken teşhisi sisteminin nasıl ve ne zaman kurulacağı belirsizdir¹³⁶.

Bu komite ortaklığın varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken belirlenmesi, bunun için gerekli önlem ve çarelerin uygulanması ve risklerin yönetilmesi amacıyla kurulur. Söz konusu komite TTK m. 378/2’ de öngörüldüğü gibi, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye gönderilir. İşte bu gönderilen raporlar da denetçiler tarafından yapılacak denetlemenin kapsamına dâhildir¹³⁷. Denetçi, söz konusu sistem ve komitenin anılan madde çerçevesinde işleyip işlemediği hakkında bir yeterlilik denetimi yapmaktır. Ancak riskin erken teşhisi komitesi tarafından risklere karşı gösterilen çarelerin yerindeliği ve riskler karşısında yönetim tarafından yapılan uygulamalar denetimin kapsamında değildir (Denetçinin Raporlarına İlişkin Esaslar m.3).

Denetçi ilk olarak açık bir biçimde yanlış olmadıkça risk tespiti faaliyetlerine ilişkin şirket tarafından hazırlanan kayıtlara dayanarak söz konusu faaliyetleri belirler (Denetçinin Raporlarına İlişkin Esaslar m.7). Bu kapsamda, şirketin varlığını, gelişmesini ve sürekliliğini tehdit edebilecek muhtemel risklerin zamanında teşhisi, analizi ve ilgili birimlere bildirimlerin yönetimin bu risklere uygun bir karşılık vermesine imkân sağlayacak şekilde zamanında yapılıp yapılmadığı belirlenir. Ayrıca denetçi; komitenin, risk saptama faaliyetlerine uygunluğu sağlamaya yönelik izleme fonksiyonunu icra edip etmediğini de değerlendirir. Denetçi bu değerlendirme çerçevesinde öncelikle, finansal tabloların bağımsız denetimi ve yaptığı bu denetim sırasında edindiği bilgilere dayanarak farkına vardığı önemli risklerin sistem tarafından teşhis edilip edilmediğini dikkate alır. Değerlendirme aynı zamanda, teşhis edilmiş risklerle bunlara karşılık olarak önerilen çarelerin komite tarafından

¹³⁶Şahin, s.298.

¹³⁷Şener, s.449-450.

zamanında raporlanıp raporlanmadığını da içerir. Şirket tarafından gerçekleştirilen risk saptama faaliyetleri, denetlenen yıl boyunca sürekli olarak uygulanıp uygulanmadıkları açısından incelenir (Denetçinin Raporlarına İlişkin Esaslar m.8).

Denetçi TTK m.402/6'ya göre sistemin şirketin varlığını, gelişmesini ve sürekliliğini tehdit edebilecek gelişmeleri önceden saptamak için yeterli olup olmadığını değerlendirir ve -varsa- yetersiz gördüğü hususlara raporunda yer verir. Denetçi, sistemin iyileştirilmesine yönelik somut önerilere raporunda yer verebilir. Denetlenen şirket tarafından sisteme ilişkin belgelendirmenin yapılmaması durumunda bu husus da raporda ifade edilir (Denetçinin Raporlarına İlişkin Esaslar m.10/2). TTK m.378 uyarınca risklerin erken teşhisi ve risk yönetimi komitesinin kurulup kurulmadığının ve bu sistemin etkili olarak işleyip işlemediğinin incelenmesi de denetçinin görev kapsamına dahildir¹³⁸.

III. DENETİM TÜRLERİ

Denetim kavramı oldukça geniştir. Bu nedenle denetimi nitelikleri gereği belirli sınıflandırmalara tabi tuta bu başlıklar altında incelemek daha kolay olacaktır.

Denetim; yapılış nedenine göre denetim, denetçinin durumuna göre denetim ve amacına göre denetim olmak üzere üç başlık altında inceleyebiliriz.

A. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

Yapılış nedenine göre denetim, zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim olmak üzere iki türe ayrılmaktadır¹³⁹.

1. Zorunlu Denetim

Zorunlu denetim, yasa ile düzenlenen, denetime tabi şirket ve kuruluşlara bir yükümlülük olarak getirilen denetim türüdür. Bu çalışmaları yürütecek denetçilerin nitelikleri, denetimin konusu, amacı, denetim çalışmalarının hangi esaslar çerçevesinde yürütüleceği yönetmelik ve tebliğlerle belirlenir.

¹³⁸Poroy ve diğerleri, s.466.

¹³⁹Vasfi Haftacı ve diğerleri, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 50, Nisan 2011, s.8.

Yeni TTK ile bazı şartları taşıyan şirketler açısından bağımsız denetim zorunlu hale getirilmiştir. Bu kıstaslar ile ilgili ayrıntılı açıklamalar çalışmamızın ileri bölümlerinde yer almaktadır¹⁴⁰.

Bununla birlikte bazı şirketler açısından sayılan şartlara bakılmaksızın zorunlu bağımsız denetim öngörülmüştür. Bu şirketler açısından zorunlu denetim özel kanunlar, yönetmelikler veya tebliğler ile kabul edilmiştir. Bu şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulmasında ki gerekçe ise şirketlerin ekonomi ve finans piyasası içerisindeki önemleridir. Bu şirketlere örnek olarak, Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri, Sermaye Piyasası Kanununa tabi şirketler gösterilebilir.

Zorunlu denetimini gerçekleştirmeyen şirketler belirli yaptırımlar ile karşı karşıya bırakılmıştır. Buna göre zorunlu denetime tabiyken bu denetimi yaptırmamış olan şirketlerin denetletirilmemiş finansal tabloları ile faaliyet raporları, düzenlenmemiş hükmündedir (TTK m.397/2).

- Söz konusu finansal tablolar SMMM' ler ve YMM'ler tarafından onaylanamaz.
- Söz konusu finansal tabloların genel kurulda incelenmesi, tartışılması ve ibrası yapılamaz,
- Şirket kar dağıtamaz, sermaye arttıramaz, sermaye azaltamaz.
- Söz konusu tablolar banka ve benzeri kurumlara verilemez¹⁴¹.

¹⁴⁰Bkz. III. Bölüm, B,1.

¹⁴¹Bağımsız denetim yaptırmamanın müeyyideleri yine TTK nun 397/2 maddesinde belirtilmiştir. Buna göre bağımsız denetim yaptırmamanın müeyyidesi “ finansal tablolar ile yönetim kurulu faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.” İlk bakışta anlaşılmasa da, ekonomik karşılığı yok gibi gözükse de, aslına bakılırsa çok ciddi ve ağır bir yaptırım. Kamu Gözetim Kurumu bu ciddi ve ağır yaptırımı anlatabilmek ve uygulayabilmek için Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğine göndermiş olduğu yazıda, “finansal tabloların ve yönetim kurulu faaliyet raporunun yok hükmünde olması nedeniyle başta TTK ve diğer mevzuat hükümleri kapsamında yapılacak işlemlerin gerçekleştirilemeyeceğini” bildirmiştir. Bu gerçekleştirilemeyecek işlemlerden bazıları, finansal tabloların görüşülmesi, ibra edilmesi, kar dağıtımı, sermaye artırımı- azaltımı, vergi beyannamelerine ek olarak sunulması, bankalara kredi dökümanı olarak sunulması, YMM ve SMMM ler tarafından onaylanması olarak sayılabilir. Bu ağır yaptırım ve değişik mecralarda yapılan açıklamalar yeterli olmamış olacak ki, şimdi de Ticaret Sicil Müdürlükleri bağımsız denetime tabi oldukları halde bağımsız denetçi atamasını yapmamış şirketlere bir yazı göndererek “ bağımsız denetçi ataması yapıncaya kadar Ticaret Sicilindeki taleplerinin yerine getirilmeyeceğini” bildirmiştir. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü nün 03.04.2017 tarihli yazısından sonra Ticaret Sicil Müdürlükleri bağımsız denetime tabi oldukları halde henüz 2016 yılına ait bağımsız denetçisini seçmemiş şirketlerin genel kurullarını tescil ve ilan etmemektedir. Tabii bununla birlikte süresi biten imza sirküleri de aynı gerekçe ile yenilenmemektedir. Dolayısıyla Ticaret Sicil Müdürlüklerinin bu net ve kesin tavrı, bağımsız denetime tabi olupta bağımsız denetçi atamamış şirketlerin işlemlerinin bir süre aksamasına neden

2. İsteğe Bağlı Denetim

İşletmelerin; herhangi bir yasal zorunluluk bulunmadığı hallerde yaptırmış olduğu denetimlere isteğe bağlı denetim denir. İsteğe bağlı denetimlerin yapılmaması bir yaptırım doğurmaz. İşletmelerin büyümesi, ilgililerin farklı zamanlarda işletme hakkında bilgi istemesi bu tarz denetimleri arttırmaktadır.

Bu tarz denetimler çeşitli amaçlar ile yaptırılabilir. Örneğin, hisse senedi satın alınmadan önce, bir kredi kuruluşu tarafından kredi verilmeden önce ya da yönetimle ilgili yolsuzluk iddialarının araştırılması gibi durumlarda isteğe bağlı denetim yaptırılabilir¹⁴².

B. Amacına Göre Denetim Çeşitleri

Amacına göre denetim çeşitleri finansal denetim, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve ekonomik denetim olmak üzere dört alt başlığa ayrılmaktadır.

1.Finansal Denetim

Finansal denetim (*audit of financial statements*) bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından bir işletmenin mali tablolarının, önceden belirlenmiş kıstaslara (örneğin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya vergi mevzuatı hükümleri) uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla bu mali tabloların incelenmesini kapsar¹⁴³. Finansal denetim, doktrinde ve uygulamada mali tablolar denetimi¹⁴⁴ ve bağımsız dış denetim¹⁴⁵ olarak da adlandırılmaktadır.

Finansal tablo denetimi denetçiler tarafından yaygın olarak kullanılan bir denetim türüdür. İşletmelerin finansal tablolarının denetimi yapılmak suretiyle, bu tablolardaki gerçek dışı ve hatalı bildirimler ortaya çıkarılarak, tabloların kullanıcılar

olacak gibi gözükse de aslında bunun sonucunda, zorunluluk kapsamında olan tüm şirketlerin bağımsız denetçilerini atamak zorunda kalacakları düşünülmektedir. Yılmaz Sezer, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/bagimsiz-denetim-yaptirmayanlara-ticaret-sicil-engeli/377478>, 08.01.2018.

¹⁴²Toroslu, s.328.

¹⁴³Erdal Kenger, **Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu**, Şubat 2001, Ankara. www.asm.gov.tr/Upload/GenelDosyalar/SubeDosyaları/.../03_04_2013_10_0.ppt, 21.12.2017; Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, 3. Baskı, Ankara 1998, s.2.

¹⁴⁴Çelik, s.34.

¹⁴⁵Toroslu, s.322.

için daha fazla güven verici hale getirilmeleri sağlanmaktadır¹⁴⁶. Finansal tabloların denetimi, gerek teoride ve gerekse kamusal veya özel uygulamalarda en yaygın denetim olarak bilinmekle beraber, özellikle denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde bağımsız denetçilerin başlıca uğraş konusu olmuştur¹⁴⁷.

Finansal denetim ile işletmeye ait finansal tablolar incelenmekte, bu sayede ilgililere doğru bilgi verilmesi amaçlanmaktadır. Özellikle yatırımcılar, işletmelere yatırım yapıp yapmayacaklarını belirlemede finansal tabloları kullanmaktadır. Bu nedenle işletmeye ait tabloların belirli standartlara uygun tutulduğunun denetim sonucunda tasdiklenmesi, mali tablolara olan güveni de arttırmaktadır.

2.Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, bir işletmedeki bireylerin yapmış oldukları işlemlerin veya faaliyetlerin bir otorite veya üst yönetim tarafından belirlenmiş kural veya düzenlemelere uyumunun araştırılması amacıyla tarafsız olarak kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçlarının iletilmesi sürecidir. Bu denetim türünde önceden belirlenmiş kriterler ise; devletin koyduğu yasalar, yönetmelikler, tüzükler olabileceği gibi bir işletmenin üst yönetiminin belirlediği politikalar, yöntemler veya kurallar olabilir¹⁴⁸.

Uygunluk denetiminin en önemli yararlanıcısı işletme yönetimidir. İşletme yönetimi dışında kalan diğer bilgi kullanıcılarının uygunluk denetiminden yararlanmaları son derece sınırlıdır¹⁴⁹.

Uygunluk denetimi, işletme bünyesinde çalışanlar ile yapılabileceği gibi işletme bünyesinde çalışmayanlar tarafından da yapılabilir. Yani iç denetim şeklinde yapılabileceği gibi dış denetim şeklinde de yapılabilir. İşletme dışı kişiler tarafından yapılan uygunluk denetimine en iyi örnek kamu idareleri tarafından yapılan denetimlerdir. Örneğin Vergi İdaresi'nde yer alan yetkililer işletmelerde vergi incelemesi yaparlar. Bu inceleme ile işletmelerin vergi yasalarına uygun davranıp davranmadığı denetlenir. İşletme personeli tarafından da gerçekleştirilen uygunluk denetimine örnek; bankaların müfettişleri, aracı kurum müfettişleri verilebilir.

¹⁴⁶ A. Başak Akgül, **Türk Denetim Kurumları**, İstanbul 2000, s.8.

¹⁴⁷ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, İstanbul 1995, s 11,12.

¹⁴⁸ F. Münevver Yılcı ve diğerleri: **Muhasebe Denetimi**, Detay Yayıncılık, Ankara 2013, s.3.

¹⁴⁹ Çelik, s.35.

İşletme içerisinde gerçekleştirilen uygunluk denetimlerini gerçekleştiren kişilere genellikle müfettiş adı verilmektedir¹⁵⁰.

3.Faaliyet Denetim

Faaliyet denetimi, performans denetimi olarak da adlandırılmaktadır¹⁵¹. Faaliyet denetimini geniş olarak tanımlamak gerekirse, bir örgütün işletme fonksiyonları, mali kontroller ve destekleme sistemleri dâhil bütün yönlerini kapsayan bağımsız bir incelemedir.

Faaliyet denetiminin bir diğer tanımı ise işletmenin bölümlerinin etkinlik ve verimliliklerinin değerlendirilmesi amacıyla o bölümlerin faaliyetlerine ilişkin yöntemlerin gözden geçirilerek incelenmesi faaliyetidir¹⁵². Faaliyet denetimi bir örgütün bütün veya belirli faaliyetlerinin özellikli hedeflere göre sistematik incelenmesidir. Faaliyet denetçisinin genel amacı; kanun ve kurallara uygunluğun, mali raporlamanın güvenilirliğinin ve faaliyetlerin etkenliği ve etkinliğine ilişkin iç kontrollerin kalitesini değerlemektir¹⁵³.

Faaliyet denetimi, işletmenin fonksiyonları, mali, kontroller ve destekleme sistemleri dahil bütün yönlerini kapsayan bağımsız bir incelemedir. Faaliyet denetiminde, denetçilerden tarafsız gözlemlerde bulunması ve belirli faaliyetlerin ayrıntılı analizini yapması beklenir. Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır ve işletmenin önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşp ulaşmadığı ölçülür. Faaliyet denetiminin kapsamı, işletmenin tamamı veya bir şubesi ya da üretim, finans, pazarlama gibi bir fonksiyonu gibi bir bölümü de olabilir.

C. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Çeşitleri

Denetçinin statüsüne göre denetim çeşitleri üçe ayrılmaktadır. Bunlar iç denetim, dış (bağımsız) denetim ve kamu denetimidir. Bu ayırım ise denetçinin

¹⁵⁰Ahmet Başpınar, “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Ocak-Nisan 2015, Sayı 148, s.36-62, s.39

¹⁵¹Bkz. Topçuoğlu, s.8.

¹⁵²Ersin Güredin, **Denetim**, 10. Baskı, Beta Basım Yayım, 2000, s. 17.

¹⁵³Robert Moeller ve diğerleri, **Brink’s Modern Internal Auditing**, Fifth Edition, John Wiley & Sons, Inc.’ den aktaran Şaban Uzay, “Faaliyet Denetimine Genel Bakış”, <http://www.istanbulsmmm.odasi.org.tr>, E.T. 15.06.2016.

işletme karşısındaki durumuna göre yapılmaktadır. Eğer denetçi işletmeye bağımlı ise burada iç denetimden söz edilecektir. Ancak denetçinin işletmeye bir bağımlılığı söz konusu değil ise dış (bağımsız) denetimden söz edilecektir. Bununla birlikte denetim kamuya bağlı kişilerce kamusal amaç ile gerçekleştiriliyor ise kamu denetiminden bahsedilecektir.

1.İç Denetim

Büyük şirketlerdeki ortaklar ve yönetim kurulu üyeleri, şirket çalışanlarının faaliyetlerinin etkinliğinden haberdar olmak ve onları gözlemlemek isterler¹⁵⁴. Ortakların bu istekleri, vekâlet teorisi bağlamında yetkilendirilmiş vekil/müdür ve diğer çalışanların faaliyetlerinin, denetim komitesinin bir bölümü şeklinde hizmet veren iç denetim departmanları tarafından izlenerek sağlanmaktadır¹⁵⁵. Özellikle halka açık anonim şirketlerde, ortak sayısının çokluğu ve ortaklar grubunun arz ettiği nitelik bakımından, iç denetim yalnızca iç kontrolün etkinliğinin ölçümü olmaktan çıkmakta ve faaliyetlerin gidişatını tarafsız olarak yansıtmaya yarayan bir çalışma halini almaktadır¹⁵⁶.

İç denetim temelde bir işletmenin bünyesinde bulunan personel tarafından, işletmenin işleyişinin, işletme raporlarının ve kayıtlarının, muhasebe işlemlerinin ve diğer tüm faaliyetlerinin kontrol edilerek denetlenmesidir¹⁵⁷.

İç denetime ilişkin bir diğer tanım ise şöyledir; bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve

¹⁵⁴David Mayers ve diğerleri, Ownership Structure and Control: The Mutualization of Stock Life Insurance Companies, **Journal of Financial Economics**, 1986, Vol.16, No.1, p.73-98' den aktaran Mehmet Ünsal Memiş, **İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması**, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana 2006, s.78.

¹⁵⁵Michael B. Adams, Agency Theory and the Internal Audit, **Managerial Auditing Journal**, Vol.9 No.8, S.8-12' den aktaran Memiş, s.78.

¹⁵⁶Nahit Akarkarasu, Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler, **SPK Denetleme Kurulu Yeterlilik Etüdları 15. Dönem**, İstanbul, Cilt:2, 439-561, s.450.

¹⁵⁷Melek Karacalar, **“İşletmelerde Kurumsal Yönetim İlkeleri ve İç Denetim Sistemleri”**, (Yüksek Lisans Tezi) Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.67.

disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur. Bu tanım Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılmıştır¹⁵⁸.

İç denetim işletmelerin kurumsal yönetim ile birlikte modern anlamda üretime ve faaliyete geçmesiyle başlamıştır. Sanayi devriminden sonra artan endüstrileşme beraberinde işletmelerin organizasyon açısından karmaşık bir hal almasına neden olmuştur. Birbirine bağlı çalışan birimlerin ve personellerin artışı organizasyon yapısındaki işletmelerin denetimini ve kontrolünü zorunlu kılmıştır¹⁵⁹. IMF (Uluslararası Para Fonu), ECB (Avrupa Merkez Bankası), BIS (Uluslararası Takas Bankası) gibi uluslararası kuruluşlar da içerisinde iç denetime yer vererek iç denetimden sorumlu olan kişilerin görevlerini çıkardıkları tüzükler ile belirlemiştir.

2.Dış Denetim

Dış denetim ise iç denetimin tersine işletme dışında bulunan kişilerce yapılan denetim türüdür. Dış denetim doktrinde bağımsız denetim olarak da anılmaktadır¹⁶⁰. Dış denetimin özelliği işletmeye bağlı bulunmayan, bağımsız kişiler tarafından yapılmasıdır.

3.Kamu Denetimi

Kamu denetimi, işletmelerin kamu kurum ve kuruluşlarının yetkili organları veya temsilcileri vasıtasıyla denetlenmesidir. Kamu denetimi bu özelliği ile dış denetime benzerlik göstermektedir.

Kamu denetimi ile kamu ve özel işletmelerin kanunlara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık dereceleri denetlenir¹⁶¹.

Ülkemizde kamu denetimi yapan kuruluşlardan önemlileri Maliye Bakanlığı, Sayıştay, Devlet Denetleme Kurumu, Sermaye Piyasası Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'dur¹⁶².

¹⁵⁸ ECIIA, (2005), Avrupa'da İç Denetim, Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu, Konum Raporu.

¹⁵⁹ Karacalar, s.67.

¹⁶⁰ Özkorkut, s.6.

¹⁶¹ Ersin Güredin, **Denetim**, 9. Baskı, İstanbul 1999, s.10.

¹⁶² Mehmet Bakır, **Denetim**, Akademisyen Yayınevi, Rize-2003, s.21.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ

I. GENEL OLARAK

Borçlar hukuku içerisinde tanımlanmış borç doğuran hukuki işlemlerden bir tanesi de sözleşmelerdir. Sözleşmelere ilişkin genel kurallar ve özel sözleşme türleri 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu içerisinde düzenlenmiştir.

Gerek uygulamada, gerekse bilimsel öğretilerde sözleşme; “*akıt*”, “*mukavele*” ve “*bağıt gibi*” sözcüklerle de ifade edilmektedir. Ne şekilde söylenirse söylen sin bunların aynı anlama geldiği kuşkusuzdur. Şöyle ki; akıt deyimi, tarafların karşılıklı birbirine uygun irade beyanları ile oluşan hukuki muamele için kullanıldığı gibi, bu hukuki muamele ile kurulan hukuki ilişkiyi, yani akdi ilişkiyi ifade etmek üzere de kullanılmaktadır¹⁶³.

Sözleşmeler, iki kişi tarafından kurulan ve bazen tek tarafa bazen iki tarafa borç yükleyen hukuki işlemlerdir. İki tarafın karşılıklı ve birbirine uygun surette rızalarını beyan etmesiyle sözleşme tamam olur¹⁶⁴ (TBK m.1). İrade açıklaması, açık veya örtülü olabilir (TBK m.1/2).

Rızaların uyuşması ise iki aşamada gerçekleşmektedir. İlk aşama öneri (*icap*) aşamasıyken ikinci aşama kabul aşamasıdır. Taraflardan biri öneri (*icap*) sunarken karşı taraf açık veya zımni olarak bunu kabul ederek sözleşmenin kurulmasını sağlar. Öneri (*icap*); akdin esaslı unsurlarını içeren, içermesi gereken bir beyandır. Öyle ki muhatabın “kabul!” demesi yeterli olsun ve akıt kurulabilsin¹⁶⁵.

Kural olarak hukukumuzda sözleşme serbestisi bulunmaktadır (TBK m.26). Bu sayede kişiler, belirli istisnalar¹⁶⁶ dışında istedikleri konuda sözleşme yapabilmektedir (TBK m.27/TMK m.23-24) . Ancak bu durum bağımsız denetim sözleşmesinde kısıtlanmıştır. Şöyle ki; bağımsız denetim sözleşmesinin kurulabilmesi için, sözleşmede bulunması gerekli unsurlar düzenlemelerde

¹⁶³Kemal Oğuzman ve diğerleri, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul 2010, s. 39.

¹⁶⁴Safa Reisoğlu, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Beta Yayınları, 22. Baskı, İstanbul 2011, s.60.

¹⁶⁵Hatemi/Gökyayla, **Borçlar Hukuk Genel Bölüm**, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2011, s.28.

¹⁶⁶Kişiler yapacakları sözleşmelerde belirli kısıtlamaları göz önüne almalıdır. Emredici hukuk kurallarına aykırı (tefecilik), kamu düzenine aykırılık (kumar), kişilik haklarına aykırı (kölelik), ahlaka aykırı (insan ticareti), imkansız konularda sözleşme düzenlenemez. Bu sözleşmeler düzenlenmiş olması halinde batıl olarak kabul edilmektedir. Bu hususta bkz. Reisoğlu, s.137.

ayrıntlarıyla belirtmiştir¹⁶⁷. Bu nedenle bağımsız denetim sözleşmeleri, sözleşme yapma serbestisi ilkesinin de bir istisnasını oluşturur¹⁶⁸.

Bağımsız denetim sözleşmelerinde öneride bulunan taraf denetlenecek olan anonim ortaklıklardır. TTK m.397 uyarınca finansal tablolarını denetlettirmek yükümlülüğü anonim şirket üzerinde olup, anonim şirket bu yükümlülüğü yerine getirmek üzere bir bağımsız denetim kuruluşu bulmak durumundadır. TTK m.399/1 hükmünde de denetçi seçiminden bahsedilmektedir. Diğer bir ifade ile kanun denetçilerin anonim şirket tarafından seçimini değil, anonim şirketlerin denetçi seçiminden bahsederek öneren tarafın anonim şirket olacağını işaret etmiştir. Ayrıca birer YMM ve SMMM olarak 3568 sayılı Kanuna tabi olan denetçiler bakımından, anılan kanunun 28 Vd. maddeleri uyarınca kurulmuş olan TÜRMOB tarafından çıkarılan haksız rekabet ve Reklam Yasağı yönetmeliği hükümleri uyarınca bağımsız denetim kuruluşlarının müşteri bulmak amacıyla öneren taraf olması meslek kurallarına aykırılık teşkil edebileceği gibi haksız rekabet yaratabilecektir. Keza TÜRMOB tarafından çıkarılan Etik Yönetmeliği m.33 ve m. 34 hükümlerinde de müşteri kabulü ile sözleşme kabulünden bahsedilmektedir¹⁶⁹.

II. HUKUKİ NİTELİĞİ

Genel anlamı ile bağımsız denetim sözleşmesi, denetime tabi şirket ile denetim kuruluşu arasındaki bağımsız denetim hizmetini konu alan sözleşmelerdir¹⁷⁰. TTK ve ilgili mevzuatta bağımsız denetim sözleşmesinin hukuki niteliğine yönelik ise doğrudan ve açık bir tespit bulunmamaktadır. Bu nedenle doktrinde bağımsız denetim sözleşmesinin hukuki niteliği tartışılan bir konu haline gelmiştir.

Şirketler ile bağımsız denetçiler arasında imzalanan bağımsız denetim sözleşmesinin türü, hukuki sorumluluk açısından özellikle önem taşımaktadır. Şöyle ki; TTK' nın aradaki ilişkiyi tespit etmediği veya özel olarak hüküm getirmediği

¹⁶⁷ Aytaç Köksal, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, (Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2008, s 61.

¹⁶⁸ Oğuzman ve diğerleri, s. 19.

¹⁶⁹ Urkan, s.115.

¹⁷⁰ Ercan, s.66.

hususlardaki boşluklar, kabul edilecek sözleşme türüne ait TBK’ da yer alan genel hükümler ile doldurulacaktır¹⁷¹.

Sözleşme türünün belirlenmesi bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğunu belirleme açısından da önemlidir. Zira bağımsız denetim kuruluşlarının müşterilerine karşı sorumlulukları büyük ölçüde bağımsız denetim sözleşmesinden kaynaklanmaktadır¹⁷².

Bağımsız denetim sözleşmesinin hukuki niteliğine ilişkin doktrinde tartışmalar olduğunu yukarıda açıklamıştık. Şöyle ki; doktrindeki bir kısım görüş bağımsız denetim sözleşmesinin hukuki niteliğinin vekalet ilişkisine dayandığını savunurken¹⁷³, bir kısım görüş ise hizmet ilişkisine dayandığını savunmaktadır¹⁷⁴, bir diğer görüş ise eser sözleşmesine dayandığını savunmaktadır¹⁷⁵. Bu görüşler hakkında bir değerlendirme yapabilmek için öncelikle bu sözleşmelerin hukuki özelliklerini incelemek ve bağımsız denetim sözleşmesinin bu sözleşme türleri karşılaştırılması gerekmektedir.

A.Hizmet Sözleşmesi ile Karşılaştırılması

Hizmet sözleşmesi TBK m.393 vd. ile 4857 sayılı İş Kanunun m.8¹⁷⁶ vd. da düzenlenmiştir. 1475 sayılı İş Kanunu döneminde iş kanunu içerisinde hizmet sözleşmesine ilişkin hiçbir düzenleme bulunmazken isabetli olarak 4857 sayılı İş Kanunu içerisinde düzenlemelere yer verilmiştir.

Hizmet sözleşmesi, işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle iş görmeyi ve işverenin de ona zamana veya yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.

Hizmet sözleşmesinin özelliklerinden biri karşılıklı borç yükleyen sözleşmelerden olmasıdır. Buna göre işçi işverene karşı iş görmeyi üstlenmektedir. İşveren ise görülen iş karşılığında işçisine ücret ödemeyi taahhüt etmektedir. Bu

¹⁷¹Mehmet Küçükkaya, “Anonim Ortaklıklarda İç Denetim ve Denetçilerin Sorumlulukları”, **Vergide Gündem Dergisi**, Şubat 2005, s. 4. <http://www.vergidegundem.com/tr/>.

¹⁷²Çelik, s.34.

¹⁷³Halil Arslanlı, **Anonim Şirketler II Anonim Şirketin Organizasyonu ve Tahviller**, İstanbul 1959, s. 225; Oğuz İmregün, **Anonim Ortaklıklar**, B.4, İstanbul 1989, s. 261.

¹⁷⁴Zühtü Aytaç, “Anonim Ortaklık Denetçilerinin Sır Saklama Yükümlülüğü”, **Batider**, 1979, C. X, s.177-218, s. 181.

¹⁷⁵Özkorkut, s.276, Ünal Tekinalp, **Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, Tek Kişi Ortaklığı Anonim ve Limited Ortaklıklar, Ortaklıklar Topluluğu Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirme**, 3. Bası, İstanbul 2013, (Yeni Hukuk), s. 428.

¹⁷⁶Hizmet sözleşmesi, İş Kanunu içerisinde iş sözleşmesi olarak düzenlenmiştir.

özellikleri gereği bağımsız denetim sözleşmesi ile hizmet sözleşmesinin benzer olduğunu söyleyebiliriz. Şöyle ki; bağımsız denetim sözleşmesi ile bağımsız denetim kuruluşu işletmeye ait finansal tablolar ve faaliyet raporlarının uygunluğunu inceleyerek bununla ilgili rapor sunma görevini üstlenmektedir. İşletme ise bu denetim karşılığında belirli bir ücret ödemeyi kabul etmektedir.

Hizmet sözleşmesinin bir diğer unsuru ise bağımlılık unsurudur. Gerçekten eğer işçi işverene bağımlı olarak faaliyet göstermiyorsa bir hizmet akdinden de işçi kavramından da söz etmek mümkün değildir. Buradaki bağımlılık kavramını ekonomik veya teknik bağımlılık olarak değil kişisel/hukuki bağımlılık olarak anlamak uygun olur. Çünkü işverenin otoritesi altında çalışan, onun vereceği emir ve talimatlara göre iş görmek zorunda olan işçinin hizmet akdinde bağımlılığı daha ziyade kişiliği ile ilgilidir. Bunu pratik olarak şöyle açıklayabiliriz; işin görülmesi süreci içinde işçinin faaliyeti, çalışma şekli, yeri, zamanı ve işyerindeki davranışlarını düzenleyen talimatlar vermesidir¹⁷⁷. İşte bu bağımlılık unsuru, hizmet sözleşmesi ile bağımsız denetim sözleşmesi arasındaki önemli farklardan bir tanesidir. Hizmet sözleşmesinde, işveren tarafından verilen talimatlar işçinin edimini, bu edimin yerine getirilmesi süreci içinde organize eder. Diğer iş görme sözleşmelerinde ise ortaya çıkabilecek talimatlar genellikle sadece edim sonucuna yöneliktir¹⁷⁸.

Buradan hareketle bağımsız denetim sözleşmesi uyarınca bağımsız denetim kuruluşu ile işletme arasında bu şekilde bir bağımlılık olmadığını söyleyebiliriz. Bağımsız denetim sözleşmesi ile kuruluş işletmeye karşı bağımsız ve standartlara uygun bir denetim gerçekleştireceğini ve yine aynı şekilde rapor oluşturacağı taahhüdünü vermektedir. Buradan sonraki aşamada ise denetim sürecini kendisi organize etmektedir. Bu nedenle hizmet akdi ile bağımsız denetim sözleşmesinin farklı olduğunu söyleyebiliriz. Kaldı ki hizmet sözleşmesi bağımsız denetimin kavramsal niteliğine dahi aykırıdır.

B.Vekâlet Sözleşmesi ile Karşılaştırılması

Vekalet sözleşmesi TBK' nın 502 vd. maddelerinde düzenlenmiştir. Kanun koyucu vekalet sözleşmesini; vekilin, vekalet verenin bir işini görmeyi veya işlemini

¹⁷⁷Sarper Süzek, *İş Hukuku*, Beta Yayınlar, 8. Baskı, İstanbul 2012, s.237.

¹⁷⁸Süzek, s.238.

yapmayı üstlendiği sözleşme olarak tanımlamıştır. Doktrinde ise; vekalet sözleşmesi vekilin, vekalet verenin yararına ve iradesine uygun olmak üzere bir iş görme borcunu üstlenmesi olarak tanımlanmaktadır¹⁷⁹.

Vekalet sözleşmesine ilişkin doktrinde yaşanan tartışmalar, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanun'unun hazırlanması sırasında göz önünde bulundurulmuştur. Şöyle ki; 818 sayılı Borçlar Kanun'un m.386/II "*Diğer akitler hakkındaki kanuni hükümlere tabi olmayan işlerde dahi, vekalet hükümleri cari olur.*" hükmünü içermekteydi. Bir kısım görüşe¹⁸⁰ göre kanunda hüküm bulunmayan tarafların aralarında bir iş görme sözleşmesi yapmış olmaları ve bu sözleşmenin Borçlar Kanun'unda yer alan sözleşme tiplerinden birinin özelliklerini taşıması durumunda, bu sözleşmenin vekalet sözleşmesi olarak nitelendirileceğini ve bu sebeple iş görme sözleşmelerin de sui generis sözleşme imkanı olmadığını belirtmektedirler¹⁸¹.

Bir kısım görüş ise; kanunda yer alan sözleşmelere uymayan tüm iş görme sözleşmelerine, vekalet sözleşmesi hükümlerinin uygulanmasını kabul etmemektedir. Buna gerekçe olarak da böylesi bir durumun sui generis sözleşme kavramını ortadan kaldıracığını, bununla birlikte hukukumuz da yer alan sözleşme serbestisine aykırılık teşkil edeceğini göstermektedirler. Bu görüş yapılan sözleşmenin kanunda belirlenen diğer sözleşme kurallarının uygulanmadığı ve taraflarca sui generis yapıldığı kabul edilmediği hallerde vekalet sözleşmesi hükümlerinin uygulanacağını ifade etmektedirler.

İşte bu görüşün sonucunda kanun koyucu maddenin ilgili fıkrasını "*Vekaletle ilişkin hükümler, niteliklerine uygun düştükleri ölçüde, bu Kanunda düzenlenmemiş olan iş görme sözleşmelerine de uygulanır.*" şeklinde değiştirmiştir. Yani iş görme sözleşmelerine tamamen vekalet sözleşmesinin uygulanması söz konusu değildir. Ancak niteliklerine uygun düşerse kanun maddeleri sözleşmeye uygulanacaktır. Bu hususun önemi bağımsız denetim sözleşmesinin de bir nevi iş görme sözleşmesi niteliği taşımasıdır.

¹⁷⁹Zevkliler ve Havutçu, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, 9. Baskı, Ankara 2007, Seçkin Kitabevi, s. 335; Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler**, 7. Baskı, İstanbul 2007, Beta Yayınları, s. 607-608;

¹⁸⁰Kenan Tunçomağ, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, Cilt 2, 4. Baskı, İstanbul 1974, s.506; Zevkliler ve Havutçu, s.339.

¹⁸¹Özlem Yüce Demir, **Vekalet Sözleşmesinde Tarafların Borçları**, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı, Ankara 2009, s.5.

Vekalet sözleşmesine ait unsurlar ile bağımsız denetim sözleşmesinin karşılaştırılması sırasında benzerlikler görüleceği gibi önemli farklılıklar da görülecektir. Şöyle ki; ilk farklılık bağımsızlık açısındandır. Vekalet sözleşmesinde, hizmet sözleşmesinde olduğu gibi bir bağımlılık söz konusu değildir. Ancak tamamen bağımsız olduğundan da bahsedilemez. Çünkü vekil, vekalet veren kişinin menfaatlerini korumak zorundadır. Bu menfaatlerin korunması içinde işlemlerini vekil veren lehine gerçekleştirecektir. Ancak bağımsız denetim sözleşmesinde böyle bir durum söz konusu değildir. Bağımsız denetim sözleşmesi ile denetçi, bağımsızlığını ve kimsenin menfaatini korumayacağını kabul eder.

Ayrıca vekilin, vekalet verenin talimatına uyma zorunluluğu bulunmaktadır. Bağımsız denetim de ise böyle bir talimat söz konusu olamaz. Bağımsız denetim kuruluşu, kanunun gösterdiği şekil ve şartta, muhasebe ilkelerine uygun olarak denetimini gerçekleştirmek ile görevlidir. Bu nedenle bağımsızlık açısından vekalet sözleşmesi ile bağımsız denetim sözleşmesinin birbirinden çok ayrı olduğunu söyleyebiliriz.

Sözleşmelerin sona ermesi açısından da vekalet sözleşmesi ile bağımsız denetim sözleşmesi arasında farklılıklar bulunmaktadır. Şöyle ki; vekalet sözleşmesi taraflarca hiçbir şarta bağlı olmaksızın tek taraflı olarak sonlandırılabilir. Vekilin tek yanlı olarak vekalet sözleşmesini sona erdirmesine istifa; müvekkilin tek yanlı olarak sözleşmeyi sona erdirmesine ise azil denilmektedir. Bağımsız denetim sözleşmesinde ise sözleşmenin feshi sınırlandırılmıştır. Kanun koyucu hangi hallerde sözleşmenin feshedilebileceğini belirtmiştir. Bu haller haricinde ise sözleşme feshedilemeyecektir.

Bir diğer fark ise ücret konusudur. Bağımsız denetim sözleşmesinde ücret zorunlu unsurdur. Vekalet sözleşmesinde ise ücret, vekalet sözleşmesinin kanuni ve zorunlu bir unsuru değildir¹⁸².

Son olarak, vekalette vekil bir sonuç yaratmayı borçlanmamaktadır. Buna rağmen işin görülmesi neticesinde bir sonuç ortaya çıkabilir. Ayrıca vekil, iş görme sonucunda başarılı sonucun gerçekleşmeme tehlikesini üzerinde taşımaz¹⁸³. Oysa bağımsız denetim sözleşmesinde belirli bir sonucun ortaya çıkartılması önemlidir.

¹⁸²Ulusoy,s.156.

¹⁸³Zevkliler ve Havutçu, s.360.

Bağımsız denetim sözleşmesi neticesinde gerçekleştirilmesi gereken sonuç, bağımsız denetim raporunun hazırlanmasıdır¹⁸⁴.

Yukarıda açıkladığımız nedenler ile vekalet sözleşmesi ve bağımsız denetim sözleşmesi birbirinden ayrılmaktadır. Vekalet sözleşmesine dayandırılacak hukuki ilişki ancak iç denetçiler için söz konusu olabilir. Ancak bağımsız denetim vekalet ilişkisine izin vermez¹⁸⁵.

C.Eser Sözleşmesi ile Karşılaştırılması

Eser sözleşmesi Türk Borçlar Kanunun 470 vd. maddelerinde düzenlenmiştir. Eser sözleşmesi, yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.

Eser sözleşmesinin taraflarını kanun koyucu, iş sahibi ve yüklenici olarak tanımlamıştır. Yüklenici, sözleşmenin sonunda belirli bir eseri meydana getirmeyi taahhüt etmektedir. Bağımsız denetim sözleşmesi sonunda da bağımsız denetim kuruluşu bağımsız denetim raporu hazırlayacaktır. Bu nedenle doktrinde iki sözleşmenin hukuki niteliğinin birbirine uygun düştüğü görüşü yer almıştır¹⁸⁶. Bu özelliklerin yanında iki sözleşme arasında açık farklılıklar bulunmaktadır.

Yüklenici eseri meydana getirirken, iş sahibinin menfaatlerini korumak ile yükümlüdür. Ancak bağımsız denetim kuruluşlarının böyle bir yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bağımsız denetim raporu hazırlanırken denetlenen şirketin menfaati göz önüne alınamaz. Bağımsız denetim kuruluşu sadece muhasebe ve bağımsız denetim standartlarına uygun denetim yapmak ve buna uygun rapor hazırlamak ile yükümlüdür.

Eser sözleşmesinde tarafların sözleşmeyi sona erdirebilmeleri vekaletle göre daha sıkı şartlara bağlanmıştır¹⁸⁷. Ancak tarafların anlaşarak her zaman sözleşmeyi sona erdirebilmeleri de mümkündür¹⁸⁸.

¹⁸⁴Çelik, s.70.

¹⁸⁵Çelik, s.70.

¹⁸⁶Özkorkut, s.276, Tekinalp, Yeni Hukuk, s.428.

¹⁸⁷Zevkliler ve Havutçu, s.327.

¹⁸⁸Yavuz, s.495.

D.Değerlendirme

Vekâlet sözleşmesinde, bağımsız denetim sözleşmesinde bulunması gereken bağımsızlık unsurunun bulunduğu söylenemez. Ayrıca vekalet sözleşmesinde vekilin, vekalet verenin talimatına uyma zorunluluğu da bulunmaktadır. Bağımsız denetim de ise böyle bir talimat söz konusu olamaz. Vekalet sözleşmesi taraflarca hiçbir şarta bağlı olmaksızın tek taraflı olarak sonlandırılabilir. Bağımsız denetim sözleşmesinde ise sözleşmenin feshi sınırlandırılmıştır. Bir diğer fark ise ücret konusudur. Bağımsız denetim sözleşmesinde ücret zorunlu unsurdur. Vekalet sözleşmesinde ise ücret, vekalet sözleşmesinin kanuni ve zorunlu bir unsuru değildir¹⁸⁹. Son olarak, vekalet de vekil bir sonuç yaratmayı borçlanmamaktadır. Oysa bağımsız denetim sözleşmesinde belirli bir sonucun ortaya çıkartılması önemlidir. Bağımsız denetim sözleşmesi neticesinde gerçekleştirilmesi gereken sonuç, bağımsız denetim raporunun hazırlanmasıdır¹⁹⁰.

Eser sözleşmesinde ise yüklenici eseri meydana getirirken, iş sahibinin menfaatlerini korumak ile yükümlüdür. Ancak bağımsız denetim kuruluşlarının böyle bir yükümlülüğü bulunmamaktadır. Eser sözleşmesinde tarafların sözleşmeyi sona erdirebilmeleri vekaletle göre daha sıkı şartlara bağlanmıştır¹⁹¹. Ancak tarafların anlaşarak her zaman sözleşmeyi sona erdirebilmeleri de mümkündür¹⁹².

Yukarıda da açıkladığımız üzere bağımsız denetim sözleşmesi hukuki nitelik açısından diğer sözleşmeler ile benzerlik göstermektedir. Bu benzerlikler ile birlikte açık farklılıklarda bulunmaktadır. Görülen bu farklılıklar ise bağımsız denetim sözleşmesinin yapısından kaynaklıdır. Bu nedenle bağımsız denetim sözleşmesine diğer sözleşme hükümlerinin tamamen uygulanması mümkün değildir. Örneğin; bağımsız denetim sözleşmesinin bağımsızlık ve üçüncü kişileri de etkilemesi hizmet sözleşmesinden ayrıldığını göstermektedir¹⁹³. Bu nedenle bağımsız denetim sözleşmesinin sui generis bir sözleşme olduğunun kabulü gerekir.

Kendine özgü yapısı olan (*sui generis*) sözleşmeler; yasada düzenlenmiş bulunan sözleşmelere ilişkin unsurları tümüyle ya da bir bölümüyle içermezler ve

¹⁸⁹Ulusoy,s.156.

¹⁹⁰Çelik, s.70.

¹⁹¹Zevkliler ve Havutçu, s.327.

¹⁹²Yavuz, s.495.

¹⁹³Urkan, s. 105.

dolayısıyla, kendilerine özgü unsurlardan oluşurlar. Bu gruba giren sözleşmelere örnek olarak; hakem sözleşmesi, sulh sözleşmesi, garanti sözleşmesi, satış için bırakma (tevdi) sözleşmesi gösterilmektedir. Buradan hareketle bağımsız denetim sözleşmelerine de sui generis sözleşmeler diyebiliriz.

Sui generis sözleşmelerin diğer sözleşme türlerinin belirli özelliklerini taşıyabildiğini yukarıda açıklamıştık. Bu nedenle sui generis sözleşmelere diğer sözleşme türlerine ilişkin hükümler uygun düştüğü ölçü de uygulanır. Bu nedenle bağımsız denetim sözleşmesine uygun düştüğü ölçü de iş görme temeline dayalı diğer sözleşme hükümlerinin bağımsız denetim sözleşmesine ilişkin hususlarda uygulanması gerekir.

Öncelikle, bağımsız denetim sözleşmeleri kanunda esaslı unsurları ile birlikte tanımlanmadığı için isimsiz bir sözleşme niteliğini haizdir. Unsuruları itibariyle de kanunda yer alan tipik sözleşmelere benzememesi ve isimli sözleşmelerin unsurlarının birleşmesinden meydana gelmemesi nedeniyle sui generis (kendine özgü yapısı olan) bir sözleşmedir. Öte yandan bağımsız denetim sözleşmesini doğuran ihtiyaçlar, unsurlarındaki farklılaşma, koruduğu menfaat dengesi onu atipik bir sözleşme haline getirmektedir¹⁹⁴.

III. TARAFLARI

Bağımsız denetim sözleşmesi iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerdendir. Sözleşmenin bir tarafı bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçi iken diğer tarafı denetlenen işletmedir.

TTK' da denetçi olabilecek kişiler tanımlanmıştır. Bunlar; 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketleridir. Burada sermaye şirketi olarak bahsedilen ise tez konumuz olan bağımsız denetim kuruluşlarıdır. Belirli şirketlerin denetimi sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılabilmektedir. Bu nedenle bağımsız denetim kuruluşları, diğer denetçilerden ayrı bir öneme sahiptir.

¹⁹⁴Urkan, s. 105.

Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca kendi internet sitesinde yayımlanarak kamunun bilgisine sunulmaktadır¹⁹⁵.

A. Bağımsız Denetim Kuruluşu

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan 26.12.2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği ile kurumca bağımsız denetim yapmakla yetkilendirilen, ortakları yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensuplarından oluşan sermaye şirketlerine bağımsız denetim kuruluşu denilmektedir. Bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilerinin kullanımı, yetkilendirmenin Kurum tarafından ilanıyla başlar (BDY m.11/2).

Yukarıda da açıkladığımız üzere bağımsız denetim kuruluşları diğer bağımsız denetçilere göre ayrı bir öneme sahiptir. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 11. maddesi sadece bağımsız denetim kuruluşlarına özgülenen denetimleri tanımlamıştır. Buna göre KAYİK'lerin (Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar) ve faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre kurumca belirlenen işletmelerin denetimi yalnızca denetim kuruluşları tarafından yapılacaktır¹⁹⁶.

¹⁹⁵Bağımsız Denetçi Resmi Sicili için Bkz. http://www.kgk.gov.tr/content_list-203-bagimsiz-denetciler.html; Bağımsız Denetim Kuruluşları için Bkz. http://www.kgk.gov.tr/custom_page-202-bagimsiz-denetim-kurulusu.html.

¹⁹⁶Aşağıdaki maddeler incelendiğinde kanun koyucunun Sermaye Piyasası Kurumu ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kuruluna bu kurullara tabi şirketleri denetleyecek denetim kuruluşları açısından ek şartlar getirme ve liste oluşturabilme yetkisi verdiği görülecektir. **Sermaye Piyasası Kanunu** m.62 - (1) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından bu Kanun uyarınca bağımsız denetim faaliyetinde bulunacaklardan istenilecek ilave şartlar Kurul tarafından belirlenir ve bu şartları haiz bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin liste kamuoyuna açıklanır. Kurul, listede yer alan bağımsız denetim kuruluşlarının bu Kanun kapsamındaki bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmaları neticesinde standart ve mevzuata aykırılıkları tespit edilenleri listeden çıkarmaya yetkilidir. Kurul, yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmalarının sonuçlarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna bildirir. **Bankacılık Kanunu** m.33 - Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından, 15 inci madde kapsamında istenilecek ilave şartlar Merkez Bankası ve kuruluş birliklerinin görüşü alınarak Kurul tarafından belirlenir ve bu şartları haiz bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin liste kamuoyuna açıklanır. Kurul, listede yer alan bağımsız denetim kuruluşlarının bu Kanun kapsamındaki bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmaları neticesinde standart ve mevzuata aykırılıkları tespit edilenleri geçici veya sürekli olarak listeden çıkarmaya yetkilidir. Kurul, yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmalarının sonuçlarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna bildirir. Bağımsız denetim

KAYİK' ler; yine yönetmelik içerisinde tanımlanmıştır (BDY m.4/1-ı). Bunlar halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, sermaye piyasası kanununda tanımlanmış olan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlardır. Kuruma KAYİK belirlemek için yetki verilmiştir. Ancak kurum tarafından şu ana kadar bir belirleme yapılmamıştır¹⁹⁷.

Bağımsız denetim kuruluşu adına belirli bir bağımsız denetim görevini yerine getirmek üzere, sorumlu denetçi ve onun sorumluluğu altında görev yapan bağımsız denetçilerden oluşan kişiler de bağımsız denetim ekibi olarak tanımlanmıştır (BDY m.4/1-c).

Bağımsız denetim kuruluşlarının sahip olması gereken özellikler Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 13. maddesinde açıklanmıştır. Bu hususlar aşağıda başlıklar halinde incelenecektir.

1. Sermaye Şirketi Şeklinde Kurulması (BDY m.13/1-a)

Büyük kapsamlı işleri ve amaçları gerçekleştirmek için, her şeyden önce şirket sermayesinin büyük olması ve dolayısıyla ortak sayısının da fazla olmasını gerektirir. Ayrıca böyle bir işi gerçekleştirmek ve şirkete sermaye koyan kişilerin teşviki için, sorumluluklarını da sınırlandırmak esastır. İşte sermaye şirketlerinde, ortakların kişiliği ilk planda önemli değildir, esas ve önemli olan şirketin sermayesidir. Bu nedenle, ortakların değişmesi, yeni ortakların girmesi şahıs şirketlerine nazaran daha kolaydır. Ortakların sorumluluğu da, şirkete kaymayı taahhüt ettikleri katılım (sermaye) payı ile sınırlıdır¹⁹⁸. Sermaye şirketleri Türk Ticaret Kanununun 124. maddesinde sayılmıştır. Böylece sermayesi paylara bölünmüş komandit, anonim ve limited şirketler sermaye şirketi olarak belirlenmiştir.

Buna göre bağımsız denetim kuruluşlarının sermaye şirketi olarak kurulması(anonim, limited veya sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket)

kuruluşları, bu Kanun uyarınca yaptıkları faaliyetler dolayısıyla üçüncü kişilere verdikleri zararlardan sorumludurlar.

¹⁹⁷Bkz. [http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-618-kamu-yararini-ilgilendiren-kuruluslara-\(kayik\)-iliskin-duyuru.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-618-kamu-yararini-ilgilendiren-kuruluslara-(kayik)-iliskin-duyuru.html) (E.T. 29.07.2016)

¹⁹⁸Pulaşlı,s.8.

zorunludur¹⁹⁹. Bu durum TTK' nın 400 üncü maddesinde de düzenlenmiştir. Madde gerekçesinde bağımsız denetim kuruluşlarının sermaye şirketi olması şu şekilde gerekçelendirilmiştir *“Fıkradan dolayı olarak anlaşılan bir diğer gereksinim de, şirketleşme yoluyla bağımsız denetim şirketlerinin gelişmesi ve bugünkü kişiliklerinden farklı kişiliklerle yeniden düzenlenmesidir”*. Böylece bağımsız denetim kuruluşlarının profesyonelleşmesi adına bir adım atılmıştır²⁰⁰.

Ancak kanun koyucu bağımsız denetim kuruluşlarının hangi sermaye şirketi türünde kurulacağına ilişkin bir düzenleme getirmemiştir. Şirket türü için tek açıklama Sermaye Piyasası Kurumu tebliğinde yer almıştır. Şöyle ki; 28.06.2016 tarihli Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22) de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: X, No: 28) bağımsız denetim kuruluşlarının anonim şirket şeklinde kurulacağını belirtmiştir. Yönetmelik ve tebliğ bu haliyle yorumlandığında bağımsız denetim kuruluşlarının sermaye şirketlerinin her türünde kurulabileceği ancak Sermaye Piyasası Kurumuna bağlı şirketlerde denetim yapabilmesi için anonim şirket türünde kurulması gerektiği söylenebilir. Kaldı ki uygulamada da durum bu şekilde çözülmüştür. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşları listesinde limited şirket şeklinde kurulan kuruluşlarında olduğu görülecektir²⁰¹. Ancak limited şirket şeklinde kurulan bağımsız denetim kuruluşlarının yetki alanı *“KAYİK’ ler hariç bağımsız denetim”* olarak ifade edilmiştir.

Bağımsız denetim kuruluşları tarafından anonim şirket türünün seçilmesi KAYİK denetimi haricinde başkaca avantajlar da sağlamaktadır. Şöyle ki, anonim şirket ortaklarının kişisel sorumluluğu bulunmazken limited şirketlerde, şirketten

¹⁹⁹Şener, s. 436.

²⁰⁰Bağımsız denetim kuruluşlarının sermaye şirketi şeklinde kurulabilmesi yönünde doktrinde eleştiriler bulunmaktadır. Bunun için bkz. Poroy ve diğerleri, s.457. Tüzel kişi denetçi TTK m. 400/1 uyarınca bir sermaye ortaklığı olabilir. Bu düzenleme dünya standartlarına aykırı ve işin niteliğine terstir. Çünkü tüzel kişi denetçi tüm ülkelerde bir mesleki ortaklıktır, bir “sermayedar” işletmesi değildir; uzman denetçi olmayan pay sahipleri tarafından kurulup işletilemez Bu kuruluş ABD’ de ve AB’ de de LLP kısaltması ile anılan *“Limited Liability Partnership”* denilen tüzel kişiliğe haiz *“Sınırlı Sorumlu Meslek Ortaklığı”* dır.

²⁰¹Limited Şirket türünde kurulan bağımsız denetim kuruluşları için bkz. <http://denkur.kgk.gov.tr/>, 02.08.2016.

tahsil edilemeyen vergi ve SGK gibi kamu borçları nedeniyle ortakların şahsi sorumluluğu bulunmaktadır²⁰².

Yine anonim şirketlerde ortaklık paylarının devri açısından vergi muafiyeti söz konusuysa limited şirketlerde böyle bir muafiyet bulunmamaktadır. Belirli şartların bulunması halinde anonim şirket payını aldığı tarihten iki yıl sonra satan kişiler için aradaki değer kazancı için gelir vergisi hesaplanmaz (GVK mük. m.80). Bağımsız denetim kuruluşları süreklilik arz eden şirketlerdir. Bu nedenle ortakların ayrılımları sırasında başkaca sorumlu denetçilere hisse devri yapılmaktadır. Bu durum göz önüne alındığında bu vergi muafiyeti bağımsız denetim kuruluşları açısından önemlidir. Bu avantajlar nedeniyle Bağımsız Denetim Kuruluşları tarafından çoğunlukla anonim şirket türünün seçildiği görülmektedir.

Yine bu sermaye ortaklığının tüm ortaklarının da Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir olması zorunludur. O halde denetleme ortaklıklarının bir mesleki ortaklık olduğunu, yoksa bir sermaye ortaklığının özelliklerini tamamen taşımadığını söylemek gerekir. Bu tür ortaklıklar, uzman olmayan veya uzman olup da gerekli yetki belgesine sahip bulunmayan kişilerce kurulup işletilemez²⁰³.

2. Payların veya Hisselerin Nama Yazılı Olması (BDY m.13/1-b)

Bağımsız denetim kuruluşlarının pay ve hisselerinin nama yazılı olması yönünde yapılan düzenleme doktrinde eleştirilmiştir. Bu nedenle öncelikle düzenlemenin doktrinde niçin eleştirildiği açıklanacak sonrasında ise bağımsız denetim kuruluşlarının pay ve hisselerinin nama yazılı olması yönündeki düzenlemeler açısından açıklamalar yapacağız.

a. Düzenlemenin Eleştirisi

Yönetmelik ile her ne kadar pay senetleri ve hisselerin ibaresi kullanılmış ise de bu ayırım 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile kaldırılmıştır. Bu husus TTK m. 484' ün gerekçesinde şu şekilde açıklanmıştır: *Ancak hüküm, birinci alt kısmın*

²⁰² Anonim Şirketlerin Yararları ve Sakıncaları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Pulaşlı, s. 262.

²⁰³ Şener, s.436.

başlığında olduğu gibi "hisse senetleri" yerine "pay senetleri" terimini kanunî terim olarak kabul edip kullanmıştır. Tasarı, 6762 sayılı Kanun gibi, anonim şirketteki sermayenin bölünmesi sonucu oluşan birime "pay" demektir. Pay kanunî terimdir. Payın kıymetli evrak niteliğinde bir senede bağlanınca adının "hisse" olarak değişmesinin ve söz konusu senede "pay senedi" denmesinin makûl bir sebebi yoktur. "Pay senedi" ni içerdiği paydan soyutlanmış olarak adlandırıldığı, bu senedin kanunî adının (pay sözcüğü düşünülmezsizin) pay senedi olarak konulduğu açıklaması da ikna edici değildir. Bu sebeple çelişkiyi ortadan kaldırmak amacıyla senedin kanunî adının "pay senedi" olması uygun görülmüştür. Bu nedenle yönetmelikte böyle bir ayırımın yapılmış olması doğru değildir.

b. Payların Nama Yazılı Olmasının Anlamı

Anonim ortaklıkta pay sahipliğini ispat etmek ve paylar üzerindeki hukuki işlemleri kolaylaştırmak amacıyla payları temsil eden hisse senetleri çıkartılır. Anonim ortaklıkta hisse senetleri, nama veya hamiline yazılı olur (TTK m.484/1). Hamiline yazılı paylar bakımından, yönetim kurulu pay bedelinin tamamının ödenmesinden sonra üç ay içerisinde pay senetlerini bastırıp pay sahiplerine dağıtır (TTK m.486/2). Nama yazılı senetlerin, hamiline yazılı senetler gibi bir çıkartma zorunluluğu yoktur. Hamiline ve nama yazılı senetler açısından bu farklılığın nedeni hamiline yazılı senetlerin tedavül (dolaşım) amaçlı olmasıdır²⁰⁴.

Hisse senedi, kıymetli evrak niteliğinde bir senet olduğundan onun şekli de kanun koyucu tarafından ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. TTK m.487/1' e göre, hamiline yazılı pay senetlerinin, ortaklığın unvanını, sermaye tutarını, ortaklığın kuruluş tarihini, bu tarihteki sermaye tutarını, çıkarılan pay senedinin tertibini, bunun tescil tarihini, senedin türünü ve itibari değerini, kaç payı içerdiğini belirtmesi ve ortaklık adına imza etmeye yetkili olanlardan en az ikisinin imzalaması şarttır. Nama yazılı senetlerdeyse, bu TTK m.487/1 de öngörülen koşullardan başka, sahiplerinin adı ve soyadı veya ticaret unvanı, yerleşim yeri, pay senedi bedelinin ödenmiş olan miktarının da yer alması gerekir. Nama yazılı pay senetleri ortaklığın pay defterine

²⁰⁴ Ünal Tekinalp, **Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku ile Tek Kişi Ortaklığının Esasları**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul 2012, (Yeni), s.321.

kayıt olur (TTK m.487/2). Çünkü TTK m.499/4' e göre ortaklıkla ilişkilerde sadece pay defterlerinde kayıtlı bulunan kimse, pay sahibi olarak kabul edilir.

Hisse senetlerinin devri TTK m.489 ve m.490' da düzenlenmiştir. TTK m.489 uyarınca hamiline yazılı pay senetlerinin devri ortaklık ve üçüncü kişiler bakımından ancak zilyetliğin geçirilmesiyle hüküm ifade eder. Buna karşılık nama yazılı hisse senetlerinin devri bakımından TTK m.490 ile başka bir düzenleme getirilmiştir. Buna göre kanunda veya ana sözleşmede aksi öngörülmemişse, nama yazılı paylar, herhangi bir sınırlama tabi olmaksızın devredilebilirler. Aynı düzenlemenin ikinci fıkrası, hukuki işlemle devir, ciro edilmiş nama yazılı pay senedinin zilyetliğinin devralana geçirilmesiyle yapılabilir. Görüldüğü üzere kanun koyucu nama yazılı hisse senetlerinin devri için cirodan söz etmektedir. Ciro emre yazılı senetlerin devri yoludur (TTK m.647/2). Bu şekilde nama yazılı hisse senetleri bakımından ciro yoluyla onların devredileceğini öngören kanun koyucu, nama yazılı hisse senetlerini, bu ismi taşımalarına rağmen kanunen emre yazılı kıymetli evraktan kabul etmektedir. Kanun koyucunun TTK m.490/2' de emre yazılı senetlerin devir yolu olan cirodan söz etmesinin temel nedeni budur²⁰⁵.

Yönetmelik ile şirket paylarının veya hisselerinin nama yazılı olması gerekmektedir. Bilindiği üzere nama yazılı hisse senetleri üzerinde hisse senedinin sahibinin ismi bulunmakta olup bu nedenle sadece fiili teslim ile devri mümkün değildir. Senedin metninden veya şeklinden, hamili kim ise o kişinin hak sahibi sayılacağı anlaşılan her kıymetli evrak, hamile veya hamiline yazılı senet sayılır (TTK m.658). Ancak kanun koyucu bağımsız denetim kuruluşları ortaklarının belirli mesleklerden olabileceğini kabul etmiştir. Nama yazılı senet düzenlemesi ile bu kuralın uygulanmasını sağlamaktadır. Aksi takdirde hamiline yazılı senedi bulunduran her kişi şirkete ortaklık konusunda hak iddia edebilecektir.

c. Kuruluş Sermayesinin ve Oy Haklarının Çoğunluğunun Denetçilere Ait Olması

Bir diğer unsur ise sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olmasıdır. Yukarıda bağımsız denetim kuruluşlarının ortaklarının

²⁰⁵Şener, s.616.

meslek mensubu olması gerektiğini açıklamıştık. 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler BDY anlamında meslek mensubudur (BDY m.4/1-ö). Ancak her meslek mensubu denetçi değildir. Denetçi olabilmek için kişinin meslek mensubu olmasının yanında KGK tarafından da yetkilendirilmesi gerekmektedir. Yönetmelik düzenlenirken bu husus dikkate alınmış ve asıl faaliyet alanı denetim olan bu kuruluşlarının oy haklarından yarısının denetçilere ait olması zorunlu kılınmıştır. Bu şart da değerlendirildiğinde de nama yazılı pay senetlerinin kullanılmasının zorunlu olduğu görülecektir. Nama yazılı pay senetleri sayesinde bağımsız denetim kuruluşlarının sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilere ait olup olmadığı anlaşılabilecektir.

3. Ortaklarının Meslek Mensubu Olması (BDY m.13/1-e)

Bağımsız denetim kuruluşları ortaklarına 3568 sayılı kanun uyarınca, Serbest Mali Müşavirlik veya Yeminli Mali Müşavirlik mesleklerinden birine mensup olma şartı getirilmiştir. Denetçilik mesleğine verilen önem nedeniyle bağımsız denetim kuruluşu ortaklarının bu mesleklere mensup olmasını kanun koyucu ana ilke olarak kabul etmiştir. Kısacası bağımsız denetim kuruluşu ortaklarının tamamının yeminli malî müşavir ve/veya serbest muhasebeci malî müşavir olmaları şarttır.

4.Faaliyet Konusu ve Unvan (BDY m.13/1-c,ç)

Faaliyet konusunun bağımsız denetime veya bununla birlikte 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamındaki mesleki alana münhasır olması gerekmektedir. Bağımsız denetim kuruluşlarının burada belirtilen faaliyetler dışında faaliyet yürütmesi engellenmiştir. Bu hüküm ile bağımsız denetim kuruluşlarının uzmanlık konuları dışına çıkışı engellenmiştir. Böylece bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsızlığı da korunacaktır. Şöyle ki, bağımsız denetim kuruluşları tarafından yukarıda belirtilen hususlar haricinde bir faaliyet yürütülmesi halinde denetleyecekleri firmalar ile bağımsızlığını bozma ihtimali ortaya çıkacaktır. Örneğin; bağımsız denetim kuruluşu tarafından gayrimenkul alım satımı gerçekleştirilmesi halinde denetlemekte olduğu bir gayrimenkul alım satımı ile ulaşan bir şirket ile arasındaki ilişki bağımsız denetim anlamında olumsuz yönde bozulabilmektedir. Ayrıca yukarıda da belirttiğimiz üzere

bağımsız denetim kuruluşları bir meslek kuruluşudur. Meslek kuruluşları yapıları gereği ilgili oldukları meslekler anlamında faaliyet yürütürler. Bu nedenle bağımsız denetim kuruluşlarının bu şekilde faaliyetlerinin sınırlandırılması meslek kuruluşu olmalarının doğal bir sonucudur.

Bununla birlikte bağımsız denetim kuruluşları ticaret unvanında “*bağımsız denetim*” ibaresine yer vermelidir. TTK m.43 anonim, limited ve kooperatif şirketlerinde işletme konusu göstermek şartıyla unvanın serbestçe seçilebileceğini düzenlemektedir. Kurum, bu hükme rağmen bağımsız denetim kuruluşlarının unvanında “bağımsız denetim” ibaresinin bulunması gerekliliğini tekrardan düzenlemiştir. Bunun nedeni ise bağımsız denetim yönetmeliği öncesinde kurulan, bağımsız denetim faaliyeti yürüten ancak TTK’ nın ilgili hükmüne rağmen unvanında faaliyet konusu olarak bağımsız denetim ibaresi bulunmayan şirketlerdir. Bu nedenle BDY m.13/5 de ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresi bulunmayan kuruluşlara, üç ay içinde unvan değişikliği yapılması ve bu değişikliğin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilmesi koşuluyla kurum tarafından faaliyet izni verilebileceği, bu süre içinde unvan değişikliğini gerçekleştirmeyenlerin faaliyet izninin iptal edileceği ifade edilmiştir.

Bağımsız denetim kuruluşlarına ait esas sözleşmelerin veya şirket sözleşmelerinin, denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı hususlar içermemesi gerekmektedir. Örneğin; bağımsız denetim kuruluşu esas sözleşmesinde veya şirket sözleşmesinde ile bağımsız denetim ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamındaki mesleki alana münhasır konular dışında faaliyet göstereceğine yer veremez.

5.Yeterli Denetim Ekibine Sahip Olmak

Bağımsız denetleme bir “takım (ekip) işi” dir. Buna uygun donanım ve yazılımlar bağımsız denetlemenin olmazsa olmaz araçlarıdır. Denetleme bir “münferit gerçek kişi” faaliyeti değildir. Mali müşavirlik münferiden yapılabilir. Ancak bağımsız denetimin yazısız özelliği ve tanımı unsuru “ takım çalışması” dır²⁰⁶.

²⁰⁶Poroy ve diğerleri, s.456.

Bağımsız denetim kuruluğu tarafından denetçilerin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması gerekir. Ayrıca kuruluğa ait denetim kadrosu, asgari olarak, Yönetmeliğin 27. maddesinde²⁰⁷ belirtilen denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olmalıdır.

Denetim ekipleri bağımsız denetim kuruluğu tarafından gerçekleştirilecek denetime yetecek sayıda denetçiden oluşan ve sadece bağımsız denetim kuruluğu tarafından gerçekleştirilebilen denetimleri gerçekleştiren ekiptir. Bu ekipte en az üç denetçi bulunması gerektiği ifade edilmiş üç kişiden fazla denetçi bulunması bağımsız denetim kuruluğunun takdirine bırakılmıştır. Bağımsız denetim kuruluğları ekip içerisinde yer alacak denetçi sayısını belirlerken denetlenecek işletmenin büyüklüğünü ve faaliyetleri dikkate alacaktır. Yönetmelik ile Kamu Gözetim Kurumuna denetim ekibinde bulunması gereken denetçi sayısı bakımından ek düzenleme getirme yetkisi tanınmıştır.

Burada bağımsız denetimin kamusal tarafı ortaya çıkmaktadır. Kanun koyucu, bağımsız denetimin tam, düzenli ve özenli şekilde yapılması için düzenlemeler getirmiştir. Denetim ekiplerinin niteliği ve niceliği de belirlenerek bağımsız denetim sözleşmesinin yapılmasından sonra yaşanabilecek aksiliklerin önüne geçilmeye çalışılmıştır.

²⁰⁷**BDY Madde 27** – (1) Mevzuat uyarınca sadece denetim kuruluğları tarafından yapılması gereken denetimler, işin gerektirdiği sayı ve nitelikte denetçiden oluşan denetim ekipleri tarafından gerçekleştirilir. Denetim ekipleri, denetlenen işletmenin büyüklüğü, faaliyetleri ile tabi olduğu düzenlemelerin özelliği ve benzeri hususlar dikkate alınarak denetimi Kurum düzenlemelerine uygun bir şekilde gerçekleştirebilecek yetki, bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olan yeterli sayıda denetçiden oluşturulur. Ancak denetim ekipleri üç denetçiden az olamaz. Denetim ekiplerindeki sorumlu denetçi ve belirlenen diğer kademeler için en az birer yedek denetçi belirlenir. Yedek denetçiler yerini aldıklarının sorumluluklarını üstlenebilecek nitelikte olmalıdır. Denetime tabi işletmelerin özellikleri itibarıyla, Kurum tarafından farklı asgari denetçi ve yedek denetçi sayıları belirlenebilir. (2) Belirli alanların düzenlenmesi ve denetlenmesinden sorumlu kurum, kurul veya kuruluğların görüşlerini alarak, bu alanlarda denetim faaliyetinde bulunacaklar için Kurum ilave şartlar belirleyebilir. Denetim ekibindeki tüm denetçiler denetlenen işletmenin özelliğine uygun olarak Kurum tarafından öngörülen ilave şartları taşırlar. (3) Denetim ekiplerinde; söz konusu denetim için yetkisi bulunmayan denetçiler, denetçi yardımcıları, bilgi sistemleri denetimi de dahil olmak üzere teknik bilgisine başvurulacak uzmanlar ve denetime yardımcı diğer kişiler de denetçi olarak görevlendirilmemek kaydıyla yer alabilir. 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda tanımlanan bankalar ve Kurumca belirlenen diğer işletmelerin denetimlerinde bilgi sistemleri denetimi konusunda Kurumca öngörülen şartları taşıyan yeterli sayıda denetçi ya da uzman bulundurulur. Bu kişiler, denetçilerin sorumluluk, gözetim ve kontrolü altında çalışır, ancak denetimin herhangi bir aşamasında karar verici konumunda bulunamaz. Bu kişiler, asgari denetçi sayısı hesabında dikkate alınmaz ve genel hükümler, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklama yükümlülükleri saklı kalmak kaydıyla denetimden sorumlu tutulmaz.(4) Denetim ekipleri, denetimlerini sorumlu denetçinin gözetim ve idaresi altında gerçekleştirir. (5) Denetim kuruluğları tarafından, denetçilere denetçi, kıdemli denetçi ve başdenetçi unvanları verilebilir. Denetçilikte altı yılını doldurmayanlara kıdemli denetçi ve on yılını doldurmayanlara başdenetçi unvanı verilemez.

Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin²⁰⁸ başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek kişi yanında ya da tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması, kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması gerekir. Bu da denetim kuruluşunun bağımsızlığı açısından önemlidir. Şöyle ki, bağımsız denetim kuruluşları denetim hizmeti ile birlikte bazı şirketlere danışmanlık hizmeti de vermektedir. Ancak kanun gereğince denetim hizmeti verdiği şirketlere danışmanlık hizmeti verememektedir. Söz konusu ortaklık yasağının bulunmaması halinde bir denetçinin iki bağımsız denetim kuruluşuna ortak olmak şartı ile hem denetim hem danışmanlık hizmeti verebilecektir. Kanun koyucu bu şart ile bunların önüne geçmeyi amaçlamıştır.

Tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durum bulunmamalıdır. Bağımsız denetim yukarıda da açıkladığımız üzere kamunun aydınlatılması ilkesine dayanmaktadır. Bu ilkenin bir amacı da kişilerde güven yaratmaktır. Bu güvenin sağlanması için de kanun koyucu belirli şartların aranmasını zorunlu tutmuştur.

Bağımsız denetim kuruluşlarının kadrosunda bulunan denetçilerin bağımsız denetçi belgesi bulunmalıdır. Ayrıca bağımsız denetim kuruluşlarında en az iki sorumlu denetçi bulunmalıdır. Sorumlu denetçi, belirli bir bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesinden sorumlu tutulan ve bu denetime ait raporun denetimi üstlenenler adına imzalanmasına yetkili kılınan bağımsız denetçiye denilmektedir (BDY m.4/1-ş).

B.Denetlenen İşletme

Bünyesinde bağımsız denetim faaliyeti yürütülecek işletmeler de bağımsız denetim sözleşmesinin bir diğer tarafıdır.

²⁰⁸**Kilit yönetici**, yönetim organı üyeleri dahil olmak üzere, şirketin faaliyetlerini plânlama, yönetme veya kontrol etme yetki ve sorumluluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan kişileri ifade etmektedir. Bağımsız denetim kuruluşları birden farlı şirket türünde kurulabildiğinden kanun koyucu isabetli olarak yönetim organı ifadesini kullanmıştır. Burada ki yönetim organı ifadesi anonim şirketlerde yönetim kurulunu, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticiyi veya yöneticileri, limited şirketlerde müdürü veya müdürleri ifade etmektedir. Kilit yöneticilere, yönetmelik ile belirli yasaklar getirilmiştir. Kilit yönetici, başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek kişi yanında ya da tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olamayacağı gibi, kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde de bulunamayacaktır. Bu nedenle kilit yöneticiler şeffaflık raporu ile kamuoyuna duyurulur.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ilk halinde tüm anonim şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağını düzenlemiştir. Kanun gerekçesinde de bu durumu “denetime, büyük, küçük ve orta ölçekli (Tasarının 1523 üncü maddesi); halka açık olan veya olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören ya da görmeyen özel ve kamu sektörüne dahil tüm anonim şirketler dahildir” şeklinde ifade edilmiştir.

Bu durum orta ve küçük ölçekli şirketler açısından büyük maliyetler getirmiştir. Her ne kadar kanun küçük ve orta ölçekli anonim şirketlere nispeten daha hafif hükümler getirmiş ise de yeterli olmamış ki 6335 sayılı kanun ile Türk Ticaret Kanun’ unun 397. maddesinde değişikliğe gidilmiştir. Bu değişiklik ile birlikte bağımsız denetimi zorunlu olarak yaptıracak şirketlerin belirlenmesi Bakanlar Kurulu’na bırakılmıştır²⁰⁹. Değişiklik ile küçük ve orta ölçekli şirketlerin üzerindeki maliyet yükü hafifletilmeye çalışmıştır.

Kanunun eski hali ile limited şirketler açısından da bağımsız denetim zorunluluğu bulunmaktaydı. Ülkemizin geçmiş dönemlerinde şirket kuruluşunun kolay oluşu küçük esnafların dahi limited şirket kurmasına neden olmuştur. Örneğin; bir bakkal veya tarım malzemesi satan bir işletme limited şirket olarak kurulmuştur. Bu kişilerin zorunlu bağımsız denetime tabi tutulması oldukça maliyetli ve külfetli olacaktır.

²⁰⁹6102 s. Kanun ilk haliyle tüm şirketlerin denetlenmesini düzenlemekteydi. Amaç, Türk ekonomisinin ve ticaretinin temel birimleri olan anonim şirketler de limited şirketler de, pay sahiplerine, ortaklara, alacaklılar ile tüm ilgililere güvenilir finansal tablolar sunmak, piyasa da işlem disiplini sağlamak ve yatırımcılara doğru bilgiler vermektir. Böylece Türkiye’ de sınırlı sorumlu ortaklıkların ve bunların ortaklarının kredi alabilmek için kefalet imzası vermeleri uygulamasına, yani sınırlı sorumluluk avantajını yitirmelerine engel olunulması düşünülmüştü. Anonim şirketler ve limited şirketler de bu ülkede bilanço ile projeye kredi alabilmeliydi. Bağımsız diye anılan, ortaklıkla hiçbir organik bağı olmayan denetçilere yapılan bu özellikli denetim merkez alınmak suretiyle icra edilecek denetim Türkiye Denetim standartlarına(TDS) (TK m. 403) göre bağımsız ve yansız uzman denetçilerce gerçekleştirilmesi amaçlanıyordu. Bu modern ve amaca uygun sistem, Ticaret Kanunu 2011 yürürlüğe girmeden dört gün önce, 6335 sayılı kanunla değiştirilmiştir. 6335 sayılı kanunun getirdiği sistemi başlıca şu noktalara odaklayabiliriz:

- Denetime tabi olacak sermaye şirketlerini Bakanlar Kurulu belirleyecektir. (TTK m.397/4)
- Denetçi kamu tarafından internetten izlenmeyecektir. Denetçi gene raporunu hesap dönemi sonunda, muhasebeye sondaj usulü ile bakarak yazacaktır. Denetimin sürekli gözetimi 6335 sayılı kanunla sistemden çıkarılmıştır. Yani yeni düzen gözetimi reddetmekte, onun yerine sondaj ve ihbara göre gözetimi getirmektedir. Kamu Gözetimi TK 2011’ in özgün metnindeki anlamını ve hedefini yitirmiştir.Yapılan bu değişiklik ile Türkiye’ de tahminen iki bin anonim ve limited şirket denetlenebilmekte, buna karşılık yüz bin anonim ve sekiz yüz bin limited şirket tamamen denetim dışında kalmaktadır. Ortaya çıkan sonuç şudur: Türkiye 1926 tarihli eski TK’ dan da geriye gitmiştir. Çünkü anılan kanun tüm anonim şirketlerin denetlenmesini öngörmekteydi. Modern bir denetim sistemi getirmek amacıyla çalışmalara başlayan Türkiye’ nin 6335 sayılı Kanununun mimarlarınca anonim şirketleri denetlemeyen ülke halinde gelmesi güç izah edilebilir. Poroy ve diğerleri, s.453.

Bakanlar kurulu tarafından bağımsız denetim yaptırması zorunlu kılınan şirketler haricinde diğer şirketlerde bağımsız denetim yaptırabilmektedir. Bu nedenle sözleşmenin tarafı zorunlu bağımsız denetime tabi şirketler olmak durumunda değildir. Kaldı ki; şirketlerin finansal tablolarını ve faaliyet raporlarını bağımsız denetimden geçirmesi yatırımcılar açısından pozitif bir etkidir. Bununla birlikte şirketlerin kurumsallaşması içinde oldukça önemlidir. Bu nedenle şirketler kendileri de bağımsız denetim gerçekleştirilmesi için bağımsız denetçi ile veya bağımsız denetim kuruluşları ile sözleşme imzalayabilmektedir.

Bağımsız denetimin zorunlu olduğu şirketleri Bakanlar Kurulu 26.03.2018 tarihinde resmi gazetede yayımlanan kararı ile üç grup altında toplamıştır. Bu karar her sene bakanlar kurulu tarafından güncellenmektedir. Bu güncellemeler sırasında kıstaslar değiştirilmiştir.

1. Belirli Kriterlere Uygunluğu Nedeniyle Zorunlu Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketler

Bakanlar kurulu çıkarmış olduğu kararlar ile belirli kriterlere haiz şirketlerin zorunlu bağımsız denetime tabi olacağını düzenlemiştir²¹⁰. Buna göre bir şirket veya şirketler topluluğu²¹¹ aşağıdaki kriterlerden en az ikisini sağlaması halinde zorunlu bağımsız denetime tabidir.

Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak 06.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler için eşik değerler;

- Aktif toplamının on beş milyon türk lirası ve üstünde olması²¹²

²¹⁰ 26.03.2018 tarih ve 2018/11597 Karar sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

²¹¹Şirketler topluluğu, bir veya birden fazla şirketin bir hakim şirkete doğrudan veya dolaylı olarak yasada öngörülen ölçütüne veya bir sözleşmeye uygun olarak hakim şirketle birlikte oluşturulan “topluluğu” ifade etmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Pulaşlı,s. 158.

²¹²Yukarıda da açıkladığımız üzere söz konusu kriterler bakanlar kurulu tarafından her sene güncellenmiştir. 01.01.2013 tarihinden sonra geçerli olacak bakanlar kurulu kararında aktif toplamı yüz elli milyon ve üstü, yıllık net satış hasılatı iki yüz milyon ve üstü, çalışan sayısı beş yüz ve üstü olan şirketler açısından bağımsız denetimin zorunlu olacağı düzenlenmiştir. 2014 yılı için ise bu rakamlar; aktif toplamı yetmiş beş milyon ve üstü, yıllık net satış hasılatı yüz elli milyon ve üstü, çalışan sayısı iki yüz elli ve üstü olarak düzenlenmiştir. 2015 yılında da ise; aktif toplamı elli milyon ve üstü, yıllık net satış hasılatı yüz milyon ve üstü, çalışan sayısı iki yüz ve üstü olarak düzenlenmiştir. Tezin yazıldığı dönemdeki hali ise yukarıda bulunmaktadır. Görüldüğü üzere bakanlar kurulu vermiş olduğu kararlar ile kriterleri düşürmektedir. Bu sayede zorunlu bağımsız denetime tabi olacak şirket sayısı da artmaktadır. 2013 yılında çıkarılan ilk hali ile 2500 civarında şirketin bağımsız denetime tabi olacağı, bağlı ortaklıklar ve iştirakler de dikkate alındığında, bu sayının bir miktar daha

- Yıllık net satış hasılatının yirmi milyon türk lirası ve üstünde olması
- Çalışan sayısı elli kişi ve üstünde olmasıdır.

Aşağıda belirtilen Ek I ve Ek II sayılı listelerde yer alan şirketler ile yukarıda açıkladığımız kıstasları tamamlamayan şirketler ise şu şartları taşımaları halinde bağımsız denetime tabi olacaktır.

- Aktif toplamının otuz beş milyon türk lirası ve üstünde olması²¹³
- Yıllık net satış hasılatının yetmiş milyon türk lirası ve üstünde olması
- Çalışan sayısı yüz yetmiş beş ve üstünde olmasıdır.

Bu kriterlerin nasıl hesaplanacağı da çıkarılan Bakanlar Kurulu kararı ile açıklanmıştır. Buna göre bir şirketin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı yürürlükteki mevzuat uyarınca hazırladıkları son iki yıldaki finansal tablolara bakılarak hesaplanacaktır. Çalışan sayısı ise şirketin son iki yıldaki ortalama çalışan sayısı incelenerek hesaplanacaktır.

Bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunan şirketler açısından bu kriterlerin aşılp aşılmadığının belirlenmesinde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait finansal tablolarda yer alan kalemlerin toplamı (varsa grup içi işlemler yok edilir), çalışan sayısı bakımından ise ana ortaklıkta ve bağlı ortaklıkta önceki yıllardaki (son iki yıldaki) ortalama çalışan sayılarının toplamı dikkate alınır. İştirakler açısından, söz konusu ölçütler iştirakteki hisseleri oranında dikkate alınır²¹⁴.

artabileceği değerlendirilmektedir. (https://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-578-bagimsiz-deneti-me-tabi-olacak-sirketler-duyurusu.html)

²¹³Yukarıda da açıkladığımız üzere söz konusu kriterler bakanlar kurulu tarafından her sene güncellenmiştir. 01.01.2013 tarihinden sonra geçerli olacak bakanlar kurulu kararında aktif toplamı yüz elli milyon ve üstü, yıllık net satış hasılatı iki yüz milyon ve üstü, çalışan sayısı beş yüz ve üstü olan şirketler açısından bağımsız denetimin zorunlu olacağı düzenlenmiştir. 2014 yılı için ise bu rakamlar; aktif toplamı yetmiş beş milyon ve üstü, yıllık net satış hasılatı yüz elli milyon ve üstü, çalışan sayısı iki yüz elli ve üstü olarak düzenlenmiştir. 2015 yılında da ise; aktif toplamı elli milyon ve üstü, yıllık net satış hasılatı yüz milyon ve üstü, çalışan sayısı iki yüz ve üstü olarak düzenlenmiştir. Tezin yazıldığı dönemdeki hali ise yukarıda bulunmaktadır. Görüldüğü üzere bakanlar kurulu vermiş olduğu kararlar ile kriterleri düşürmektedir. Bu sayede zorunlu bağımsız denetime tabi olacak şirket sayısı da artmaktadır. 2013 yılında çıkarılan ilk hali ile 2500 civarında şirketin bağımsız denetime tabi olacağı, bağlı ortaklıklar ve iştirakler de dikkate alındığında, bu sayının bir miktar daha artabileceği değerlendirilmektedir. (https://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-578-bagimsiz-deneti-me-tabi-olacak-sirketler-duyuru.html)

²¹⁴ Bağlı ortaklık, bir işletmenin yüzde elli ve fazlası oranında sermaye sahibi olduğu ya da yönetim çoğunluğunu seçme hakkına sahip olduğu ortaklıklardır. İştirak ise bir şirketin diğer bir şirket sermayesinde ortaklığının bulunmasıdır. Bağlı ortaklıktan farkı ise ortaklık oranının yüzde elliden az olmasıdır. Yani çoğunluk ana şirkette değil ise iştirak halinden bahsedebiliriz. <https://www.mailce.com/istirak-nedir.html>, 31.10.2017.

Şirketler zorunlu bağımsız denetime tabi değilken bu kriterlerden en az ikisini son iki hesap döneminde aşmış ise önümüzdeki dönem bağımsız denetime tabi olacaktır. Şirketler zorunlu bağımsız denetime tabiyken son iki hesap döneminde söz konusu kriterlerden en az ikisini aşamamış ise bir sonraki dönem zorunlu bağımsız denetime tabi olmayacaktır.

Şirket bağımsız denetime tabiyken bu kriterlerden en az ikisinin yüzde yirmi veya daha fazla altında kalırsa bir sonraki dönem için zorunlu bağımsız denetime tabi değildir. Görüldüğü üzere bakanlar kurulu şirketlerdeki ani değişimlere uygun hükümlere de yer vermiştir. Bu kural ile ani değişim meydana gelen şirketlerin zorunlu bağımsız denetimden çıkması için bir dönem yeterli sayılıştır. Bir şirkette aktif varlığın, net satış karının veya çalışan sayısının bir dönemde yüzde yirmi veya daha çok azalması ciddi bir durum olduğundan söz konusu düzenleme kanaatimizce yerinde olmuştur.

2. Kriterlere Bakılmaksızın Zorunlu Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketler

Bağımsız denetim faaliyetinin; şirket ortakları açısından önemini yukarıda açıklamıştık. Şirketlerin büyümesi ve büyümeye oranla iş yapısının karmaşıklaşması ortakları güvenilir yöntemleri benimsemeye yönlendirilmektedir. Bunun bir sonucu olarak belirli şirketler hiçbir kriter aranmaksızın doğrudan zorunlu bağımsız denetime tabi tutulmuştur. Doğrudan bağımsız denetime tabi tutulan kuruluşlar incelendiğinde ortaklık yapısı ve işleyiş anlamında karmaşık ancak ekonomi açısından da bir o kadar önemli şirketler olduğu görülecektir.

Bu şirketler Bakanlar Kurulu tarafından 26.03.2018 tarihli resmi gazetede yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar' ın Ek. I sayılı listesinde sayılmıştır.

Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

- Yatırım kuruluşları,
- Kolektif yatırım kuruluşları,
- Portföy yönetim şirketleri,
- İpotek finansmanı kuruluşları,

- Varlık kiralama şirketleri,
- Merkezi takas kuruluşları,
- Merkezi saklama kuruluşları,
- Veri depolama kuruluşları,
- Derecelendirme kuruluşları,
- Değerleme kuruluşları,
- Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler.

• Nitelikli yatırımcılara satılmak üzere pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden anonim şirketler doğrudan denetime tabi şirketlerdir.

19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

- Bankalar,
- Derecelendirme kuruluşları,
- Finansal holding şirketleri,
- Finansal kiralama şirketleri,
- Faktoring şirketleri,
- Finansman şirketleri,
- Varlık yönetim şirketleri,

• Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketlerde doğrudan zorunlu bağımsız denetime tabi olan şirketlerdir.

Bunlar ile birlikte 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler, 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile 11/8/1982 tarihli ve 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket şeklinde kurulan şirketler, ulusal karasal,

uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketlerde zorunlu bağımsız denetime tabi şirketlerdir.

3. Özellikli Kriterlere Göre Zorunlu Bağımsız Denetime Tabi Şirketler

Bakanlar kurulu zorunlu bağımsız denetime tabi şirketleri gruplara ayırmıştır. Buna göre Ek. I sayılı listede yer alan şirketler hiçbir şarta bakılmadan zorunlu bağımsız denetime tabidir. Ek. II sayılı listede yer alan şirketler ise özellikli kriterlere uyması halinde zorunlu bağımsız denetime tabidir. Bu başlık altında da Ek II sayılı listede yer alan şirketlerin hangi kriterleri taşıması halinde zorunlu bağımsız denetime tabi olacağı incelenecektir.

- Sermayesinin en az % 25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketlerden;
- Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketlerden;
- Çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 15/1/2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5/11/2008 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 1525 inci maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketlerden;
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan lisans, sertifika veya yetki belgesi alıp bu Kurum düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren şirketler;
- Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden;
- Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dahil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun iştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında Fon tarafından denetimi ve yönetimi devralman şirketlerden,
- 8/6/1984 tarihli ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az % 50'si belediyelere ait olan şirketlerden;

✓ Aktif toplamı otuz milyon ve üstü Türk Lirası.

- ✓ Yıllık net satış hasılatı kırk milyon ve üstü Türk Lirası
- ✓ Çalışan sayısı yüz yirmi beş ve üstü kriterlerinden en az ikisini sağlayanlar zorunlu bağımsız denetime tabidir.

4. Zorunlu Bağımsız Denetime Tabi Olmayan Şirketler

6455 sayılı kanun ile TTK' nın 397 maddesine 5. ve 6. Fıkralar eklenerek, 397/4 ün kapsamı dışında kalan tüm anonim şirketlerin denetlenmesinin öngörüldüğü, böylece ortaya iki ayrı gözetime tabi denetim çıktığı belirtilmiştir²¹⁵. Bu denetleme Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelik ile düzenlenecektir²¹⁶. TTK m.397/4 bakanlar kurulu tarafından belirlenecek yani yukarıdaki başlıklar altında sayılan şirketlerin denetimini kapsamaktadır. Bu hüküm haricinde kalan anonim şirketlerin tamamı bu fıkralar uyarınca denetlenecektir.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı çıkaracağı yönetmelik ile;

- Söz konusu denetime ilişkin usul ve esaslar,
- Denetimi yapacak denetçilerin nitelikleri,
- Denetçilerin görev ve yetkilerini,
- Seçilmelerini, görevden alınmalarını, ayrılmalarını,
- Denetim raporlarının içeriğine ilişkin bilgileri,
- Raporun Genel Kurula sunulmasına ilişkin hususları içerecektir²¹⁷(TTK m.397/5).

Kanunun denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümleri, bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilere de kıyasen uygulanır. Bu yönde yönetmelik taslağı hazırlanmış ve kamuoyunun bilgisine sunulmuş ise de henüz kabul edilip yürürlüğe konmamıştır²¹⁸.

Hem TTK m.397/4 kapsamındaki hem de TTK m.397/5' e göre denetlenecek olan anonim şirketlerin tabi olacakları denetim bağımsız denetim' dir. Çünkü her iki

²¹⁵TTK m.635 "397 nci maddenin beşinci ve altıncı fıkraları dışında kalan, Anonim şirketin denetçiye denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanır." hükmü uyarınca bakanlık tarafından yapılacak denetime limited şirketler dahil edilmemiştir.

²¹⁶Poroy ve diğerleri, s.474.

²¹⁷Poroy ve diğerleri, s.472-473.

²¹⁸Bahtiyar, s.252.

denetim de anonim şirketlerin tabi olacakları denetim bağımsız denetim” dir. Çünkü her iki denetim de anonim şirketler ile organik bağı bulunmayan, yani organ olmayan, tarafsız kimseler ile tarafından yapılmaktadır. İki bağımsız denetim arasındaki birinci ve en önemli fark TTK m.397/4 bağlamındaki denetimin TDS’ ye göre ve KGK’ nın belirlediği esaslar dâhilinde yürütülmesi, TTK m. 397/5 çerçevesindeki denetimin hükmünde yer alan bakanlar Kurulu Yönetmeliğinin koyacağı kurallara göre icra edilmesidir²¹⁹.

Yine bu hükme göre denetimini gerçekleştirmeyen şirketlerin finansal tabloları ve faaliyet raporları düzenlenmemiş hükmündedir. Çalışmamızın yazılış tarihi itibarıyla bakanlıkça çıkarılmış bir yönetmelik bulunmamaktadır.

IV. KURULUŞU

Genel kurulun bağımsız denetim kuruluşu seçimi bir icap niteliğinde olduğundan, seçim kendiliğinden hüküm doğurmaz ve ancak denetçinin kabulü halinde hukuki ilişki kurulmuş olur²²⁰.

Genel olarak sözleşmelerde öneri (icap) her iki tarafça sunulabilirken bağımsız denetim sözleşmelerinde durum daha farklıdır. Bağımsız denetim sözleşmelerinin tarafları bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçi ile şirketlerdir. Bağımsız denetim kuruluşlarının, öneride bulunması 26.12.2012 tarihinde kabul edilen BDY’ nin 19. maddesi uyarınca yasaktır²²¹. BDY m. 19 bağımsız denetim faaliyetinin işletmenin iş teklifiyle başlayacağını ifade etmektedir. Bu nedenle ancak denetime tabi olacak şirketler, bağımsız denetim kuruluşlarına öneride bulunabilir.

Denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığını ileriki bölümlerde ayrıntılı olarak değineceğiz. Ancak yeri gelmişken şu belirtmek lazım ki Yeni TTK’ da kanun koyucu isabetli olarak denetçilerin bağımsızlığına ve tarafsızlığına özel önem vermiştir. Gerçekten de kanunun öngördüğü denetleme sistemi, ancak bağımsız ve tarafsız denetçiler seçilmişse fonksiyon gösterebilir. Denetçinin bağımsızlığı, onun denetlenecek olan anonim ortaklık içerisinde bir organ konumunda veya bu nitelikte

²¹⁹Poroy ve diğerleri, s.474.

²²⁰Pulaşlı, s. 512

²²¹Bkz. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından çıkarılan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in (Seri: X, No:22) 16. Maddesi de söz konusu yasağa işaret etmektedir. Yasa metninde bağımsız denetim kuruluşlarının iş önermesinde bulunamayacağı belirtilmiştir.

olmasa bile anonim ortaklığın bir parçası şeklinde yer almamasıdır. Bağımsız denetçi ortaklığa karşı üçüncü kişi durumundadır. Yeni düzenleme ile denetçiler artık şirketin organı değildir²²². Buna karşın, kaynak İsviçre hukukunda denetçiler yasal olarak hala anonim şirketin zorunlu organı konumunda olmakla birlikte, “tipik organ” olarak tüzel kişi adına ve hesabına kararlar alabilme ehliyetine sahip olağan anlamda şirketin “organ” ı kabul edilmemekte ve kesin bir şekilde bağımsız olması gerektiği belirtilmektedir²²³. Buna karşılık denetçinin tarafsız olması demek, onun anonim ortaklığın ortakları, çalışanları, iştirakleri ile hiçbir ilişki ve bağlantı içerisinde olmaması demektir²²⁴.

Tarafsızlığı ve bağımsızlığı güvence altına almak için kanun, TTK m. 400’ de sınırlayıcı olarak bazı kimselerin, anonim ortaklıkta denetim görevini üstlenemeyeceğini belirtmiştir. Bu düzenlemelere göre, denetçi olarak seçilecek yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavirin ve/veya denetçi sermaye ortaklığı ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklıkların yanında çalışan ve bu cümlede anılan kişilerin yöneticisi veya çalışanı ya da denetçi olarak atanmadan önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışlarsa, denetçi olarak seçilemezler²²⁵.

Bir denetçi TTK m. 40’de sayılan “olmaması/bulunmaması” gerekli olumsuz şartların tümüne uyabilir, ancak gene de davranışlarında, tutumlarında ve hareketlerinde tarafsız olmayabilir ve haklı sebeplere dayanan bir dava sonucunda (TTK m.399/4) görevi terk etmek zorunda kalabilir²²⁶.

Bu şekilde olayda olduğu gibi, denetçiliğe engel bir durumu olan kişi, denetçi olarak seçilmişse, bu durumda genel kurulun atama kararı geçerli olmaz, batıldır. Böyle atanan denetçinin, yaptığı denetim de geçerli bir denetim değildir. Ayrıca bu durumda denetçiyle ortaklık arasında yapılacak olan denetleme sözleşmesi de (TTK m.399/VIII) geçerli olmayacağından, denetçinin herhangi bir ücret talebi de ortaya çıkmaz ve TTK m399/VI’ ya göre ve oradaki şartlarla mahkemece denetçi atanabilir²²⁷.

²²²Benzer görüş için bkz. Özkorkut, s. 33, Bahtiyar, s.260.

²²³Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 3. Aufl, Zürich-Basel-Genf 2004, §18, N.160’ den aktaran Pulaşlı, s.761.

²²⁴Tekinalp, Tek Kişi, s.317.

²²⁵Şener, s.438. Ayrıca ayrıntılı açıklama için bkz. Poroy ve diğerleri, s.457,458,459.

²²⁶Poroy ve diğerleri, s.457.

²²⁷Şener, s.438-439.

A. Bağımsız Denetçinin Genel Kurul Tarafından Belirlenmesi

Genel kurullar olağan ve olağanüstü toplanır. Olağan toplantı her faaliyet dönemi sonundan itibaren üç ay içinde yapılır. Bu toplantılarda, organların seçimine, finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık raporuna, karın kullanım şekline, dağıtılacak kar ve kazanç paylarının oranlarının belirlenmesine, yönetim kurulu üyelerinin ibraları ile faaliyet dönemini ilgilendiren ve gerekli görülen diğer konulara ilişkin müzakere yapılır, karar alınır (TTK m.409). Genel kurulu toplantıya; yönetim kurulu, tasfiye memurları, mahkeme kararı ile tek bir pay sahibi çağırabilir (TTK m.410). Ayrıca azlıkta yani sermayenin en az onda birini, halka açık şirketlerde yirmide birini oluşturan pay sahipleri yönetim kurulundan genel kurulun toplantıya çağrılmasını talep edebilir. Yönetim kurulunca bu talep reddedilirse azlık dava açmak suretiyle mahkemeden genel kurulun toplantıya çağrılmasını talep edebilir. Mahkemece istemin kabul edilmesi halinde mahkeme tarafından kayyım atanarak genel kurul toplantıya çağrılır (TTK m.411).

Kanun, bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşlarının atanması bakımından özel yetersayılar aramadığından, TTK m. 418’ deki olağan yetersayılar bu durumda da uygulanır²²⁸. Şirket genel kurulunun yeterli çoğunluğunun kararı ile seçilmektedir. Bu nedenle öncelikle kısaca anonim şirket genel kurullarının toplantı ve karar yeter sayılarını açıklamak gerekir. Anonim şirketlerde genel kurullar sermayenin en az dörtte birini karşılayan payların sahiplerinin katılımıyla toplanmaktadır. İlk toplantı da bu nisabın sağlanamaması halinde ikinci toplantıda herhangi bir nisap aranmaz (TTK m.418). Kararlar toplantıda hazır bulunan oyların çoğunluğu ile verilir. Bağımsız denetçi veya denetim kuruluşları da genel kurul tarafından toplantıda hazır bulunanların çoğunluğu ile seçilmektedir. Bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşları olağan genel kurulda seçilebileceği gibi olağanüstü genel kurulda da seçilebilecektir.

Bağımsız denetçilerin, genel kurul tarafından seçilmesi kanun gerekçesinde şöyle açıklanmaktadır; denetim bir anlamda yönetimin denetlenmesi olduğu için denetçinin seçimi genel kurula aittir ve genel kurulun bu yetkisi devredilemez niteliktedir (TTK m.408). Denetçi seçimi görevi genel kurula verilerek aynı zamanda

²²⁸Şener, s.437.

denetçinin bağımsızlığı da sağlanmıştır. Denetçinin, yönetim kurulu tarafından seçilmesi halinde her dönem tekrardan denetçi seçilecek olması ve bu yetkinin de denetçinin denetlediği yönetim kurulunda bulunması denetçinin bağımsızlığını engelleyecektir.

Kanunda ilk denetçinin esas sözleşme ile atanması yöntemi tercih edilmemiştir. Bu sebeple şirketin tüzel kişilik kazanmasının hemen ertesinde toplantı gerçekleştirmesi ve ilk denetçiyi ataması gerekmektedir²²⁹.

Topluluk denetçisi²³⁰ ise ana şirket genel kurulu tarafından seçilmektedir. Şirketler topluluğu Türk Ticaret Kanununun 195. maddesi vd. düzenlenmiştir. Buna göre bir şirket diğer bir şirketin alacağı kararlarda etkin konumdaysa bu şirketlerden etkin konumda olan hakim şirket diğer şirkete ise bağlı şirket denmektedir (TTK m.195). Etkinlik durumlarının nasıl olabileceği kanun ile örneklendirilmiştir. Hakim şirketin bağlı şirketin oy haklarının çoğunluğuna sahip olması veya yönetim organına seçilecek şahısların çoğunluğu bağlı şirketin esas sözleşmesi uyarınca hakim şirket tarafından seçiliyorsa burada etkinlikten söz edilecektir. Hakim ve bağlı şirketlerin tamamına şirketler topluluğu denmektedir. Bu şirketler konsolide finansal tablolar hazırlamak ile yükümlüdür. Bu yükümlülüğün sebebi ise hakim şirket pay sahiplerinin, hakim şirketi etkileyen veya hakim şirket tarafından yatırım yapılan bağlı şirketler hakkında bilgi edinilmesinin sağlanmasıdır. İşte bu gibi şirketler de denetim topluluk denetçisi tarafından yapılmaktadır. Ancak topluluk denetçisi kavramı yönetmelik veya kanun ile tanımlanmamıştır. Bu nedenle şirketler topluluğunun denetimini gerçekleştiren denetçi veya denetim kuruluşlarına topluluk denetçisi olarak ifade edileceğini söylemek yanlış olmayacaktır.

B. Bağımsız Denetçinin Mahkeme ve Yönetim Kurulu Tarafından Belirlenmesi

Bununla birlikte kanun koyucu pratik hayatı dikkate alarak yönetim kurulu tarafından denetçi atanabilecek istisnai bir durum da düzenlemiştir (TTK m.399/9). Denetçinin fesih ihbarında bulunması halinde yönetim kurulu hemen geçici denetçi

²²⁹Fatih Bilgili ve Ertan Demirkapı, **Şirketler Hukuk Dersleri**, Dora Yayınları, 4. Baskı, Şubat 2015, s.261.

²³⁰Hakim şirkete doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan şirketler, onunla birlikte şirketler topluluğunu oluşturur. Hakim şirketler ana, bağlı şirketler yavru şirket konumundadır. (TTK m195/4) İşte bu şirketler topluluğunu denetleyenlere ise topluluk denetçisi ismi verilmektedir.

seçebilecektir²³¹. Burada denetçinin hemen seçilmemesi halinde yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu doğacaktır. Yönetim kurulu, denetçinin fesih ihbarını genel kurula sunar ve aynı genel kurulda seçmiş olduğu yeni denetçiyi de genel kurulun onayına sunmalıdır (TTK m. 399/9). Bu istisnai hükmün amacı ise denetimde ortaya çıkacak boşluğun önüne geçilmek istenmesidir.

Kanun koyucu denetçinin belirlenmesi gereken süreyi emredici hükümlere bağlamıştır. Buna göre denetçinin görevini yerine getireceği faaliyet dönemi sonuna kadar seçilmesi zorunludur. Şöyle ki; faaliyet dönemi Ocak-Aralık olan bir şirket 2014 yılı için gerçekleştireceği denetimin bağımsız denetçisini veya bağımsız denetim kuruluşunu 31.12.2014 tarihine kadar seçecektir. Bu faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçinin seçilememesi halinde ise ilgililerin istemi üzerine denetçi mahkeme tarafından atanacaktır. Yine yukarıdaki örnek üzerinden devam edersek 2014 yılı denetimi için 2014 yılının Nisan ayına kadar şirket genel kurulunca denetim seçimi gerçekleştirilemez ise ilgililer mahkemeye başvurabilecektir. Burada belirtilen ilgililer kavramı ise yönetim kurulunu, yönetim kurulu üyelerinden birini veyahut herhangi bir pay sahibini ifade etmektedir. Yönetim kurulunun denetçinin atanması davası açmaması göreve aykırılık teşkil eder. Bu göreve aykırılık da sorumluluğa yol açar. Bu sebeple TTK dava açma yetkisini her bir yönetim kurulu üyesine de tanımıştır. Davacı olabilecekler arasında bir sıra yoktur²³². Şirketler her faaliyet dönemi sonundan itibaren üç ay içinde olağan genel kurul toplantısını gerçekleştirmektedir. Uygulamada denetçi seçimleri de bu genel kurulda gerçekleştirilmektedir. Ayrıca Sermaye Piyasası Kurulunun Seri X No:22 Tebliğinin 6. Maddesi uyarınca Yatırım fonlarının ve konut ve varlık finansmanı fonlarının bağımsız denetim kuruluşlarının seçimi hesap dönemi bitimini takip eden 3 ay içerisinde yapması gereklidir. Diğer şirketler açısından böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır. Ancak uygulama bu şekilde gelişmiştir²³³.

²³¹Bu düzenlemenin isabetli olmadığına dair görüş için bkz. Şener, s.439, dipnot 151.

²³²Poroy ve diğerleri, s.459.

²³³Denetçi görevi ifade edeceği faaliyet dönemi sona ermeden seçilmelidir. Bu hüküm ilk kuruluş yılı dahil, istisnai haller, özellikle denetçinin haklı sebeplerle istifa ettiği veya görevden alındığı yıllar için öngörülmüştür. Yoksa tam bir faaliyet yılının sona ermesinden hemen önce seçilmiş bulunan denetçi görevini gereği gibi yapamaz. Zaten TTK m399/6 denetçinin seçimini faaliyet döneminin ilk dört ayı içerisinde gerçekleştirilmesini öngörmüştür. Poroy ve diğerleri, s.461.

Haklı sebeplerin varlığı halinde, özellikle de bağımsız denetçinin taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun bulunması durumunda bağımsız denetim sözleşmesinin feshi istenebilir.

Haklı sebebin varlığı halinde sözleşmeyi feshetmek için ilgililer işletme merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine başvuruda bulunacaktır. Mahkeme yapacağı inceleme sonucunda haklı sebebin varlığına kanaat getirir ise işletmeye yeni denetçi atanmasına karar verir.

Madde düzenlemesinde bir sorun olduğu belirtilmelidir. Gerçekten denetçinin sözleşmeyi feshetmesi halinde uygulama alanı bulacak olan dokuzuncu fıkra hükmüne göre yeni denetçinin yönetim kurulu tarafından belirlenmesi gerekmektedir. Buna karşın altıncı fıkra hükmü denetçinin mahkeme tarafından atanması gerektiğini ifade etmektedir. Bunun bir çelişki olduğu açıktır. Kanaatimizce altıncı fıkra öngörülen denetçinin sözleşmeyi feshi halinde, yeni denetçinin mahkeme tarafından atanacağına ilişkin düzenlemenin, dokuzuncu fıkra karşısında uygulama imkanı bulunmamaktadır²³⁴.

Yeni bir denetçi atanması konusunda mahkeme özgürdür. Bu özgürlük iki anlama gelir İlkin hakim azlettiği denetçinin yerine yenisini atamak zorunda değildir. Örneğin; anonim ortaklıkta bir değil iki denetçi var, onlardan birisi azledilmiş, ancak denetleme geri kalan denetçi tarafından tek başına kolaylıkla gerçekleştirilebilecekse, bu durumda hakim yeni bir denetçi atamayabilir. Yani hakim, bir atama olmaksızın usulüne uygun bir şekilde denetleme gerçekleşmeyecekse, bir atama kararı vermek zorundadır. Ayrıca hakim denetçinin seçimi bakımından da özgürdür. Ancak seçilecek denetçinin, kanuni nitelikleri taşıması zorunludur. Dava açan ortağın veya yönetim kurulunun atanacak denetçiye ilişkin önerileri, hakimi bağlamaz. Ortaklığa genel kurul tarafından denetçi olarak örneğin bir yeminli mali müşavir atanmış ancak o da mahkemece TTK m.399/4' e göre görevden alınmışsa onun yerine hakim iş yoğunluk ve ortaklık denetiminin sağlıklı icrası bakımından gerekliyse, denetçi olarak bir denetleme kuruluşunu da atayabilir²³⁵.

²³⁴Ertan Demirkapı ve Nedim Meriç, "Anonim Şirkette Denetçinin Değiştirilmesi Davasının Azınlık Tarafından Açılması Halinde Usul Hukukuna İlişkin Sorunlar", **BATİDER**, C.30, S. 2, Haziran 2014, s. 23-75, s.39.

²³⁵Şener, s.443.

Denetçinin mahkeme tarafından atanması durumunda, emsal dikkate alınarak, ücreti ile muhtemel giderler için mahkeme veznesine yatırılması gereken ön ödeme mahkemece belirlenir. Bunlara üç iş günü içinde itiraz edilebilir. Mahkeme kararı kesindir (TTK m.399/7).

Asliye ticaret mahkemesine başvurabilecek ilgililerde kanun ile belirlenmiştir. Buna göre yönetim kurulu veya sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahipleri mahkemeye başvurabilecektir. Esas sözleşme ile yetkililer çevresi genişletilemez ve azlığa ilişkin yüzde yükseltme yönünde değiştirilemez. Pay sahipleri yani azlık tarafından davanın açılabilmesi için pay sahiplerinin denetçi seçiminin gerçekleştirildiği tarihten geriye doğru en az üç aydan beri pay sahibi sıfatına sahip olması gerekmektedir. Yine azlık seçimin yapıldığı genel kurulda denetçinin seçimi için karşı oy kullanmış ve bunu tutanaklara geçirtmiş olmalıdır.

Eğer ki, ortak yüzde ondan daha az bir paya sahip ise ve TTK m.445' de yer alan sebepler bulunuyor ise genel kurul kararının iptali için dava açabilir. Örneğin; genel kurul tarafından ailevi sebepler nedeniyle işini iyi yapamayan alkolik bir denetçinin seçilmiş olması durumunda ortak dürüstlük kuralına aykırılık nedeniyle genel kurul kararının iptalini talep edebilecektir²³⁶.

Mahkemeye başvuru kanunlar ile belirlenmiş sürelerde yapılabilir. Denetçi seçiminin ticaret sicil gazetesinde yayımlanmasından itibaren üç hafta içinde yeni denetçinin seçilmesi için ilgililer tarafından başvuruda bulunulması gerekir. Kanun metninde ilanın yönetim kurulu tarafından yapılacağına ilişkin bir açıklamanın bulunduğu görülmektedir. Esasen şirket adına yapılacak tescil ve ilanların yönetim kurulu tarafından yapılabilir olması karşısında bu ifadenin gereksiz olduğu kabul edilmelidir²³⁷. Bu süre hak düşürücü süredir²³⁸.

Yönetim kurulu tarafından atanan denetçi bakımından özel bir düzenleme olmamakla birlikte, sürenin bu atamanın genel kurul tarafından onaylanmasından itibaren başlaması uygun olur. Ancak genel kurula onay için henüz başvurulmadan

²³⁶Sener, s.444.

²³⁷Demirkapı ve Meriç, s.58.

²³⁸Topçuoğlu, s.95. Sürenin hak düşürücü niteliğine ilişkin bkz. Özkorkut, s.283.

haklı sebeplerin ortaya çıkmış olması, söz konusu davanın açılmasını engellememelidir²³⁹.

Denetçinin görevden alınması davası bakımından süre getirilmiş olması, atamadan sonra ortaya çıkan haklı sebepler bakımından dava açılmasını engellemez. Belirtilen süre atamadan önce bilinen sebepler bakımından geçerlidir. Haklı sebebi oluşturan hususlar denetçinin seçimden sonra ortaya çıktığı hallerde, üç haftalık süre bu olguların ortaya çıktığının öğrenilmesinden itibaren hesaplanmalıdır²⁴⁰.

C. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Yapılması

Genel kurulca bağımsız denetçi seçildikten sonra yönetim kurulu gecikmeksizin söz konusu bağımsız denetçiyle bağımsız denetim sözleşmesi yaparak ona denetim görevinin verir²⁴¹. Eğer ki, genel kurul tarafından seçilen bağımsız denetim kurulu veya denetçi görevi reddederse yönetim kurulu yeni bir denetçi tayin edilmesi için şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine müracaat eder (TTK m.399/6). Denetim sözleşmesi, Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetim kurulu veya denetim üstlenen bağımsız denetçinin seçildiği hesap dönemi için, denetim kurulu veya denetim üstlenen bağımsız denetçinin seçiminden itibaren en geç altmış gün içinde yapılır (BDY m.29/3). Bu süre içinde, denetimi üstlenenin yazılı ihtarına rağmen denetlenen işletme sözleşme yapmaktan kaçınırsa, denetimi üstlenen durumu izleyen 10 gün içinde Kuruma bildirir. Burada belirtilen süreler yönetmeliğe sonradan eklenmiştir. Sözleşmenin imzalanması için sürenin olmaması, bağımsız denetim kuruluşları veya bağımsız denetçiler açısından zorluklara neden olmuştur. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin sözleşmelerini kuruma bildirim yükümlülüğü içerisinde bulunması zamanında yapılmayan sözleşmeler nedeniyle zora düşmelerine neden olmuştur. Bu nedenle kanun koyucu yönetmelikte değişiklik yapmak gereği duymuştur.

Bağımsız denetim kuruluşunun mahkeme tarafından atanması ile bağımsız denetim kurulu ile anonim şirket arasındaki hukuki ilişki kararlar birlikte ortaya çıkmayacaktır. Bunun gerçekleşmesi için anonim şirket ve bağımsız denetim

²³⁹Demirkapı ve Meriç, s.59.

²⁴⁰Demirkapı ve Meriç, s.59.

²⁴¹Hasan Pulaşlı, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Şirketler Hukuku Şerhi**, C I-II, Ankara 2011, s.1113.

kuruluşu arasında sözleşmenin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Mahkeme tarafından atanan denetçinin sözleşmeyi kabul etmemesi de mümkündür. Bu nedenle mahkemenin denetçinin değiştirilmesi davasında verdiği denetçi atanması hükmü, etkisini ileride yapılacak sözleşmeyle doğurmaktadır. Sözleşmenin yapılmaması durumunda mahkeme kararı etkisini doğurmayacaktır²⁴².

Sözleşme imzalandıktan sonra şirketler bağımsız denetçilerini Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ve internet sitelerinde yayınlırlar.

Ayrıca denetçi, her faaliyet dönemi için yeniden seçilecektir. Yoksa denetçinin yeniden seçilmeden, bir faaliyet dönemini aşkın olarak görev yapması olanağı bulunmamaktadır. Yeni bir seçim yapılmadan önceki yılın denetçisinin görevine devam etmesi olanaksızdır. Bu yasağa aykırı olarak davranılır, önceki yılın denetçisi tekrar seçilmeden göreve devam eder ve denetim raporu ile diğer raporları düzenlerse, düzenlediği raporların tamamı yok hükmündedir²⁴³. Bir faaliyet dönemini aşan seçimler ve kendiliğinden uzayan sözleşmeler geçersizdir²⁴⁴. Denetçi seçimi yapıldıktan sonra denetçiler yapmış oldukları sözleşmeleri imza tarihinden itibaren en geç otuz gün içerisinde Kamu Gözetim Kurumuna bildirmek zorundadır. Bu bildirimini yerine getirmeyen denetçiler hakkında yönetmeliğin kırkıncı maddesi gereğince “Uyarı” cezası uygulanacaktır.

Yukarıda da açıkladığımız üzere bağımsız denetim sözleşmeleri bir hesap dönemi için yapılmaktadır. Bu azami süre emredici bir hukuk kuralıdır. Bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsızlığının sağlanabilmesi ve denetçiler ile işletme arasındaki ilişkinin belirli seviyelerde tutulması açısından bu emredici hüküm önemlidir. Ancak denetçilerin bağımsızlığını sağlamak için bununda yeterli olmayacağını öngören kanun koyucu bağımsız denetçinin rotasyonuna ilişkin hüküm getirmiştir²⁴⁵. Belli bir süre denetime tabi bir ortaklığı denetleyen denetçinin, gene belli bir süre için o ortaklığın denetçiliğine ara vermesi, yani aynı denetçinin sürekli

²⁴²Demirkapı ve Meriç, s.67.

²⁴³Tekinalp, Yeni, s.321.

²⁴⁴Poroy ve diğerleri, s.460.

²⁴⁵Bağımsız Denetimde rotasyon uygulamasının gerekçelerini incelemek için bkz. Hasan Kılıç, **Denetçinin Rotasyonu**, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/Denetçinin%20Rotasyonu_HK.pdf, 10.04.2017, s.2.

olarak aynı ortaklığı denetleyememesine Türk uygulamasında “rotasyon” adı verilmiştir²⁴⁶.

Bağımsız denetim sisteminde rotasyon uygulaması ile amaçlanan, denetçi ile denetlenen şirket yöneticileri arasında uzun süren çalışma şartları sonucunda oluşabilecek muhtemel duygusal veya maddi menfaat ilişkilerinin, dostlukların önüne geçmektir. Denetçi ile denetlenen şirket yöneticileri arasında oluşabilecek duygusal ya da maddi menfaat birliği; denetçinin görevinde tarafsız davranmasına engel olacak ve bunun sonucunda denetim raporunun gerçeği yansıtmaması riski doğacaktır²⁴⁷.

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler hakkındaki rotasyon düzenlemesi Türk Ticaret Kanunun 400. Maddesinin ikinci fıkrası ile düzenlenmiştir. Bu fıkra ile rotasyon uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve bu fıkra da belirtilen süreleri kısaltma konusunda Kamu Gözetimi Muhasebe Denetim Standartları Kurulu yetkili kılınmıştır. Kamu Gözetim Kurumu kurul olarak verdiği kararlarda rotasyon süresinin uygulaması hakkında açıklamalarda bulunmuştur.

Bu hüküm ile on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçinin üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemeyeceği hüküm altına alınmıştır (TTK m.400/2). Bu hüküm defalarca kez değiştirilmiştir. İlk değişiklik, tasarı yasalaşırken AET’ nin şirketlere ilişkin 8. Yönergesinde 2006 yılında yapılan değişikliğe uyum sağlanması amacıyla Alt Komisyonunda yapılmıştır. Buna göre, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya denetçi raporu vermişse, o denetçinin en az iki yıl için değiştirebileceği öngörüldü. Ancak bu madde son olarak 6335 sayılı K. ile “on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçinin üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. KGM bu süreleri kısaltmaya yetkilidir” şeklinde değiştirilmiştir²⁴⁸. Bu değişiklik ile 6100 sayılı Kanuna göre aslında üç nokta da değişiklik yapıldığı söylenebilir. İlki yukarıda açıkladığımız süre açısından yapılan değişikliktir. İkincisi rotasyonun uygulanacağı denetçi açısından yapılmıştır. Değişiklikten önce rotasyon sadece tüzel kişi denetçilere ve partner denetçi temelinde yapılırken yeni sisteme göre gerçek veya tüzel kişinin tüm denetçileri rotasyona tabidir. Tüzel kişi

²⁴⁶Poroy ve diğerleri, s.459.

²⁴⁷Ercan, s.124.

²⁴⁸Pulaşlı, s.512.

denetçilerde rotasyon tüzel kişi temelindedir. Baş denetçinin ekibiyle değişmesi yeterli değildir. Üçüncü değişiklik ise sürelerin değiştirilmesi açısından KGK ‘ ye yetki verilmiş olmasıdır²⁴⁹.

Bununla birlikte denetim kuruluşlarında çalışanlar da dahil olmak üzere denetçiler ise son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri gerçekleştiremeyecektir.

Türk Ticaret Kanunun denetime ilişkin hükümleri 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir. Uygulamada rotasyona ilişkin on yıllık sürenin hesabında karışıklık ortaya çıkmıştır. Bu karışıklıkların giderilmesi için Kamu Gözetimi Muhasebe Denetim Standartları Kurulu tarafından 09.10.2014 tarihinde açıklama yapmıştır²⁵⁰. Bu açıklamaya göre rotasyon sürelerinin hesaplanması on yıllık dönemler itibarıyla yapılacak olup her yıl için geriye dönük son on yıllık döneme bakılacak, toplam yedi yıl aynı işletmenin denetiminin üstlenilmiş olması durumunda denetime üç yıl ara verilecektir. TTK’ nın Geçici 6 ncı maddesi uyarınca, ilgili mevzuatına göre denetime tabi şirketlerce seçilmiş bağımsız denetim kuruluşlarının 01.01.2013 tarihinden önce denetimde geçen süreleri rotasyon sürelerinin hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

Kamu Gözetimi Muhasebe Denetim Standartları Kurulu tarafından 19.01.2017 tarihinde alınan karar ile bağımsız denetim kuruluşları tarafından verilecek üç senelik aralara ilişkin uygulama karışıkları giderilmiştir. Buna göre bağımsız denetim kuruluşları;

- Son on yıl içerisinde yedi yıl bir şirketin denetimini üstlenen bağımsız denetim kuruluşunun, yedi yıllık denetim süresinin hemen ardından denetime zorunlu olarak üç yıl kesintisiz ara vermesi, sonraki rotasyon süresi hesaplanırken verilen aranın ve aradan önceki denetim süresinin hesaplama katılmaması ve üç yıllık kesintisiz arayı takip eden on yıl içinde yedi yıl denetim yapabilme süresinin tekrar başlatılacağı,

- Bir şirkete art arda yedi yıl denetim hizmeti verilmesi halinde de yedi yıllık denetim süresinden hemen sonra denetime zorunlu olarak üç yıl kesintisiz ara verilmesi gerektiği,

²⁴⁹ Poroy ve diğerleri, s.459.

²⁵⁰ [http://kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/73/Rotasyon-Sürelerinin-Hesaplanmasına-İlişkin-Duyuru-\(09.10.2014\)](http://kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/73/Rotasyon-Sürelerinin-Hesaplanmasına-İlişkin-Duyuru-(09.10.2014))

- 2013 yılı öncesinde mevzuatında öngörülen süre kadar kesintisiz ara verildiği takdirde, müteakip rotasyon süresi hesaplanırken verilen aranın ve aradan önceki denetim süresinin hesaplamaya katılmayacağı, arayı takip eden on yıl içinde yedi yıl denetim yapabilme süresinin tekrar başlatılacağı,

- Araların kesintisiz olmadığı durumda geriye dönük on yıla bakılması, aynı şirkete toplam yedi yıl denetim hizmeti verilmişse üç yıl kesintisiz ara verilmesi gerektiği,

2013 yılı ve sonrasında ihtiyari denetimlerde geçen sürelerin de rotasyon süresinin hesaplanmasında dikkate alınmasına karar verilmiştir²⁵¹.

V. TARAFLARIN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Denetim sözleşmesi iki tarafa da borç yükleyen sözleşmelerdendir. Bu sözleşme ile bağımsız denetim kuruluşlarına yükümlülükler getirildiği gibi denetlenen işletmelere de yükümlülükler getirilmektedir.

A. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yükümlülükleri

Bağımsız denetim sözleşmesinin imzalanması ile bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları belirli yükümlülükler altına girmektedir. Bu başlık altında bu yükümlülükleri inceleyeceğiz.

1. Özen ve Denetim Standartlarını Sağlama Yükümlülüğü

Özen göreme borcu iş görme sözleşmelerinin genel karakteristiğinden kaynaklanan ve iş gören tarafa ait yükümlülüktür. Vekalet, hizmet ve eser sözleşmelerinde özen borcundan kaynaklanan sorumluluklar düzenlenmiştir. Bağımsız denetim sözleşmesinin bu üç sözleşmenin karakteristik özelliklerini taşıması nedeniyle söz konusu düzenlemelerin bağımsız denetçiye de doğrudan uygulanması söz konusu değildir. Ancak somut olayın koşullarına göre niteliği uyduğu ölçüde bu sözleşmelere ilişkin hükümlerin uygulanabileceğini düşünmekteyiz²⁵².

²⁵¹Bkz. <http://kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/301/Rotasyon-Uygulaması-Hakkında-Kurul-Kararı>, 06.03.2018.

²⁵²Urkan, s.191.

Bağımsız denetim kuruluşunun özenli davranma yükümlülüğü de TTK m.398/1’ de açıkça belirtilmiştir. Kanunda bir tanım yapılmamakla birlikte gerekçede özenin, en üst düzeyde yerine getirilmesi gereken özen olduğu belirtilmiştir. Gerekçede ise özenin kapsamının profesyonellik/meslek kuralları ile denetçilik ahlakı tarafından belirleneceği vurgulanmıştır. SPK’ nın konuya ilişkin çıkarmış olduğu tebliğ ise mesleki özen ve titizliğin ölçüsünü basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder şeklinde belirlenmiştir. Özen yükümlülüğü çerçevesinde denetçinin denetim işini yaparken, uzman bir denetçinin göstermesi gereken dikkat ve özen göstermesi gerekir. Bu ise büyük ölçüde somut olayın şartlarına bağlıdır²⁵³.

TBK içerisinde ifade edilmekle birlikte tanımlanmayan “özen” kelimesi dilimizde bir işin elden geldiğince iyi olmasına çabalama, özenme, ihtimam gösterme, itina anlamına gelmektedir. Bir kelimenin tanımından ziyade ortak bir dil olan akıl yolu ile soyut olarak kişi zihninde yarattığı izlenim daha önemlidir. Böylelikle, özen kavramının tanımından ziyade özenli olan davranışın ne olması gerektiği ve özenin ne şekilde ölçüleceği hususuna daha fazla önem atfedilmiştir.

Özen borcunun ne şekilde ölçüleceği yahut niteliği hususunda farklı görüşler bulunmaktadır. Özen borcunun sübjektif ve objektif niteliği bu nokta da ele alınması gereken bir husustur. Özen borcunun sübjektifliği ile anlatılmak istenen husus iş gören tarafın sübjektif durumunun dikkate alınarak özen borcunun ölçülmesidir. Özen borcunun objektifliği ise iş görme sözleşmesinin esas alınmasını gerektirmekte olup, iş gören tarafın sübjektif özelliklerinin dikkate alınmamasını ifade eder.

Kanaatimizce, daha katı bir özen yükümlülüğü sağlayacak olan objektif özen yükümlülüğünün bağımsız denetçiler bakımından öngörülmesi yerinde bir düzenlemedir. Sonuç olarak, denetçinin, denetim sürecinde göstereceği özen objektif kıstaslara göre belirlenecek olup aynı durumdaki basiretli başka bir denetçinin davranış kalıbı esas alınacaktır. Özen yükümlülüğünün kıstasları arasında ise denetim ile ilgili tüm mevzuat ve standartların eksiksiz olarak uygulanması ve etik kurallara bağlılık gösterilebilir. Örneğin; bağımsız denetim kuruluşunun faaliyetini asgari şartları kurumca belirlenen kalite kontrol sistemi çerçevesinde yürütmesi,

²⁵³Karahan, s.455.

bünyesinde bulunan denetçilerin sürekli eğitimlere katılımını sağlaması, bağımsızlığını sürekli koruması özen yükümlülüğüne uygun davranışlarıdır.

Özen yükümlülüğünün ihlali denetim faaliyetlerinin standartlara uygun olarak sonlandırılmaması ve dolayısıyla asli edimin ifa edilememesi sonucunu doğurmaktadır. Yine özen yükümlülüğünün ihlali sözleşmeye aykırılık nedeniyle bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğunu gerektirecektir²⁵⁴.

Yine bağımsız denetim kuruluşlarının ticari defterlerini, düzenlenen denetim raporlarını elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dahil olmak üzere denetim çalışmalarına ve kalite kontrol sistemine ilişkin her türlü belgeyi ekleriyle birlikte on yıl süreyle saklamak zorundadır (BDK m.35/1). Denetim kuruluşları saklanması zorunlu tutulanlarla birlikte görevlilerce talep edilen her türlü bilgi ve belgeyi ibraz etmek, gerektiğinde görevlilere bunların birer örneklerini vermek ve incelenmesine uygun ortam sağlamakla yükümlüdür. Bir denetim çalışmasına ilişkin, elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dahil olmak üzere, tüm belgelerin ekleriyle birlikte denetim dosyası haline getirilmesi bu dosyaların denetim sırasında oluşturulması esastır (BDK m.35/2).

2. Kamu Çıkarlarının Korunmasına İlişkin Yükümlülükler

Bağımsız denetim kuruluşunun başlıca yükümlülüğü işletmeyi Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun şekilde denetlemektir. Buradaki amaç ise şirket tüzel kişiliğinden ayrı olarak ortakların, kredi vereceklerin, şirket ile hukuki ilişkiye gireceklerin ve en nihayetinde sermaye piyasasının güvenilirliğinin korunmasını sağlamaları gerekir.

Bu denetleme, şirketin ve topluluğun, mal varlıksal ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır. Bu nedenle bağımsız denetim açısından dürüst resim ilkesi önemlidir.

Dürüst resim ilkesi Türk Ticaret Kanunun 515. Maddesinde tanımlanmıştır. Anonim şirketlerin finansal tablolarının, TMS' ye göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve

²⁵⁴Urkan, s.192-193.

güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılması dürüst resim ilkesi olarak tanımlanmıştır.

Bağımsız denetim kuruluşlarının bir diğer yükümlülüğü ise denetim süreci ile ilgilidir. Buna göre; bağımsız denetim kuruluşları denetim süreçlerini Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) uygun yürütmelidir. Bunun için bağımsız denetim kuruluşlarının denetim sürecini TDS' ye uygun olarak planlaması ve belgelendirmesi gerekmektedir. Bu sayede şirketlerin denetimi konusunda belirli standartlar sağlanacaktır. Ayrıca farklı bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılan denetimler aynı süreç içerisinde ilerleyeceği için farklılıklar ortaya çıkmayacaktır.

TDS' ye uygun bağımsız denetim yapılmasının bir diğer sonucu ise denetim kadrosunun belirlenmesidir. TDS' ye uygun denetim gerçekleştirmek zorunda olan bağımsız denetim kuruluşları, denetlenen işletmenin özelliklerine göre denetim kadrosunun sayısını, niteliğini ve tecrübesi uygun kişiler ile ayarlamak durumundadır.

Bağımsız denetim kuruluşları, ilk denetim işlemi ile başlamak üzere mesleki sorumluluk sigortalarını yaptırmak durumundadır. Mesleki sorumluluk sigortasına ilişkin hususlar Kamu Gözetim Kurumu tarafından düzenlenmekte olup bağımsız denetim kuruluşları da yaptırmış oldukları mesleki sorumluluk sigortaları hakkında Kamu Gözetim Kurumunu bilgilendirmek durumundadır.

3. Denetim Raporu Hazırlama Yükümlülüğü

Bağımsız denetim kuruluşlarının gerçekleştirdikleri denetim faaliyeti sonucunda rapor hazırlama yükümlülükleri bulunmaktadır. (BDY m.30) TTK m.402' de denetçinin esas itibarıyla iki rapor düzenleyeceği belirtilmiştir. Bunun yanında şayet ortaklıkta risklerinde erken teşhisi komitesi varsa, bunun yapısı ve uygulamalarıyla ilgili olarak da denetçi, ayrı bir rapor hazırlar, yani TTK m.402 uyarınca denetçi duruma göre üç ayrı rapor düzenlemek zorunda kalabilir²⁵⁵.

²⁵⁵Şener, s. 453.

a. Ön Açıklamalar

Denetim raporunda bulunması gereken hususlar TTK m. 402' de düzenlenmiştir. TTK m.402/1 finansal tabloların²⁵⁶ denetimini göstermektedir. Buna doktrinde denetçi raporu da denilmektedir²⁵⁷. TTK m. 402/1 uyarınca hazırlanacak rapor basit bir dille yazılmış ve geçmiş yılla karşılaştırılmalı hazırlanmalıdır. Böylelikle muhasebe bilgisinden yoksun ortaklar da ortaklığın durumu hakkında bilgi sahibi olabilecektir. Ayrıca geçmiş yılla karşılaştırmalı olarak hazırlanan rapor sayesinde ortaklığın gelişmesi ve işlerinin durumu kolaylıkla anlaşılabilecektir²⁵⁸. TTK m. 402 uyarınca, genel ifadeler, kesin olmayan sonuçlar ve belirsiz kanaatler içeren raporlar “denetim raporu” olarak kabul edilemez²⁵⁹.

TTK m.402/2' ye göre ayrı bir rapor halinde, yönetim kurulunun ortaklığın durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemelerin finansal tablolar ile tutarlılığını ve gerçeğe uygunluğu da bağımsız denetim kuruluşu tarafından değerlendirilmelidir. Kuşkusuz bu raporda denetçi raporu gibi açık, anlaşılır ve basit bir dille kaleme alınması gerekir. Ayrıca bağımsız denetim kuruluşu yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun incelenmesini, ancak TTK m. 397/1 de belirtilen sınırlı kapsamda gerçekleştirecektir²⁶⁰.

Yine bağımsız denetim kuruluşlarına, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ancak finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporlarında düzeltme veya açıklamayı gerektirecek durumların ortaya çıkması halinde belirli yükümlülükler getirilmiştir. Buna göre bağımsız denetim kuruluşu bilanço tarihinden sonra ancak denetim raporundan önce yukarıda açıkladığımız şekilde bir durum ortaya çıkması halinde TDS ve ilgili mevzuat çerçevesinde bu durumları raporuna işlemekle yükümlüdür.

Denetim raporu tarihinden sonra ancak finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilan tarihinden önce gerçekleşen durumlarda ise bağımsız denetim kuruluşu finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasının gerekliliğini değerlendirir ve TDS ve ilgili mevzuat uyarınca gerekli işlemleri yapar. Bağımsız

²⁵⁶ Ayrıca konsolide finansal tablolar ile konsolide olmayan (solo) finansal tablolar açısından iki farklı bağımsız denetim raporu düzenlenecektir. Bkz. <https://www.bddk.org.tr/BdrUyg>.

²⁵⁷ Bkz. Şener, s.453.

²⁵⁸ Şener, s.453.

²⁵⁹ Poroy ve diğerleri, s.470.

²⁶⁰ Şener, s.454-455.

Denetim Kuruluşu, finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilan tarihinden sonraki dönemde ortaya çıkan durumlardan haberdar olması durumunda, finansal tablolarda veya yıllık faaliyet raporunda düzeltme veya açıklama yapılmasının gerekliliğini değerlendirir ve TDS ve ilgili mevzuat uyarınca gerekli işlemleri yapar (BDY m. 31). Bu hükümler ile bağımsız denetim kuruluşlarına denetim raporunun hazırlanmasından sonra da yükümlülükler getirilmiştir.

b. Görüş Yazıları

Bağımsız denetim kuruluşları yaptıkları denetim sonucunda görüş bildirmekle yükümlüdür (TTK m.403).

aa. Olumlu Görüş Yazısı

Şöyle ki; bağımsız denetim kuruluşu denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli sayılabilecek herhangi bir uyumsuzluğun veya aykırılığın bulunmadığı durumlarda **olumlu görüş** bildirecektir. Bu durumda genel kurul usulüne uygun faaliyette bulunan yönetim kurulunu tekrar seçebilir. Onları açık veya örtülü olarak ibra edebilir. Kar ve zararlar doğrudan veya dolaylı bağlantılı kararlar da alabilir²⁶¹.

bb. Sınırlandırılmış Olumlu Görüş Yazısı

Denetçi, denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli uyumsuzluklar veya aykırılıklar bulunduğu ya da yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanamadığı, ancak bunların denetim konusunun genelini etkilemediği durumlarda **sınırlandırılmış olumlu görüş** bildirecektir. Sınırlandırılmış olumlu görüş yazısı, aslında olumlu bir görüş yazısı olup, finansal tabloların ortaklığın yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılık içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilmektedir²⁶². Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir. Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de

²⁶¹Şener,s.455-456.

²⁶²Şener,s.455-456.

karara bağlar. Sınırlı olumlu görüş yazısında yer alan "sınır", denetçinin kendisini sorumluluktan korumak için koyduğu çekinceleri ifade etmez, sonuçlara ne kadar ve ne ölçüde dayanılabileceğini gösterir. "Sınır"ın bu anlamı Tasarının Özelliğidir ve denetçiye bu yönde sınırlı olumlu görüş yazısı yazma görevini yükler²⁶³.

cc. Olumsuz Görüş Yazısı

Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edildikten sonra, tespit edilen uyumsuzlukların veya aykırılıkların ayrı ayrı veya toplu olarak önemli olduğu ve denetim konusunun genelini etkilediği durumlarda **olumsuz görüş** yazısı verilecektir. Bu yazı yöneticilerin sorumluluğuna dayanak oluşturan bir belge olarak kabul edilebilir. Denetçinin olumsuz görüş yazısı vermesi halinde, söz konusu finansal tabloların sonuçlarına dayanılarak hiçbir karar alınamaz. Çünkü denetlenen yılsonu finansal tablolarının, faaliyet döneminin sonuçlarını belirlemediği, belirlemeye uygun olmadığı anlaşılmıştır. Açıklanan sonuçlar, başka bir anlatımla, kâr veya zarar gerçek değildir; gerçek sonucu yansıtmamaktadır²⁶⁴. Olumsuz görüş yazılan hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatır ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar (TTK m.403/5).

dd. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetim konusunun genelini etkileyen önemli hususlarda denetim görüşüne dayanak olacak yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemediği durumlarda ya da yeterli kanıt toplanmasına rağmen görüş oluşturmayı engelleyen belirsizliklerin sonradan ortaya çıktığı durumlarda **görüş bildirmekten kaçınıldığına ilişkin görüş** bildirebilir. Kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur.

²⁶³Bkz. TTK m.403 gerekçesi.

²⁶⁴Bkz. TTK m.403 gerekçesi.

Olumsuz görüş veya görüş vermekten kaçınılması hallerinde genel kurul toplanarak tekrardan yönetim kurulu belirleyecektir. Ortaklık ana sözleşmesinde aksi öngörülmedikçe, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilecektir. Bu şekilde eski yönetim kurulu üyelerinin tekrar seçilebilecek olması, hiç de isabetli değildir²⁶⁵.

Ayrıca olumsuz görüş yazısı verilmiş veya görüş yazısı verilmekten kaçınılmışsa, bu halde TTK m.403' ün gerekçesinde de belirtildiği gibi, yönetim kurulu mahkemeye başvurarak olumlu görüş yazısı verilmesini gerektiğinin karar bağlanmasını isteyebilir. Ancak bu durum TTK m.403/5' deki yaptırımların uygulanmasını engellemez. Fakat bu halde mahkeme tedbir karar verebilir ve böylelikle TTK m.403/5' deki yaptırımların uygulanması engellenebilir²⁶⁶.

Şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir. Karar kesindir. Dava giderlerinin borçlusu şirkettir²⁶⁷ (TTK m.405).

Türk Ticaret Kanunu uyarınca yapılan denetimlerde denetim raporlarının, denetimi yapılan finansal tabloların ait olduğu hesap dönemine ilişkin olağan genel kurul toplantısından en az 20 gün önce ve her durumda anılan kanunda olağan genel kurul toplantıları için öngörülen azami sürenin sonuna kadar denetlenen işletmenin yönetim organına teslim edilmesi zorunludur.

4. Genel kurul Toplantısında Hazır Bulunma Yükümlülüğü

Denetçiler genel kurulda hazır bulunur (TTK 407/1). Üyeler ve denetçiler genel kurulda görüş bildirebilirler (TTK 407/2). Bu durum TTK m.437' de belirtilen pay sahiplerinin bilgi alma hakkı ile ilgilidir. Finansal tablolar, konsolide finansal tablolar, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporları ve yönetim

²⁶⁵Şener, s.457.

²⁶⁶Şener, s.458.

²⁶⁷**TTK m.405 (Gerekçe)** “Tasarının 405 inci maddesi, şirket ile ilgili herhangi bir mevzuat veya esas sözleşme hükmünün yorumlanmasında, şirket ile denetçi arasındaki görüş ihtilaflarının mahkeme kararı ile çözüme bağlanmasına ilişkindir. Denetçinin doğru olmayan yorumu onun sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmasına sebep olabilir. Her iki yazının da sonuçlarının ağır olduğu 403 üncü maddenin gerekçesinde açıklanmıştır. Hüküm denetçinin yanlış yorumu ile söz konusu ağır sonuçların doğmasına engel olunması amacıyla öngörülmüştür.”

kurulunun kar dağıtım önerisi, genel kurulun toplantısından en az onbeş gün önce, şirketin merkez ve şubelerinde, pay sahiplerinin incelemesine hazır bulundurulur. Bunlardan finansal tablolar ve konsolide tablolar bir yıl süre ile merkezde ve şubelerde pay sahiplerinin bilgi edinmelerine açık tutulur. Her pay sahibi, gideri şirkete ait olmak üzere gelir tablosuyla bilançonun bir suretini isteyebilir (TTK m.437/1). Pay sahibi genel kurulda, yönetim kurulundan, şirketin işleri; denetçilerden denetimin yapılma şekli ve sonuçları hakkında bilgi isteyebilir. Verilecek bilgiler, hesap verme ve dürüstlük ilkeleri bakımından özenli ve gerçeğe uygun olmalıdır (TTK m.437/2).

Bilgi verilmesi, sadece, istenilen bilgi verildiği takdirde şirket sırlarının açıklanacağı veya korunması gereken diğer şirket menfaatlerinin tehlikeye gireceği gerekçesi ile reddedilebilir (TTK m.437/3).

B. Anonim Şirketlerin Yükümlülükleri

Yukarıda da açıkladığımız üzere bağımsız denetim sözleşmesi her iki tarafa da borç yükleyen sözleşmelerdendir. Buna göre bağımsız denetime gerçekleştirilen işletmelerinde belirli yükümlülükleri yerine getirmesi gerekmektedir.

1. Gerekli Bilgi ve Belgelerin Sunulması (TTK m.401)

Denetlenen işletmenin öncelikli yükümlülüğü denetim için gerekli bilgi ve belgeleri tam ve doğru olarak bağımsız denetim kuruluşuna sunmaktır.

Şirketin yönetim kurulu, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip bir kararla onaylayarak, gecikmeksizin, denetçiye verir. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli imkânları sağlar.

TTK m.514 gereğince yönetim kurulu, geçmiş hesap dönemine ait, Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülmüş bulunan finansal tablolarını, eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlayarak ve genel kurula sunmalıdır.

Denetçi, yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri

sunmasını ister. Denetçiye tanınan bilgi alma, tablo ve belge alma hakkı amaca uygun genişliktedir. Hakkın sınırlarını denetimin konusu ile hedefi çizer. Hakkın muhatabı yönetim kurulu' dur²⁶⁸.

Yılsonu denetiminin hazırlıkları için gerektiği takdirde, denetçi birinci fıkranın ikinci ve bu fıkranın birinci cümlesinde öngörülen yetkileri finansal tabloların çıkarılmasından önce de haizdir. Özenli bir denetim için gerekli olduğu takdirde denetçi bu fıkranın birinci ve ikinci cümlelerinde yer alan yetkileri yavru ve ana şirketler için de kullanabilir.

Konsolide finansal tabloları çıkarttırmakla yükümlü olan şirketin yönetim kurulu, konsolide finansal tabloları denetleyecek denetçiye; topluluğun finansal tablolarını, topluluk yıllık faaliyet raporunu, münferit şirketin finansal tablolarını, şirketlerin yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporlarını, bir denetim yapılmış ise ana şirketin ve yavru şirketlerin denetim raporlarını vermek zorundadır. Denetçi, birinci fıkranın birinci ve ikinci cümlelerinde öngörülen yetkileri ana ve yavru şirketler yönünden de kullanabilir. Ancak bir yavru şirketin denetçisi diğer bir yavru şirketin defter ve bilgilerini bu hükme dayanarak inceleyemez. Bu hüküm konsolide finansal tablolar için öngörülmüştür²⁶⁹.

Bilgi alma hakkı; raporunu zamanında bitirebilmesi için, muhasebede yani anonim şirketlerin ticari defterleriyle diğer belgelerinde inceleme yapması olanağını denetçiye veren özenli denetim anlayışına hizmet etmektedir²⁷⁰.

2. Bağımsız Denetim Ücretinin Ödenmesi

İşletmenin diğer yükümlülüğü ise ücret ödeme yükümlülüğüdür. Denetim kuruluşlarının bağımsızlığı açısından ücret konusu önem arz etmektedir. Öyle ki; geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, denetlenen işletme tarafından ödenmemesi hali bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsızlığını zedeleyen sebeplerden biri olarak sayılmıştır (Yön. m.22/3-b). Bu nedenle işletmeler ücretlerini sözleşmeler ile belirlemek ve zamanın da ödemekle yükümlüdür.

²⁶⁸Poroy ve diğerleri, s.468.

²⁶⁹Poroy ve diğerleri, s.468.

²⁷⁰Poroy ve diğerleri, s.468.

Ücret konusu yukarıda da açıkladığımız üzere denetimin bağımsızlık ve tarafsızlık içinde yürütülmesi açısından oldukça önemlidir. Bu nedenle yönetmelikte ücretin belirlenmesi de hüküm altına alınmıştır. Buna göre denetim ücreti, denetimin bağımsızlığını, tarafsızlığını ve kalitesini sağlayacak şekilde belirlenir (Yön. m.32). Yani ücret bağımsız denetimin bağımsızlığını, tarafsızlığın ve kalitesini etkileyecek şekilde düşük belirlenemeyeceği gibi yüksekte belirlenemeyecektir. Düşük belirlenmesi halinde bağımsız denetim kuruluşu yeterli denetim ekibi sağlayamayacak ve çokça denetim faaliyeti altına gireceğinden denetim kalitesi bozulabilecektir. Ücretin yüksek olması halinde de bağımsız denetim kuruluşunun bağımsızlığı tehlikeye girecektir. Bağımsız denetim kurulu yüksek ücret aldığı şirket ile çalışmaya devam edebilmek için şirket yararına görüş yazısı verilecektir.

Denetçinin mahkeme tarafından atanması durumunda, emsal dikkate alınarak, ücreti ile muhtemel giderler için mahkeme veznesine yatırılması gereken ön ödeme mahkemece belirlenir(TTK m.399/7).

Yine söz konusu ücretin ödenmesi bağımsız denetim hizmeti dışında bir faaliyete veya bağımsız denetim raporunun sonucuna bağlanamaz.

VI. SÖZLEŞMENİN SONA ERMESİ

Bağımsız denetim sözleşmeleri olağan yollar ile sona erebileceği gibi olağanüstü yollar ile de sona erebilmektedir. Bağımsız denetim sözleşmesi süresinin bitmesi sonucunda kendiliğinden sona erebileceği gibi tarafların sözleşmeyi feshetmesi sonucunda da sona erebilmektedir.

A. Sözleşmenin Kendiliğinden Sona Ermesi

Bağımsız denetim süreci her bir hesap dönemi için, işletmenin iş teklifiyle başlar, TDS' ye göre planlanır, programlanır, yürütülür ve denetim sonucunun raporlanmasıyla sona erer.

Bir hesap dönemi için yapılan bağımsız denetim sözleşmeleri sürenin bitmesi ile sona erecektir. Bağımsız denetim sözleşmesi açısından azami süre de belirlenmiştir. Buna göre bağımsız denetim sözleşmesi en fazla bir sene için yapılabilir. Bunun sebebi, bağımsız denetçi ile işletme arasındaki alışkanlıktan doğabilecek ilişkinin denetçinin bağımsızlığına zarar verme ihtimalini

ortadan kaldırmaktadır²⁷¹. Bağımsız denetim sözleşmesinin süresinin bitmesi ile sona ermesinin ardından genel kurul aynı bağımsız denetçi ve ya denetim kuruluşu ile sözleşme imzalanmasına karar verebilir. Ancak aynı denetçi veya denetim kuruluşu ile çalışılabilecek azami sürede kanun koyucu tarafından belirlenmiştir. Bu husus bağımsız denetim kuruluşunun rotasyonu başlığı altında ayrıntılı olarak açıklanmıştır²⁷².

Hakkında faaliyet iznini askıya alma kararı verilenler bu süre içinde, faaliyet izninin iptali kararı verilenler iptal kararı sonrasında; denetim faaliyeti durdurulanlar ise durdurma kararı devam ettiği süre içinde yeni sözleşme yapamazlar ve denetimlerde görev alamazlar. Ancak, bunların devam eden denetim işlerinin tamamlanmasıyla sınırlı olarak faaliyetlerinin devamına Kurul tarafından karar verilebilir (BDY. m.43).

B. Sözleşmenin Feshi

Bir diğer sona erme sebebi ise bağımsız denetim sözleşmesinin feshidir. Bağımsız denetim sözleşmesinin önemi nedeniyle hem denetlenen şirketler açısından hem de denetçiler açısından sözleşmesinin feshi belirli sınırlamalara tabi tutulmuştur.

1. Anonim Şirketler Tarafından Sözleşmenin Feshi

Denetlenen işletmeler tarafından bağımsız denetim sözleşmesinin feshedilmesi kural olarak mümkün değildir. Bunun sebebi denetim kuruluşlarının bağımsızlığının sağlanabilmesidir. Böylelikle yönetim kurulunun istemediği denetçiyi görevden uzaklaştırması olanağını ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır.

Denetlenen işletmeler tarafından bağımsız denetim sözleşmesinin feshedilememesinin istisnası ise haklı sebeplerin varlığıdır. Haklı sebeplerin varlığı halinde, özellikle de bağımsız denetçinin taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun bulunması durumunda bağımsız denetim sözleşmesinin feshi istenebilir.

Haklı sebep terimi ile önce denetçinin kişiliğinden kaynaklanan sebepler kastedilmiştir: Meslekî yetersizlik (denetleme elemanlarının bilgilerindeki, okul sonrası uyum eğitimlerindeki noksanlık, yardımcı eleman, uzman, cihaz donanımı

²⁷¹Ercan, s.102.

²⁷²Bu hususta bkz. Üçüncü Bölüm, IV, C.

eksikliği), itibar kaybı vs. gibi²⁷³. Denetçinin çalışma tarzı, şirkete zaman ayıramaması, bilgi sızdırması, taraf tutması da haklı sebep sayılır. Buna karşılık, görüş ayrılıkları haklı sebep olarak, ancak somut olay destekliyorsa kabul edilebilir.

Haklı sebebin varlığı halinde dahi işletme, bağımsız denetim sözleşmesini tek taraflı olarak feshedememektedir²⁷⁴. Haklı sebebin varlığı halinde sözleşmeyi feshetmek için ilgililer işletme merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine başvuruda bulunacaktır. Mahkeme yapacağı inceleme sonucunda haklı sebebin varlığına kanaat getirir ise işletmeye yeni denetçi atanmasına karar verir. Bir denetçinin görevden alınması, yerine yenisinin atanmış olmasına bağlıdır; yoksa denetçi azledilip daha sonra yerine yenisi atanamaz²⁷⁵. Mahkemenin kararı da bu nedenle eş zamanlı olmalıdır. Yani denetçinin azli ile birlikte yeni denetçinin atanmasına da karar vermelidir.

2. Bağımsız Denetim Kuruluşu Tarafından Sözleşmenin Feshi

Kanun da belirli şartların varlığı halinde denetçiye denetim sözleşmesini feshetme imkânı tanınmıştır. Burada belirtilen fesih sebepleri *numerus clausus*' dur. Taraflar sözleşmeye TTK' da yer alanlar dışında fesih sebepleri koyamazlar. Sözleşmenin kolay feshedilememesi, tarafların isteklerine bağlı olarak anonim şirketleri denetimden yoksun bırakmamak ve bir hesap dönemi içerisindeki denetimin aynı denetçinin denetimi altında kalmasını sağlamak amacıyla hizmet etmektedir. Böylece bir hesap dönemine ilişkin denetimde denetimin sürekliliği ilkesi korunmuş olmaktadır²⁷⁶.

Buna göre bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşu, haklı bir sebebin bulunması halinde bağımsız denetim sözleşmesini feshedebilir. Haklı sebepler çalışma şartlarının müsait olmamasından, ücret ve giderlerin zamanında ödenmemesinden, denetçinin görevi yerine getirmesinin engellenmesinden doğabilir. Ancak görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma haklı sebep sayılamaz.

²⁷³Bu hususta bkz. TTK m. 399 madde gerekçesi.

²⁷⁴Şener, bu konuda kanuna aykırı davranan denetçinin TTK m.408/2-c bendine göre azledilebileceğini kabul etmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Şener, s.452.

²⁷⁵Bu hususta bkz. TTK m. 399 madde gerekçesi.

²⁷⁶Poroy ve diğerleri, s.463.

Yönetmelikle burada belirtilen haklı sebepler kurumca haklı görülecek sebepler olarak ifade edilmiştir. Bu husus uygulamadan bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının sözleşmeyi feshetmeden önce kuruma başvuruda bulunmasına neden olmuştur. Bu başvurular ile hem kurumun iş yükü artmış hem de süreci yavaşlatmıştır. 21.07.2017 tarihinde 30130 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile bu husus değiştirilmiş ve haklı sebep halinde bağımsız denetçilere ve bağımsız denetim kuruluşlarına sözleşmelerini feshini bildirme yükümlülüğü getirilmiştir.

Yine kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa da bağımsız denetçi sözleşmeyi feshedebilir (TTK m.399/8). Görevden alınma davası açılmışsa, denetçinin bu davanın sonuçlanmasını beklemek zorunluluğu yoktur.

Denetçi sözleşmeyi yazılı ve gerekçeli olmak şartıyla feshedebilir (TTK m.399/8). Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür; bu sonuçlar TTK m.402 ile düzenlenen denetim raporuna uygun hale getirilerek genel kurula sunulur.

Denetçi fesih ihbarında bulunduğu takdirde, yönetim kurulu hemen, geçici bir denetçi seçer ve fesih ihbarını yönetim kurulu yapacağı çağrı üzerine yapılacak olağanüstü genel kurul da genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunar. Denetçinin fesih ihbarında bulunması halinde yönetim kurulunun geçici denetçiyi hemen seçmesi gerekir; aksine hareket sorumluluk sebebi olabilir. Bu fıkra, denetimde herhangi bir boşluğa yer vermemek amacı ile konulmuştur.

Sözleşmenin feshedilmesi durumunda, denetimi üstlenenlerin çalışma notlarını ve gerekli tüm bilgileri, yerine geçecek olan denetim kuruluşlarına ve denetim üstlenen bağımsız denetçilere teslim etmesi zorunludur.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ SORUMLULUĞU

I. ÖN AÇIKLAMALAR

Sorumluluk kavramı Türk Dil Kurumunca “*Kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi, sorum, mesuliyet*” olarak tanımlanmıştır²⁷⁷.

Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğunun ortaya konulabilmesi için öncelikle Türk hukukunda yer alan sorumluluk türlerini incelemek gerekir. Türk hukukunda akde bağlı sorumluluk ve akde bağlı olmayan sorumluluk olmak üzere iki tür sorumluluk yer almaktadır. Akde bağlı olmayan sorumluluk da kusur (sübjektif) sorumluluğu ve kusursuz sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılmaktadır²⁷⁸.

Kusur sorumluluğu, zarar veren kişinin kusurlu davranışına dayanmaktadır. Kusur sorumluluğunda, sorumluluğun en önemli unsuru kusurdur ve “kusur olmadan sorumluluk olmaz” ilkesi geçerlidir²⁷⁹.

Kusursuz sorumluluk ise ilke olarak zarara sebep olma düşüncesine dayanır. Bu tür sorumlulukların ortaya çıkması için sorumluluğu doğuran olay ile zarar arasında uygun bir illiyet bağının bulunması yeterlidir²⁸⁰.

Bağımsız denetçinin ve bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu Türk Ticaret Kanununun 404. ve 554. maddelerinde düzenlenmiştir. TTK m.404 bağımsız denetim kuruluşlarının sır saklamadan doğan sorumluluğunu düzenlemektedir. TTK m.554 ise bağımsız denetim kuruluşlarının kanuni görevlerinin yerine getirirken kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zararlardan doğan sorumluluklarını düzenlemektedir. Bunlar bağımsız denetim kuruluşlarının hukuki sorumluluklarıdır. Bununla birlikte bağımsız denetim kuruluşlarının idari ve cezai sorumlulukları da bulunmaktadır.

²⁷⁷ Bu hususta bkz. http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GT.S.5916fb1d1cdaa3.32463103, 13.05. 2017.

²⁷⁸ Gökhan Antalya, “Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler”, **MÜHF-HAD**, 2008, Cilt 14, Sayı 4, s.37 vd.

²⁷⁹ Cevdet Yavuz, “T. Borçlar Kanunu Tasarısına Göre “Kusursuz Sorumluluk” Halleri ve İlkeleri”, <http://e-dergi.marmara.edu.tr/maruhad/issue/viewFile/5000001558/5000000487>, 13.05. 2017.

²⁸⁰ Fikret Eren, **Borçlar Hukuku - Genel Hükümler**, 10. Bası, İstanbul 2008, s.449.

II. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ HUKUKİ SORUMLULUĞU

Hukuki sorumluluk en geniş anlamıyla başkalarına verilen zararların tazminini ifade eder²⁸¹. Bu özelliği nedeniyle sorumluluk hukukuna “*tazminat hukuku*” da denilmektedir²⁸².

Yeni Kanun’da denetçinin sorumluluğu, bağımsız bir hükümle düzenlenmiştir²⁸³. Ancak TTK’ da düzenlenmiş olan denetçinin, anonim şirketin kurumsal yapısıyla ilgisinin bulunmadığı, dolayısıyla organ sıfatını taşımadığı kabulünden hareketle, onun için özel sorumluluk rejimi öngörülmüş olması öğretide eleştirilmiştir²⁸⁴. Bunun karşısında; sorumluluğa ilişkin maddeler ile üçüncü kişilere karşı sorumluluk için yasal bir zemin oluşturulduğu görüşü de doktrinde kabul edilmektedir²⁸⁵.

Bağımsız denetim kuruluşlarının hukuki sorumluluğunu üçe ayırarak inceleyebiliriz. Bunlar bağımsız denetim kuruluşlarının sır saklama yükümlülüğüne aykırı hareketinden kaynaklı sorumluluğu (TTK m.404), bağımsız denetim kuruluşlarının genel hükümlerden kaynaklanan sorumluluğu (TTK m.549) ve bağımsız denetim kuruluşlarının kusurlu davranışından kaynaklanan sorumluluklarıdır (TTK m.554)²⁸⁶.

²⁸¹Selahattin Tekinay ve diğerleri, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul 1993, s. 18.

²⁸²Eren, s.444.

²⁸³Pulaşlı, s.761. Ayrıca 6335 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, m.554 hükmündeki, kusuru iddia eden ispatlar ifadesi metinden çıkarıldı.

²⁸⁴Anonim şirketin bir fabrika binasının inşası için müteahhit ile akdettiği ser sözleşmesinden dolayı sorumluluk ilişkisi nasılsa ilişkinin hukuki niteliğinden kaynaklanan farklılıklar bir yana, denetçinin şirketle akdettiği sözleşmeden kaynaklanan sorumluluğu da öyle olmalıdır. Bu yüzden TTK sisteminde denetçinin organ niteliği bulunmadığı halde 554. Maddede özel sorumluluk rejimine tabi tutulması hatalı bir tercihtir. Denetçi sadece şirkete karşı sorumlu tutulmamalı, arasında sözleşme ilişkisi ulunmayan pay sahipleri ve alacaklılara şirketin zararının tazmini için dava açma hakkı tanınmamalıydı. Daha doğru bir ifadeyle TTK’ da “ Hukuki Sorumluluk ” başlığını taşıyan “Onbirinci Bölüm” de denetçinin sorumluluğuna ilişkin herhangi bir hükme yer verilmemeliydi. Bunlara bağlı olarak organların ibrasına ilişkin hükümlerin (m.424,559) kapsamına denetçilerin dahil edilmemesi gerekirdi. Denetçinin ibrası hususunda sözü edilen hükümler değil TBK m. 132 uygulanmalıydı. İsmail Kırca ve diğerleri, **Anonim Şirketler Hukuku**, C. I, T. Kavram ve İlkeler, Kuruluş, Yönetim Kurulu, Ankara 2013, s. 394.

²⁸⁵Urkan, s.282.

²⁸⁶Türk Hukuk’ unda, bağımsız denetim kuruluşlarının hukuki sorumluluğu ayrıntılı biçimde düzenlenmemiştir. Türk Ticaret Kanunu, Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve Sermaye Piyasası Kanunu sorumluluk hükümlerine ayrıntılı olarak yer vermemiş genel hükümlere atıf yapmıştır. Ancak özel düzenlemelerin yetersizliği ve genel hükümlere atıf yapılması nedeniyle Türk Hukuk’unda, bağımsız denetim kuruluşlarının hukuki sorumluluğu konusunda özel bir sorumluluk rejiminin kabul edildiği söylenemez. Çelik, s.129.

Bağımsız denetim kuruluşlarının hukuki sorumluluk türlerini açıklamadan önce bazı hususları açıklamak gerekir. Bağımsız denetim kuruluşu veya özel denetçi, şirket yönetiminin faaliyetlerini, finansal raporlarını ve şirketin finansal durumunu teyit etmek ve aklamakla yükümlü bir garantör değildir²⁸⁷. Bağımsız denetim kuruluşları, mali tabloların önemli yanlışlıkların yoksunluğu ve bu yanlışlıkların hata ve hilelere sebep olup olmadıkları konusunda müşterilere ve diğer bilgi kullanıcılarına (üçüncü kişilere) makul bir teminat vermek için bağımsız denetimin planlamasından ve uygulamasından sorumlu olan kuruluşlardır²⁸⁸.

Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu, bağımsız denetimin denetim ilke ve standartlarına kurallarına uygun yapıp yapılmamasıyla ilgilidir. Bunun dışında mali tablo ve raporların hazırlanması konusunda bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu söz konusu değildir. Mali tablo ve raporların hazırlanması konusundaki sorumluluk tamamen denetlenen işletmenin yöneticilerine aittir. Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu denetlenen işletmenin doğru bir şekilde yönetilip yönetilmediğinin ortaya çıkarılmasıyla da ilgili değildir. Bu nedenle bağımsız denetim kuruluşlarınca hazırlanan raporun, denetlenen işletmenin doğru bir şekilde yönetildiği konusunda bir kefalet veya garanti fonksiyonu yoktur. Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu büyük ölçüde mali tablolar ve raporlar konusunda verdikleri görüşten kaynaklanır²⁸⁹. Buradan yola çıkarak bağımsız denetime ilişkin sorumluluk doğuracak durumların iki şekilde ortaya çıkabileceğini söyleyebiliriz. Genellikle mali tablolar gerçeği yansıtmadığı halde, bağımsız denetim kuruluşu mali tabloların gerçeği yansıttığı yolunda olumlu rapor verebilir. İkinci durum ise daha istisnai niteliktedir. Mali tablolar gerçeği yansıttığı halde bağımsız denetim kuruluşu tarafından mali tabloların gerçeği yansıtmadığı yolunda olumsuz rapor verilmesidir²⁹⁰.

Denetim görevinin gereği gibi yürütülmesi ve sonuçlandırılması açısından denetçinin, objektif özen yükümlülüğü çerçevesinde Kanuna, TMDS' ye ve esas sözleşmeye uygun hareket etmesi gereklidir ve yeterlidir. Denetim görev ve

²⁸⁷Paul L. Davies, **Principles of Modern Company Law**, London 2008, p. 22-37, s. 127' den aktaran Topçuoğlu, s.157.

²⁸⁸Arens ve Loebbecke, s.143' den aktaran Çelik, s.127.

²⁸⁹Çelik, s.127

²⁹⁰Ulusoy,s.194.

yetkisinin denetim ilke ve kurallarına uygun olarak yerine getirilmemesi, denetçinin hukuki ve cezai sorumluluğuna yol açacaktır²⁹¹.

A. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sır Saklama Yükümlülüğünden Doğan Hukuki Sorumluluğu (TTK m.404)

TTK m.404, TTK m. 554' den farklı olarak denetçinin davranış yükümünden doğan sorumluluğunu düzenlemektedir. "Davranış" sözcüğü dürüstlüğü, tarafsızlığı ve şirket sırrına bağlılığı içerir ve ifade eder²⁹². Davranış yükümlerinden sır saklama, hükümde ayrı olarak zikredilmiştir. Bu vurgulama ile hem birinci fıkranın birinci cümlesinin hem de üçüncü fıkrasının işlevi ortaya çıkmaktadır. Diğer davranış yükümleri gibi sır saklama yükümü de yardımcıları, temsilcileri kapsar. Buna karşılık denetçinin denetleme kuruluşu olması halinde bu şirketin yönetim kurulu üyelerine tüm davranış yükümleri değil, sadece sır saklama yükümü yükletilmiştir.

Sır saklama yükümlülüğü bir denetim standardı olması nedeniyle özel bir düzenleme olmasaydı dahi TTK m.554 uyarınca sır kalama yükümlülüğünün ihlali sorumluluk doğuracak niteliğe haizdir²⁹³. Sır saklama yükümlülüğüne ilişkin ayrı bir düzenleme yapılmasının sebepleri bulunmaktadır. Bu sebeplerden ilki kanun koyucunun bağımsız denetim kuruluşlarının sır saklama yükümlülüğüne verdiği önemdir. Diğer bir sebebi ise sır saklama yükümlülüğünün ihlali açısından denetim ekibinde yer alan yardımcı kişilerin sorumluluğuna ilişkin bir açık düzenleme getirmesidir. Bu kişilerin sır saklama yükümlülüğüne aykırı hareketleri nedeniyle sorumlu olacakları mevzuat ile düzenlenmiştir (BDY m.27). Bir diğer sebebi ise sır saklama yükümlülüğünün ihlalinden doğacak tazminatların sınırlandırılmasıdır. Bir diğer nedeni ise kanun koyucunun TTK m. 404' ü Alman Ticaret Kanununun 323. maddesinden, TTK m.554 ise İsviçre Borçlar Kanununun 755. maddesinden almasıdır. İki farklı sorumluluk türünü benimsemiş olan İsviçre ve Alman Hukukundan iki ayrı hükmün alınması nedeniyle de iki ayrı düzenleme bulunmaktadır. Bundan kaynaklı olarak denetçinin sorumluluğuna ilişkin doktrinde

²⁹¹Topçuoğlu, s.157.

²⁹² "Dürüstlük" ise meslekî etik dahil her türlü ahlaki kurallara gönderme yapar. Uygulama dürüst kelimesine, özenli, güvenilir, vicdanlı, sorumluluğun bilincinde anlamları yüklemeli, bunu aramalıdır. Davranış yükümleri ise denetimi niteler. Dürüstçe, ahlâk kurallarına, meslekî etiğe göre ve tarafsız bir şekilde yapılması gereken "denetim" dir; sır saklama da denetim ile bağlantılıdır.(TTK m.404 Gerekçesi)

²⁹³Urkan, s.283.

eleştiriler yapılmıştır. Şöyle ki; TTK m. 554 hükmü genel olarak denetçilerin sorumluluğunu düzenlerken, TTK m. 404 hükmü denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğunu düzenlemektedir. Sır saklama yükümlülüğü bir denetim standardı olması nedeniyle özel bir düzenleme olmasaydı dahi TTK m.554 uyarınca ihlali sorumluluk doğuracak niteliğe haizdir. Hal böyleyken iki ayrı düzenleme yapmanın doğru olmadığı ifade edilmiştir²⁹⁴.

Bir diğer eleştirilen husus ise TTK' nın denetçilerin kanunla kendilerine verilen denetim görevini gereği gibi yerine getirmemesinden kaynaklanan sorumluluğunu iki farklı hükümle düzenlemesidir²⁹⁵. Şöyle ki; TTK m.404 içerisinde denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğunun yanında denetimi dürüst ve tarafsız yapması gerektiği yapmaması halinde sorumlu olacağı ifade edilmiştir. Bu husus TTK.554 ile düzenlenen denetçinin kanuni görevlerini yerine getirmemesi nedeniyle sorumluluğunun içeriği ile aynıdır. Ancak iki maddeden faydalanacak kişiler farklı olduğu gibi iki maddede talep edilebilecek tazminat miktarları, zamanaşımı süreleri de farklıdır. İşte bu husus da doktrinde eleştirilmiştir²⁹⁶.

1. Sır Kavramı ve Ticari Sır

Sır ile ilgili olarak doktrinde çeşitli tanımlar yapılmıştır. Bunlardan ilki; başkaları tarafından daha önceden bilinmeyen, sahibinin de açıklanmamasında yarar gördüğü her türlü bilgi olarak tanımlanmaktadır²⁹⁷. Diğer bir tanımda ise kişinin özel yaşamına dahil, gizli, yani aleni olmayan sadece belirli yakın şahıslar tarafından bilinen ve saklı tutulması gereken, maddi ve manevi değerleriyle ilgili olay, davranışlar ve işlemler olarak tanımlanmaktadır²⁹⁸.

Ticari sırrın tanımı herhangi bir kanuni düzenlemede yer almamakta (sadece 2010/3 sayılı Tebliğde tanımlanmaktadır) ve genel olarak ticari sır kavramının

²⁹⁴ Urkan, s. 283.

²⁹⁵ N. Ayşe Odman Boztosun, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Denetçinin Sorumluluğu, Alman Sistemi mi, İsviçre Sistemi mi?”, Arslanlı Bilim Arşivi, <http://arslanlibilimarsivi.com/sites/default/files/makale/AyseOdmanBoztosun.pdf>, 15.01.2018, s.3.

²⁹⁶ Urkan, s. 283.

²⁹⁷ Mehmet Emin Bilge, **Ticari Sırların Korunması**, 2. Baskı, Asil Yayınları, Ankara, 2005, s. 19.

²⁹⁸ İbrahim Kaplan, “Banka Gizliliği-Bankanın Sır Saklama Borcu”, **BATİDER**, C: XV, S: 4, Ankara, Aralık 1990, s.3.

içerisinde değerlendirilen hususlar, (örneğin imalat sırrı, işletme sırrı, iş sırrı v.s) terminolojik farklılıklarla mevzuatta ifade edilmektedirler²⁹⁹.

Sır saklama ise bağımsız denetim yönetmeliğinde tanımlanmıştır. Buna göre denetçiler; mesleğin icrası sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek; söz konusu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir hak veya görevin bulunması durumu saklı olmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü kişilere açıklayamaz ve kendisi veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanamazlar. Burada ki tanımdan da anlaşılacağı üzere söz konusu sırrın denetim sırasında öğrenilmesi şarttır. Herkes tarafından bilinen olgular denetim faaliyeti sırasında öğrenilmiş olsalar bile hükmün kapsamına girmez.

2. Sorumluluğun Şartı: Sırrın Kullanılması

Denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür (TTK m.404). Bu hükümlerden doğan tazmin yükümü sözleşme ile ne kaldırılabilir ne de daraltılabilir (TTK m.404/4). Ancak sırrın iznle kullanılması sorumluluğu ortadan kaldırır. İznin denetlenenin kanunî mümessili tarafından verilmesi gerekir.

Sorumluluğun şartı sırrın kullanılmasıdır. Ancak sorumluluk için kullanma sonucunda bir yarar/menfaat elde edilmiş olması şart değildir. Kullanmanın anlamını ise öğreti ve mahkeme kararları belirleyecektir. "Kullanma" içeriden öğrenilenlerin ticaretine ve borsaya özgülenmemelidir³⁰⁰.

Bağımsız denetim kuruluşları, denetçiler ve denetime katılanlardan, her bir denetimden önce ve her halükarda yılda en az bir kez, sır saklamayla ilgili kuruluş politika ve süreçlerine uygun davrandıklarına ve davranacaklarına ilişkin yazılı taahhüt alır. Denetçiler ve denetime katılanlar, denetime başladıktan sonra sır saklama yükümlülüğünü olumsuz yönde etkileyebilecek hususların ortaya çıkması halinde bu durumu denetim kuruluşuna yazılı olarak bildirir (BDY m.21).

²⁹⁹Mustafa Gökhan Tekşen, **Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması Suçu** (TCK Madde 239), Ankara 2012, Yetkin Yayınları, s.35.

³⁰⁰Bu hususta bkz. TTK m.404 Gerekçe.

3. Sorumluluk Miktarı

Sır saklama yükümlülüğünün kasten veya ihmal ile ihlal edilmesi durumu karşısındaki sorumluluk miktarı farklıdır. Sır saklama yükümlülüğünün yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüz bin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üç yüz bin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebilecektir (TTK m404/2). Söz konusu sınırlar ihmal nedeniyle doğan zararlar için geçerlidir. Sır saklama yükümlülüğünün kasten ihlali halinde zarar açısından üst sınır bulunmamaktadır. Burada yapılan düzenlemenin amacı Türk Borçlar Kanununun 51. maddesine paralel düzenlemeler getirmektir³⁰¹.

Türk Borçlar Kanunu 53. maddesi hakime somut olayın özelliklerine ve kusurun ağırlığına göre tazminatın şeklini ve kapsamının derecesini saptamak yetkisini vermektedir. Burada ise (hakim değil) kanun, kusurun derecesine göre tazminat tutarının sınırlı olup olmadığını belirlemektedir³⁰². Görüldüğü üzere kanun koyucu ihmal nedeniyle ortaya çıkacak ihlallere sınırlama getirmiştir. Bununla birlikte bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetimi yapılacak şirketlerin büyüklüğü ve ortaya çıkabilecek tazminatlar göz önüne alındığında söz konusu düzenlemenin kabul edilebilir olduğunu söyleyebiliriz. Aksi takdirde büyük firmaların denetimi için sorumluluk fazla olacağından bağımsız denetim kuruluşu bulmak zorlaşabilecektir. Ayrıca bu sınırlar ile denetim piyasasına giriş kolaylaştırılarak denetçi ücretinin düşürülmesi de amaçlanmıştır³⁰³.

İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlamalar denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması halinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir. Örneğin; birden fazla kişi ekip olarak gerçekleştirdiği bir denetim çalışmasında ekipten bir kişi şirket sırlarını kasten kullanmış bununla birlikte diğer birkaç kişi ise ihmalleri nedeniyle bu sırları

³⁰¹**TBK m. 51** “Hakim, tazminatın kapsamını ve ödenme biçimini, durumun gereğini ve özellikle kusurun ağırlığını göz önüne alarak belirler.”

³⁰² Bu hususta bkz. TTK m.404 Gerekçe.

³⁰³Brenda Porter,Jon Simon ve David Hatherly, **Principles Of External Auditing West Sussex**, 2011, s. 679’ dan aktaran Topçuoğlu, s.176.

kullanmış ise burada doğacak zarardan, ihmali bulunan şahıslar sınırlı sorumlu olacakken kastı bulunan şahıs aksine sınırsız sorumlu olacaktır.

Burada bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğunun sınırlandırılması veya sınırlandırılmaması konusunda açıklama yapmak gerekmektedir. Çünkü bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğunun sınırlarını arttırmak veya daraltmak belirli sorunları beraberinde getirecektir. Denetçinin sorumluluğunun sınırlandırılması, bağımsız denetçi ile şirket muvazaalı veya hileli işlemlerin yolunu açabilecek bu da çeşitli sorunları beraberinde getirecektir³⁰⁴. O yüzden bu sınırların iyi çizilmesi gerekir.

Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğunun sınırlarını çok fazla genişletmek, bağımsız denetçilerde ilk önce sorumluluktan kurtulma düşüncesini sebep olur. Bu durumda bağımsız denetçiler, denetim faaliyetinin yerine getirilmesinden çok sorumluluktan kurtulmayı düşüneceklerinden bağımsız denetimden beklenen yararın sağlanması mümkün olmaz³⁰⁵. Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğunun sınırlarının daraltılması ise sermaye piyasasında ihtiyaç duyulan güven ortamının oluşmasını oldukça zorlaştırır. Zira sermaye piyasasında güven ortamının oluşması yönetici ve denetçilerin sorumluluklarının hukuki çerçeveye alınması ile mümkündür. Bu nedenle bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu tespit edilirken bu sınırlara dikkat edilmeli, her iki hususta göz önünde bulundurulmalıdır³⁰⁶.

Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal eden denetçiler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı da sorumludurlar. Hem şirketin hem de üçüncü kişinin zararının tazminini kanun ile öngörülmüştür (TTK m.404). Örneğin, hakim şirketin bağlı şirkette bulunan hisselerini satmak için inceleme yaptırdığına ilişkin bir sırrın açıklanması nedeniyle yatırımcılar bağlı şirket üzerindeki yatırımlarını geri çeker ve bu nedenle hisse senetlerinin fiyatları düşerse burada hem bağlı şirketin hem de hakim şirketin zararı ortaya çıkacaktır.

³⁰⁴Topçuoğlu, s.177.

³⁰⁵Rüştü Erimez, “Türkiye’ de Muhasebe Uzmanının Kamuyu Aydınlatma Görevi, 1976 Türkiye’inde Muhasebecinin Sorumlulukları”, XII. Türkiye Muhasebe Kongresi, Ekim-1976, İstanbul 1979, s.328.

³⁰⁶Çelik, s.126.

4. Sır Saklama Yükümlülüğü Nedeniyle Müteselsil Sorumluluk

Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir (TTK m.404). Burada bahsedilen kişiler denetimin, denetim ekibi tarafından yürütülmesi halinde bu ekipte yer alan kişilerdir. Kanun bu kişilerinde sorumluluğunu düzenlemiştir. Diğer davranış yükümleri gibi sır saklama yükümü de yardımcıları, temsilcileri ve yönetim kurulu üyelerini kapsar. Denetçinin bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi olması halinde sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve çalışanlarını da kapsar. Hükümdeki denetleme kuruluşunun "denetime yardımcı temsilcisi" terimi ile denetlemeyi bizzat yapan denetçi/denetçilerin eşgüdümünü sağlayan, gözetim işlevini yerine getiren kişileri de kapsar. Bu hükümle, davranış yükümlerim sadece "sahada çalışanlar" a özgüleyebilecek yorumlara engel olunmak istenmiştir. Buna karşılık denetçinin denetleme kuruluşu olması halinde bu şirketin yönetim kurulu üyelerine tüm davranış yükümleri değil, sadece sır saklama yükümü yükletilmiştir³⁰⁷.

Yasada açıklamamakla beraber, buradaki teselsül de, aynen yönetim kurulunun sorumluluğundaki teselsül gibi, farklılaşmış teselsüldür³⁰⁸. Buna göre zarar verenlerden her biri, kusuruna ve durumun gereklerine göre kendisine şahsen isnat edilebilecek zarardan, diğerleriyle birlikte müteselsilen sorumludur. Dava tüm zarar verenlere karşı açılabilir ve yargıçtan her bir davalının tazminat borcunun tespit edilmesi talep edilebilir³⁰⁹.

³⁰⁷TTK m. 404 Gerekçesi.

³⁰⁸Yeni düzenlemede, artık sorumlu olan kişilerin farklı kusur derecelerini dikkate alan "farklılaştırılmış teselsül" görüşü kabul edilmiş ve böylece sorumlu olan her kişi ancak kendi kusurunun ve durumunun gereklerine göre, zarar şahsen kendisine yükletilebildiği ölçüde, zarardan diğerleriyle birlikte müteselsilen sorumlu olacaktır. Buradan çıkan ilkeleri şöyle tespit edebiliriz;

- İlk olarak; hiç kimse, uygun illiyet bağına göre kendisinin sebep olmadığı zararlardan sorumlu değildir
- İkinci olarak, her sorumluluk, dış ilişkideki kişisel kusurun varlığına bağlıdır.
- Üçüncü olarak, kusur derecesi artık teselsülde dikkate alınacaktır.

Örneğin; A,B,C,D,E adlı üyelerden oluşan bir yönetim kurulunda bu üyelerin tek başlarına ve birlikte verdikleri toplam zarar 4.000-TL ise ve bunun 2.000-TL' si bu beş kişi tarafından birlikte verilmiş, geriye kalanın 1.000-TL' sini A, 500-TL sinin D ve 500-TL' si de E' ye tek başlarına isnat ediliyorsa, 2.000-TL' den A,B,C,D,E müteselsilen ve zararın diğer bölümünden de kendilerine isnat edilen tutarda A,D ve E tek başlarına sorumlu olurlar. Pulaşlı,s.725,727.

³⁰⁹Pulaşlı, s.764.

5. Zamanaşımı

Denetçinin bu maddeden doğan sorumluluğuna ilişkin istemler rapor tarihinden başlayarak beş yılda zamanaşımına uğrar. Ancak, fiil suç oluşturup da Türk Ceza Kanunu'na göre süresi daha uzun dava zamanaşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da o zamanaşımı uygulanır. Eğer sır saklama yükümlülüğünün ihlali Türk Ceza Kanunun 239. Maddesinde düzenlenen ticari sırrın açıklanması suçunu oluşturuyor ise burada zamanaşımı süresi değişecektir³¹⁰. Ceza mevzuatının, suç ihbarına ilişkin hükümleri saklıdır.

TTK 549 ve devamında hukuki sorumluluk konusunu incelemiştir. Denetçilerin mesleki sorumluluğuna ilişkin TTK m.554 hükmü de burada yer almaktadır. Bu bölümde yer alan TTK m. 560 hukuki sorumluluk açısından genel zamanaşımını düzenlemektedir. Buna göre TTK m.554 anlamında sorumluluk zarar ve sorumlunun öğrenilmesinden itibaren iki yılı ve herhalde beş yılda zamanaşımına uğramaktadır. Kanun koyucu bu hükümle uyumlu olması için sır saklama yükümlülüğü açısından da beş yıllık zamanaşımı öngörmüştür. Ancak burada şunu belirtmek gerekir ki bağımsız denetim kuruluşlarının sır saklamadan kaynaklanan sorumluluğu rapor tarihinden başlarken, mesleki kusurlarına ilişkin sorumlulukları ise fiilin gerçekleşme tarihinden başlamaktadır.

B. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının TTK m.549 Anlamında Hukuki Sorumluluğu

TTK m. 549 vd. anonim şirketlerdeki hukuki sorumluluk halleri ile zarar hükümlerini düzenlemektedir. Bağımsız denetim kuruluşlarının kusurlu fiileri nedeniyle hukuki sorumluluğunun düzenlendiği 554. madde de bu bölüm içerisinde yer almaktadır. TTK m.554 aşağıda ayrıntılı olarak incelenecektir³¹¹. Ancak TTK m.554 haricinde bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğunu gösteren bir madde daha bulunmaktadır ki o da TTK m.549' dur.

³¹⁰**TKK m.239** “ *Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.*” **Bu hüküm uyarınca söz konusu cezanın dava zamanaşımı TCK m. 66/1-e uyarınca sekiz yıldır.**

³¹¹Bu hususta bkz. Dördüncü Bölüm, II, C.

Şirketin kuruluşu, sermayesinin artırılması ve azaltılması ile birleşme, bölünme, tür değiştirme ve menkul kıymet çıkarma gibi işlemlerle ilgili belgelerin, izahnamelerin, taahhütlerin, beyanların ve garantilerin yanlış, hileli, sahte, gerçeğe aykırı olmasından, gerçeğin saklanmış bulunmasından ve diğer kanuna aykırılıklardan doğan zararlardan, belgeleri düzenleyenler veya beyanları yapanlar ile kusurlarının varlığı halinde bunlara katılanlar sorumludur. (TTK m.549) Görüleceği üzere madde metninde açıkça bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu düzenlenmemiştir. Ancak madde metni içerisinde yer alan izahname hazırlanması ve bundan kaynaklanan kusurlardan sorumluluk hükmü bağımsız denetim kuruluşlarını etkilemektedir.

1. İzahname ve Bağımsız Denetim Raporu

İzahname; ihraççının ve varsa garantörün finansal durum ve performansı ile geleceğe yönelik beklentilerine, faaliyetlerine, ihraç edilecek veya borsada işlem görecekt sermaye piyasası araçlarının özelliklerine ve bunlara bağlı hak ve risklere ilişkin olarak yatırımcıların bilinçli bir değerlendirme yapmasını sağlayacak nitelikteki tüm bilgileri içeren kamuyu aydınlatma belgesini ifade etmektedir (SPK m.3).

İzahnamelerde, ortaklık yapısı, faaliyetleri projeleri gibi yönetsel bilgilerin yanın ortaklığın mali durumuna ilişkin bilgiler de yer almaktadır. Ortaklığın finansal durumuna ilişkin bilgi ise ortaklığın bağımsız denetimden geçmiş olan finansal tablolarında gösterilmektedir. Bu nedenle izahname ile birlikte ortağın finansal tabloları ile bunlara ilişkin bağımsız denetim raporu hemen her zaman izahnamelerde ek olarak yer almaktadır. Hazırlanan izahnamenin ekinde bağımsız denetim raporları yer almaktadır³¹². (SPK m.10/2- 28685 sayılı 30.12.2012 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanan İzahname Ve İhraç Belgesi Tebliği II-5.1 m.9)

İzahnamelerin en önemli kullanıcıları mevcut ve müstakbel ortaklar ile diğer yatırımcılardır. İzahname içerisinde yer alan bilgilerdeki eksiklikler bu metne dayanarak yatırım kararı alan kişiler bakımından zarara sebep olabilecektir³¹³.

³¹²Urkan, s.286.

³¹³Urkan, s.286.

2. TTK m.549 ve SPK m.10' un Karşılaştırılması

TTK m.549 uyarınca, izahname ekinde bulunan bağımsız denetim raporu nedeniyle sorumluluk raporu hazırlayanlar ile raporun ait olduğu anonim şirketlerdir. Ayrıca kusur bulunması halinde de bu belgelerin hazırlanmasına katılanlar da sorumlu olacaktır. (TTK m.549) Bu kişiler arasındaki sorumluluk farklılaştırılmış teselsül sorumluluğudur. Şöyle ki; birden çok kişinin aynı zararı tazminle yükümlü olmaları halinde, bunlardan her biri, kusuruna ve durumun gereklerine göre, zarar şahsen kendisine yükletilebildiği ölçüde, bu zarardan diğerleriyle birlikte müteselsilen sorumlu olur. Birden çok sorumlu kişi zararın tamamı için birlikte dava edilebilir ve hakimin aynı davada her bir davalının tazminat borcunu belirlemesini isteyebilir. Birden çok sorumlu arasındaki başvuru, durumun bütün gerekleri dikkate alınarak hakim tarafından belirlenecektir. (TTK m.557)

SPK m.10 izahnamede yer alan bağımsız denetim raporları açısından farklı bir sorumluluk belirlemiş ve TTK hükümlerinden ayrılmıştır. SPK m.10 uyarınca izahnamede yer alan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgilerden kaynaklanan zararlardan ihraççılar sorumludur. Zararın söz konusu kişilerden tazmin edilememesi veya edilemeyeceğinin açıkça belli olması hâlinde; halka arz edenler, ihraca aracılık eden lider aracı kurum, varsa garantör ve ihraççının yönetim kurulu üyeleri kusurlarına ve durumun gereklerine göre zararlar kendilerine yükletilebildiği ölçüde sorumludur. (SPK m.10/1) Görüldüğü üzere SPK m.10 sorumluluk açısından aşamalı bir sistem belirlenmiştir. Buna göre zararın tazmini için öncelikle ihraççılara başvuruda bulunulacaktır. Zararın söz konusu kişilerden tazmin edilememesi veya edilemeyeceğinin açıkça belli olması hâlinde; halka arz edenler, ihraca aracılık eden lider aracı kurum, varsa garantör ve ihraççının yönetim kurulu üyeleri kusurlarına ve durumun gereklerine göre zararlar kendilerine yükletilebildiği ölçüde sorumludur. Bağımsız denetim, derecelendirme ve değerlendirme kuruluşları gibi izahnamede yer almak üzere hazırlanan raporları hazırlayan kişi ve kurumlar da hazırladıkları raporlarda yer alan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgilerden bu Kanun hükümleri çerçevesinde sorumlu olduğu kabul edilmektedir. (SPK m.10/2) Madde metninde kanun hükümleri çerçevesinde sorumlu olduğu belirtildiğinden bağımsız denetim kuruluşları açısından da aşamalı sorumluluğun kabul edilmesi gerektiği

kanaatindeyiz. İzahname ekinde yer alan bağımsız denetim raporu nedeniyle zarara uğrayan kişiler zararlarının giderilmesi için öncelikle ihraççıya sonrasında ise bağımsız denetim kuruluşlarına başvuruda bulunacaktır³¹⁴.

Şunu belirtmek gerekir ki bağımsız denetim raporundan ileri gelen bir nedenle sorumluluk halinde bağımsız denetimi kuruluşları hem ortaklığa hem de üçüncü kişilere karşı sorumlu olacaktır. Ancak buradaki sorumluluk bağımsız deneticilerin kendi alanları ile sınırlıdır. Diğer bir ifade ile bağımsız denetçiler izahname de kendileri ile ilgili olmayan bölümlerden dolayı kural olarak sorumlu değildir³¹⁵.

C. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Kusurundan Kaynaklanan Hukuki Sorumluluk (TTK m.554)

TTK m.554 ile bağımsız denetim kuruluşlarının kusurundan kaynaklanan sorumluluğu düzenlenmiştir. 6335 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, m.554 hükmündeki “kusuru iddia eden ispatlar” ifadesi metinden çıkarılmıştır³¹⁶. Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur (TTK m.554).

Hüküm hem şirketin hem de şirketler topluluğunun denetçilerinin, işlem denetçilerinin, özel denetçinin sorumluluğunu düzenlemektedir³¹⁷. Öte yandan madde 554 hükmünde anılan denetimlerin dışında şirket tarafından isteğe bağlı olarak yaptırılan diğer özel denetimler, denetçilerin sorumluluğu kapsamına dâhil değildir³¹⁸. Aynı şekilde, hisse senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde kurumsal yönetim ilkeleri uyarınca kurulması öngörülen “denetimden sorumlu

³¹⁴ İzahname içerisinde yer alan bağımsız denetim raporunda yer alan bilginin yanlış, yanıltıcı veya eksik olması halinde hükmün ikinci fıkrası uyarınca bağımsız denetçi ile ihraççı öncelikle sorumlu olacaktır. SPK m.10 hükmünde açıklık olmaması nedeniyle bunlar arasında TTK m.557 uyarınca farklılaştırılmış teselsül bulunmaktadır. Eğer zararın ihraççı ile bağımsız denetçiden tanzim edilemeyeceği anlaşılıyor ise halka arz edenler, aracı kurum, garantör ve ihraççı yönetim kurulu üyeleri SPK m. 10/1 hükmü uyarınca farklılaştırılmış teselsül hükümlerine göre sorumlu olacaktır. Urkan, s.287.

³¹⁵ Urkan, s.282.

³¹⁶ Pulaşlı, s. 761.

³¹⁷ TTK m.554 Gerekçesi.

³¹⁸ Peter Böckli, **Aktienrecht**, 3.Aufl. §18, N. 161; BGE 112 II 262’ den aktaran Pulaşlı, s. 762.

komite (Audit Committee)” nin faaliyetine ilişkin denetimler de, TTK m.554 hükmünde öngörülen denetçilerin sorumluluğu kapsamı dışındadır³¹⁹.

Kanun koyucu söz konusu hüküm ile bağımsız denetim kuruluşlarının kusurundan kaynaklanan zararın kimler tarafından istenebileceğini açıkça göstermiştir. Bunlar; bağımsız denetim kuruluşu ile sözleşme yapan anonim şirket, bu şirketin pay sahipleri ve bu şirketin alacaklılarıdır. Pay sahipleri şirketin uğradığı zararın tazminini isteyebilirler. Açtıkları dava sonucunda ödenecek tazminatın şirkete ödenmesini talep edebilir. Pay sahibinin açtığı davayı hukuki ve maddi sebepler haklı gösterdiği takdirde, mahkeme, dava giderleriyle avukatlık ücretini, bu giderler davalıya yükletilemediği hallerde, davacı pay sahibiyle şirket arasında, hakkaniyete göre paylaşır. (TTK m.555)

Alacaklılarda şirketin uğradığı zararın tazminini isteyebilir. Ancak bu durum şirketin iflas etmesi hali ile sınırlandırılmıştır. Yani şirket alacaklısı şirket zararının tazminini ancak şirketin iflas etmesi halinde ileri sürebilecektir. (TTK m.556/2) Burada öncelikle bu davayı açma görevi iflas idaresindedir. İflas idaresi öngörülen davayı açmadığı takdirde, her pay sahibi veya şirket alacaklısı mezkûr davayı ikame edebilir. Bu durum ise uygulamada alacaklıların alacağını tahsil edememesi hallerinde görülmektedir. Alacaklılar alacağının tahsilini sağlayabilmek adına şirketin alacağı tazminata ilişkin davalar açmaktadır. Türk Ticaret Kanunu bu şekilde dava açan alacaklılara, alacaklarını tahsil etme anlamında öncelik tanımaktadır. Açılan dava sonucunda elde edilen hasılat, İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre, önce dava açan alacaklıların alacaklarının ödenmesine tahsis olunur; bakiye, sermaye payları oranında davacı pay sahiplerine ödenir; artan iflas masasına verilir.

Denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlü oldukları 404. Maddede ayrı olarak düzenlendiği için, 554. Madde kural olarak anılan maddenin kapsamına giren ihlallerde uygulanmaz³²⁰. TTK 554 gerekçesinde de bu durum vurgulanmıştır. TTK m.554 anlamında sorumluluk kapsamına, başta (hesap) denetçilerinin şirketin yılsonu hesaplarının denetimi ve ekleri ile şirketler topluluğunun konsolide finansal tabloları ve bunların ekleri, yani

³¹⁹Pulaşlı, s.763.

³²⁰Pulaşlı, s.762.

yıllık raporları ve bunlar bağlamında tüm şirket muhasebesine ilişkin denetimler girer³²¹.

Sözleşmelerin nispeti ilkesi nedeniyle bir sözleşmenin tarafları dışındaki üçüncü kişiler bakımından hüküm sonuç doğurması kural olarak mümkün değildir. Özel hukukta hiç kimse iradesinin karşılıklı olarak uyuşmadığı üçüncü kişilere karşı borçlu olmamalı, hak talep edememelidir³²². Bu prensibinin istisnalarının olduğu kabul edilmektedir³²³.

Bağımsız denetim sözleşmelerinin, denetlenen anonim şirketler haricinde yatırımcılar, kredi kuruluşları ve diğer başkaca kişiler açısından önemini yukarıda açıklamıştık. Bu bağlamda bağımsız denetim sözleşmesinin hüküm ve sonuçları sadece sözleşmenin taraflarının hukuk alanında da doğmamaktadır. Bu tip sözleşmeler tarafların yanında üçüncü kişileri de yakından ilgilendirmeleri nedeniyle bu kişilerin hukuk alanının bir takım hüküm ve sonuçlar doğurmaktadır. Bu noktada **önemli** olan husus ise üçüncü kişiler üzerinde etkili olan bu sözleşmelere dayanmak suretiyle veya bu sözleşmelere dayanmaksızın haksız fiil gibi sözleşme dışı bir ilişkinin kurulması suretiyle kendi hukuk alanlarının etkilendiğini ileri süren üçüncü kişilerin hak ve menfaatlerinin korunup korunmayacağının belirlenmesi gerekir³²⁴. Bu nedenle çalışmamızda bağımsız denetim kuruluşlarının TTK m.554 nedeniyle bağımsız denetim kuruluşlarının hukuki sorumluluğunu sözleşme imzalanan anonim şirketlere karşı sorumluluğu ve üçüncü kişilere karşı sorumluluğu olmak üzere iki başlık altında inceleyeceğiz.

1. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Denetlenen Anonim Şirketlere Karşı Sorumluluğu

Bağımsız denetim her ne kadar yatırımcıları korumak amacıyla yapılsa da doğal bir sonuç olarak bağımsız denetim ile denetim faaliyetinde bulunan anonim şirketlerde korunmaktadır. Genel anlamda bağımsız denetim kuruluşları mevzuat ve bağımsız denetim sözleşmesinin kendilerine yüklediği görevleri gereği gibi yerine

³²¹Pulaşlı, s. 762.

³²²Urkan, s.301.

³²³TBK m.129 Üçüncü kişi yararına sözleşme hükümlerini düzenlemektedir.

³²⁴Urkan, s. 302

getirmek ile sorumludurlar³²⁵. Gereği gibi yerine getirilmemesi halinde de müşterilerine karşı sorumlulukları doğmaktadır. TTK m.554 bu sorumluluk halini düzenlemektedir. Ayrıca şirketler topluluğunda bağlı şirketin hakim şirketle veya hakim şirketin bağlı şirketlerden biriyle olan ilişkilerini incelemek amacıyla m.406 çerçevesinde veya belirli olayları açıklığa kavuşturmak için 438 vd. hükümleri uyarınca mahkemece atanan özel denetçiler de, 554. madde hükmünün açık ifadesi karşısında, söz konusu işlemlerden dolayı sorumluluk kapsamına dahildir³²⁶.

2. Denetlenen Anonim Şirketlere Karşı Sorumluluğun Şartları

Yukarıda da açıkladığımız üzere bağımsız denetim kuruluşu veya özel denetçi şirket yönetiminin faaliyetlerini, finansal raporlarını ve şirketin finansal durumunu teyit etmek ve aklamakla yükümlü bir garantör değildir. Denetim görevinin gereği gibi yürütülmesi ve sonuçlandırılması açısından denetçinin, objektif özen yükümlülüğü çerçevesinde Kanuna, TMDS' ye ve esas sözleşmeye uygun hareket etmesi gerekli ve yeterlidir³²⁷.

Sorumluluk borcun hiç ifa edilmemesinden veyahut gerektiği gibi ifa edilmemesinden kaynaklanabilir. Burada ilk önce bağımsız denetim faaliyetinin hiç gerçekleştirilmemesi halindeki sorumluluğu incelemek gerekmektedir. Şöyle ki; bağımsız denetim kuruluşu gerekli denetim faaliyetini gerçekleştirilmemiş ve bağımsız denetim raporunu hazırlamamış olabilir. Burada TBK m.112 de yer alan borcun ifa edilmemesinden bahsedebiliriz. İfanın hiç gerçekleşmemesi durumunda ya ifa mümkündür, fakat borçlu ifa eylemlerini yapmamaktadır yahut ifa sonradan imkânsızlaşmıştır. Bu imkansızlık da iki şekilde kendisini gösterebilir Ya borçlunun kusur vardır, yahut imkansızlık borçlunun kusuru olmaksızın ortaya çıkmıştır³²⁸. Birincisinde bağımsız denetim kuruluşu imkansızlık nedeniyle borcu ifa edememekte iken ikinci halde bağımsız denetim kuruluşu borcunu ifa edebilecek durumda olmasına rağmen ifayı gerçekleştirilmemektedir.

Bağımsız denetim kuruluşunun imkansızlık nedeniyle ifasını gerçekleştirememesi hali kendisinin sorumlu tutulamayacağı sebeplerden meydana

³²⁵Çelik, s.133.

³²⁶Pulaşlı,s. 762.

³²⁷Topçuoğlu, s.165.

³²⁸Hatemi ve Gökyayla, s.234.

gelmiş ise artık borç sona erer (TBK m.136). Ancak bağımsız denetim kuruluğu imkânsızlığın ortaya çıkışında kusuru bulunuyorsa burada sorumluluğu doğacaktır. İmkansızlık nedeniyle bağımsız denetim kuruluğu tarafından görevinin yerine getirilememesi haline örnek olarak kurum tarafından bağımsız denetim kuruluğunun faaliyet yetkisinin iptal edilmesi verilebilir³²⁹.

Bir diğerk durum ise bağımsız denetim kurulunun borcunu gerektiğı gibi yerine getirmemesi durumudur. Bu durumda TBK m.112’ de düzenlenmiştir. Borç yer, zaman, vasıf ve içerik gibi nedenlerden dolayı olması gerektiğı gibi ifa etmemenin özellikli biri durumu vardır. Bağımsız denetim raporunun belirlenen sürede ortaklığa teslim edilmemiş olması, sunulan raporun veya bağımsız denetim faaliyetinin TMDS’ ye uygun olarak gerçekleştirilmemesi hallerini örnek olarak verebiliriz. Bu durumlarda bağımsız denetim kuruluğları, denetim gerçekleştirdikleri anonim şirketlerin zararından sorumlu olacaktır³³⁰.

Gereğı gibi ifa etmemenin sonucunda anonim şirketlerin ileri sürebileceğı iki hakkı bulunmaktadır. Bunlardan birincisi aynen ifayı talep etme hakkı diğerk ise tazminat talep etme hakkıdır. Aynen ifa mümkün olduğı sürece tazminat talebinde bulunulamaz³³¹. Ancak bağımsız denetim raporunun sunulması için öngörülen süreler nedeniyle aynen ifanın uygulamada pek işlerliğı olmayacaktır. Şöyle ki; bağımsız denetim kuruluğları hazırlayacakları denetim raporlarını genel kurul toplantısından en geç on beş gün önce ve faaliyet döneminin bitimini takip eden altmış gün içinde ortaklığa teslim etmelidir. Ortaklığın hesap öneminin bir takvim yılı olması karşısında denetçinin raporunu teslim etmesi için yaklaşık iki aylık bir süresi kaldığını söylemek mümkündür³³². Bu nedenle aynen ifanın pratikte kullanılması pek mümkün değildir. Uygulanması halinde ise denetim gerçekleştirilen anonim şirketler, dava açarak ifaya mahkumiyet ilamı alabilirler. Buna rağmen ifanın gerçekleştirilmemesi halinde ilam “icraya konu” ve bağımsız denetim kuruluğuna icra emri gönderilir. İşin yapılması için kendisine önel verilir. Yapmadığı takdirde

³²⁹Urkan, s.273.

³³⁰Urkan, s.276.

³³¹Ahmet M. Kılıçoğlu, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 14. Bası, Ankara 2011, s.615, Oğuzman ve diğerkleri, s.329.

³³²Urkan, s.276.

İİK m.30/2 uyarınca iş başkasına yaptırılarak borçlu bağımsız denetim kuruluşundan borcun giderimi istenir³³³.

Bağımsız denetim kuruluşlarının, yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde ise sözleşmeye aykırılık nedeniyle sorumluluğu doğabilecektir³³⁴. Bir başka deyişle denetim hizmetlerini gereği gibi ifa etmeyen bağımsız denetim kuruluşunun davranışı sözleşmeye aykırılık oluşturacaktır³³⁵. Bağımsız denetim kuruluşlarının, mevzuat ve bağımsız denetim sözleşmesinin kendilerine yüklediği görevleri gereği gibi veya hiç yerine getirmemeleri denetlenen işletmelere karşı sorumluluklarını doğurur³³⁶. Bu anlamda bağımsız denetim kuruluşunun raporunu hiç hazırlamaması ile gereği gibi hazırlamaması arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Diğer bir ifade ile sözleşme uyarınca raporunu hiç hazırlanmaması ile TMDS ile uyumsuz eksik yanlış ve yanıltıcı bilgileri içeren raporu sunması arasında sorumluluğu doğması bakımından bir farklılık bulunmamaktadır³³⁷.

a. Borca Aykırı Davranış

Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğunun ilk şartı **denetim sözleşmesine aykırı davranmış** olmalarıdır. Denetçinin, sözleşme ile üstlendiği denetim hizmetlerini amacına uygun yürütmemesi, sonuçlandırmaması bu aykırılıklara örnek verilebilir. Bu durumda denetim görevini, süresinde tamamlamayan; kanuna, muhasebe standartlarına uygun sonuçlandırmayan denetçilik

³³³Hatemi ve Gökyayla, s.250.

³³⁴Urkan, s.272.

³³⁵Bağımsız denetim kuruluşlarının denetimi gerektiği gibi gerçekleştirmemesi halinde haksız fiil sorumluluğuna da gidilebileceğini kabul etmektedir. Bu hususta bkz. Topçuoğlu, s.170. Sözleşmeye aykırılık ve haksız fiil hükümleri şirket için birbiriyle yarışan iki ayrı sorumluluk halidir şirket şartları gerçekleşen iki sorumluluk esasından istediğine dayanabilir. Hangi sorumluluk esasının tercih edileceği ise önemlidir. Haksız fiil sorumluluğunun tercih edilmesi halinde zarara uğrayanın zarar vereninin kusurunu ispat etme yükümlülüğü bulunmaktadır. Ancak sözleşmeye aykırılık hükümlerine dayanılması halinde müşteri sadece zararını ispat etmekle yükümlü olacaktır. Bağımsız denetim kuruluşu ise zararın kendi kusuruna dayanmadığını ispat etmekle yükümlü olacaktır. İspat açısından müşterilerin sözleşmeye aykırılık hükümlerine dayanılması daha yararlı olacaktır.

³³⁶Bağımsız denetim kuruluşları, denetim işlemini kurmuş olduğu ekipler aracılığı ile gerçekleştirmektedir. Bu ekiplerde SMMM veya YMM unvanına sahip ortaklar ile denetçiler gibi yardımcı kişiler bulunmaktadır. Bu kişiler tarafından verilen zararlardan da bağımsız denetim kuruluşları Türk Borçlar Kanunu m. 106 uyarınca sorumludur. TBK m.106 “*Borçlu, borcun ifasını veya bir borç ilişkisinden doğan hakkın kullanılmasını, birlikte yaşadığı kişiler ya da yanında çalışanlar gibi yardımcılara kanuna uygun surette bırakmış olsa bile, onların işi yürüttükleri sırada diğer tarafa verdikleri zararı gidermekle yükümlüdür.*” hükmünü içermektedir.

³³⁷Urkan, s.272

meslek kurallarına ve etik ilkelerine aykırı hareket eden bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğu ortaya çıkacaktır³³⁸.

Genellikle bağımsız denetim sözleşmesinin ihlali, aynı zamanda bağımsız denetim standartlarına aykırılığı da beraberinde getirmekle birlikte, bağımsız denetim standartlarına aykırılıktan kaynaklanmayan sözleşme ihlallerine de rastlanabilir. Örneğin: bağımsız denetim sözleşmesinde müşterinin ödeyeceği belirtilen masraf kalemleri dışında kalan bir giderin müşteriye faturalanması durumunda bağımsız denetim standartlarına aykırılıktan kaynaklanmayan sözleşme ihlali oluşmaktadır³³⁹.

b. Kusur

Sorumluluğun ortaya çıkmasında ki bir diğer şart kusurdur. Kusur, hukuka uygun olmayan hukuk düzeninin kınadığı bir irade veya irade noksanıdır³⁴⁰. Hukuk düzeni tarafından kınanmasının sebebi ise kişinin başkaca şekilde davranması mümkün ve zorunluyken somut olaydaki gibi davranmasıdır³⁴¹. Sözleşmeden kaynaklı sorumluluğunun temeli de kusur sorumluluğudur. Akdi sorumlulukta “Kusur Karinesi” kabul edilmiştir. Yani temerrüde düşen borçlu kusurlu sayılır³⁴². Eğer ki borçlu temerrüde düşmede kusuru olmadığını ispat ederse zararlardan sorumlu olmayacaktır (TBK m.112).

Sözleşmeden kaynaklı sorumluluk için denetçinin kusuru ile ortaklığın zararına sebebiyet vermesi gerekmektedir. Kusur borca aykırı sonucu bilerek ve isteyerek veya bunu göze alarak borca aykırı sonucu önlemek için gerekli özeni göstermeme olarak tanımlanmaktadır³⁴³.

Bağımsız denetim kuruluşları tüm kusurlarından dolayı sorumludur. Kusur, kast veya ihmalden kaynaklanabilir bu iki durum sorumluluk açısından bir fark doğurmamaktadır³⁴⁴. Yani bağımsız denetim kuruluşları hem kasıtlı davranışlarından

³³⁸Topçuoğlu, s.170.

³³⁹Ulusoy,s.191.

³⁴⁰Reisoğlu, s.169.

³⁴¹Eren,s.458.

³⁴²Hatemi ve Gökyayla, s.254.

³⁴³Oğuzman ve diğerleri, s.355.

³⁴⁴Hukuka aykırı sonucun istenmesi halinde kast vardır. Haksız fiili yapan kişi hukuka aykırı sonucu görmüş ve bunu istemişse artık orada kasten hareket ettiğini kabul edebiliriz. Hukuka aykırı sonuç istenmemiş fakat şartların gerektirdiği tedbirler alınmamak, dikkat ve özen gösterilmemek suretiyle haksız sonucun doğmasına sebep olunmuşsa ihmal vardır. İhmal de kendi içerisinde ağır ve hafif ihmal olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Herkesin normal olarak alacağı tedbirlerde ihmal gösterilmesi ağır ihmal ancak dikkatli insanların göstereceği özenin gösterilmemesi halinde de hafif ihmal söz

hem de ihmale dayalı davranışlarından sorumlu olacaktır. Ancak kusurun derecesi tazminatın kapsamını belirlemede etkin bir rol oynamaktadır. TBK m. 52 uyarınca zarara hafif kusur ile sebep olunmuş ise tazminatın ödenmesi halinde ödeyen yoksulluğa düşecek ve hakkaniyet de bunu gerektiriyorsa hakim, tazminatı indirebilecektir. TBK m.52 ile paralellik gösteren bir uygulama bağımsız denetim kuruluşlarının sır saklamadan sorumluluğuna ilişkin başlık altında incelemiştik. Kusurun derecesi belirlenirken, benzer bir ortaklığı denetlemeye yetkili makul ve özenli başka bir bağımsız denetçinin davranış kalıbının incelenmesi gerekir³⁴⁵.

Uzmanlığı gerektiren bir hizmet, meslek veya sanat, ancak kanun ya da yetkili makamlar tarafından verilen izinle yürütülebiliyorsa, borçlunun hafif kusurundan sorumlu olmayacağına ilişkin önceden yapılan anlaşma kesin olarak hükümsüzdür (TBK m.115). Bağımsız denetim uzmanlık gerektiren bir faaliyeti bu nedenler de yetkili makamlar tarafından verilen izinle bu faaliyet yürütülmektedir. Bu nedenle bağımsız denetim kuruluşlarının hafif kusurlarından sorumlu olmayacağına ilişkin sözleşme hükümleri geçersizdir.

Bağımsız denetim sözleşmesinden kaynaklanan bir sorumluluk meselesinde bağımsız denetim kuruluşu kusursuzluğunu ispat etmekle yükümlüdür. Bu nedenle burada kusursuz sorumluluktan bahsedilemez. Kusursuz sorumluluğun kabulü bağımsız denetim kuruluşlarının sorumlu olduğu alanı oldukça genişletecektir. Bu nedenle kanun koyucunun, kusur sorumluluğunu kabul etmesinin daha doğru olduğu kanaatindeyiz.

c. Zarar

Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğunun bir diğer şartı ise zarardır. Bağımsız denetim kuruluşlarının kusurlu hareketi sonucunda bir zarar meydana gelmez ise burada tazminattan söz edilemez. Buradaki zarar maddi olabileceği gibi manevi zarar da olabilir. Örneğin, gerçeğe aykırı biri bağımsız denetim raporu nedeniyle piyasadaki güvenilirliğini yitiren bir ortaklık uğradığı manevi zararın talep edebilmelidir.

konusudur. Bu iki durumda zararların tazmini için yeterlidir. Kanun koyucu bu durumların tamamında zararın tazminini kabul etmektedir. Bkz. Reisoğlu, s.169.

³⁴⁵Urkan, s. 279.

Maddi zararlarda fiilen gerçekleşen zararlar olabileceği gibi yoksun kalınan kar şeklinde de gerçekleşebilir. Fiili zarar ortaklığın malvarlığının aktifinin azalması veya pasifinin artması şeklinde olabilirken, yoksun kalınan kar şeklinde oluşan zararda malvarlığının aktifinde artma pasifinde ise azalma ihtimali kaybedilmektedir. Örneğin ortaklığın finansal durumu hakkındaki raporu gerçeğe aykırı olarak ortaklığın maddi durumunun olumlu olduğu sonucunda varılması halinde geçeğin ortaya çıkması ile ortaklık zarar edecektir. Zira bu halde ortaklığın ihraç ettiği borçlanma araçlarına talep azalacak ve bu şekilde malvarlığının aktifi artmayacaktır. Keza böyle bir durumda bağımsız denetim raporuna güvenerek ortaklığa kedi veren banka tarafından, sözleşmelerinde yer alması halinde verilen kredinin iadesi talep edilebilecek ve ortaklık bu sebeple de maddi zarara uğrayabilecektir.

d. İlliyet Bağı

Bağımsız denetim kuruluşlarının kusurlu hareketi ile ortaya çıkan zarar arasında da **uygun illiyet bağının** bulunması gerekir. Yani zararın söz konusu kusurlu hareketten doğması şarttır. Yargıtay uygun illiyet bağına “*Bir olay, hayattaki deneylere ve olayların tabii akışına göre diğer bir olayı meydana getirmeye elverişli bulunur; diğer deyimle olayın ortaya çıkması görünüşte söz konusu bir olayın meydana gelmiş olmasıyla kolaylaşmış bulunursa ilk olay uygun sebep ve sonuç ölçüsüne göre, ikincisinin nedeni sayılır.*” şeklinde tanımlamıştır³⁴⁶.

Bu kapsamda denetim standartlarına aykırılık ile gerçekleşen zarar arasında uygun bir sebep sonuç ilişkisinin bulunması gerekmektedir. Örnek vermek gerekir ise; denetçinin, olumlu olması gerekirken şartlı veya olumsuz rapor vermesi ile ortaklığın kredi talebinin reddedilmesi halinde doğan zarar arasında bu şekilde ilişki bulunmaktadır. Keza aynı örnekteki halde finansal durumu hakkında gerçek bilgiyi edinemeyen ortaklığın gerekli önlemleri zamanında alamaması nedeniyle doğan zararında uygun illiyet bağı bulunmamaktadır³⁴⁷.

³⁴⁶ **Yargıtay 4.Hukuk Dairesi** 13.09.1988 tarihli 1988/4147 E. 1988/7408 K. (Sinerji Mevzuat Hukuk Yazılımları)

³⁴⁷ Urkan, s. 280.

D. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Üçüncü Kişilere Karşı Hukuki Sorumluluğu

Türk Ticaret Kanunu, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının şirkete, pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı verilen zararlardan doğan sorumluluğunu düzenlemiştir. Alacaklıya karşı sorumluluk Türk Ticaret Kanununun ilgili maddelerince şirketin iflasına bağlanmıştır. Yani şirketin iflası halinde alacaklı, şirket yerine geçerek bağımsız denetim kuruluşuna sorumluluktan kaynaklı tazminat davası açabilecektir. Böylece şirketin uğramış olduğu zararı üçüncü kişi olarak giderilmesini talep edecek dolaylı olarak da kendi alacağını tahsil edecektir. Görüldüğü üzere burada alacaklı açısından düzenlenen husus alacaklının şirket yerine geçerek isteyeceği tazminat hususudur. Ancak üçüncü kişilerin doğrudan uğramış olduğu zararlara ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır.

Yukarıda da açıkladığımız üzere Türk Hukukunda sözleşmelerin nispiyeti ilkesi geçerlidir. Bu ilke uyarınca taraflar birbirlerine karşı sözleşme nedeniyle sorumludur. Bir kişinin sözleşme nedeniyle, taraf olmayan bir üçüncü kişiye karşı sorumlulukları söz konusu değildir. Ancak bağımsız denetim sözleşmesi tarafları kadar üçüncü kişileri de etkilediğinden sözleşmenin tarafı olmayan kişiler açısından da bağımsız denetim kuruluşlarının sorumlulukları bulunmaktadır. Aşağıda hukukumuz açısından bağımsız denetim kuruluşlarının üçüncü kişilere karşı olan sorumluluğunun esası, şartları ve diğer hukuk sistemlerinde bu sorumluluğun ne şekilde düzenlendiği ayrıntılı olarak incelenmiştir.

1. Türk Hukukunda Üçüncü Kişilere Karşı Sorumluluk

Bağımsız denetçilerin üçüncü kişilere olan sorumluluğu hususu hem TTK ve SPK içerisinde hem de KGK düzenlemelerine yer almaktadır³⁴⁸. Yukarıda da açıkladığımız üzere bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu TTK içerisinde m.404 ve m.554’de düzenlenmiştir³⁴⁹.

Sermaye Piyasası Kanunu içerisinde ise bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu m.10 ve m.63’ de düzenlenmiştir. Buna göre m.10 bağımsız denetim kuruluşlarının izahname ekinde yer alan bağımsız denetim raporu nedeniyle

³⁴⁸ Urkan, s.329.

³⁴⁹ Bu hususta bkz 4. Bölüm/ II/ A/ 1,3.

sorumluluğunu düzenlemektedir. SPK m.63 ise bağımsız denetim kuruluşlarının, görevlerinin kapsamıyla sınırlı olmak üzere, denetledikleri finansal tablo ve raporların mevzuata uygun olarak denetlenmemesi nedeniyle doğabilecek zararlardan sorumluluğu düzenlemektedir. Buna göre bağımsız denetim kuruluşları faaliyetleri neticesinde düzenledikleri raporlarda yer alan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgiler dolayısıyla neden oldukları zararlardan sorumludurlar. (SK m.63/2) Seri: X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in 1, 2 ve 3'üncü kısımları, halen yürürlükte bulunmaktadır. Bu tebliğin ikinci kısmının 29. Maddesi sorumluluğu düzenlemektedir. Buna göre; bağımsız denetimin, bağımsız denetim standartlarına uygun yapılmaması nedeniyle müşteri ve üçüncü şahıslara karşı doğacak zararlardan, genel hükümler saklı kalmak kaydıyla, bağımsız denetim kuruluşu ile birlikte bağımsız denetim raporunu imzalayanlar müteselsilen sorumludur. Görüldüğü üzere tebliğ ile üçüncü kişilere karşı sorumlulukta düzenlenmiştir. Tebliğden hareket ile bağımsız denetim kuruluşlarının, bağımsız denetimi gereği gibi yerine getirmemesi nedeniyle üçüncü kişilere karşı sorumlu olduğunu söyleyebiliriz³⁵⁰.

660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 24. maddesinde sorumluluk düzenlenmiştir. Buna göre; bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler; denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 44. maddesi ile bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerinin sorumluluğu düzenlenmiş ancak üçüncü kişilere karşı sorumluluk açıkça düzenlenmemiştir³⁵¹.

Üçüncü kişilere karşı sorumluluk; üçüncü kişilerin bağımsız denetim kuruluşlarının eylem ve işlemleri dolayısıyla zarar görmeleri, bağımsız denetim raporu sonucunda açıklanan tablo, bilgi ve verilere güvenerek işlem yapmaları durumunda ortaya çıkacaktır. Üçüncü şahısların finansal tabloların mutlak

³⁵⁰Çelik, s. 162; Ulusoy: s.191; Aytaç Köksal, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, s. 288.

³⁵¹**BDY m.44** “Denetim raporlarının TDS’ye aykırı olması ile bu raporlardaki bilgi ve kanaatlerin yanlış, eksik ve yanıltıcı olması nedeniyle doğabilecek zararlardan, denetim kuruluşları ve denetçiler ayrı ayrı hukuken sorumludurlar.”

doğruluğuna güven duyarak yaptıkları işlemler, denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun yapılmaması ya da tabloların gerçeği yansıtmaması neticesinde uğradıkları zarar sebebiyle bağımsız denetçinin sorumluluğuna gidilmesine dayanak teşkil edecektir³⁵².

Bağımsız denetim kuruluşları ile üçüncü kişiler arasında sözleşmeden kaynaklı bir ilişki bulunmamaktadır. Bu nedenle buradaki sorumluluk türü sözleşme dışı sorumluluk hallerinden, haksız fiil sorumluluğudur. Bu konu ile ilgili olarak üçüncü kişilerin uğradığı zararın saf malvarlığı zararı³⁵³ olduğu ve bu nedenle de haksız fiil hükümlerince zararın tazmin edilmesi gerektiği görüşü de doktrinde savunulmaktadır. Yabancı hukuklara da bakıldığında saf malvarlığı zararlarının tanımı bahsinde tam bir fikir birliği bulunmadığı görülmektedir. Türk hukukunda da bu zararların hangi hukuki müessese baz alınmak suretiyle tazmin edileceği konusunda belirlilik bulunmamaktadır. Zarar veren ile zarar gören arasında sözleşmesel ilişki bulunmadığından sözleşme ilişkisine dayanılması mümkün değildir. Bu nedenle sorumluluğun kaynağını sözleşme dışı sorumluluk alanında aranması gerekmektedir. Sözleşmesel dışı alan olarak da haksız fiil sorumluluğu burada daha uygun düşecektir³⁵⁴.

Haksız fiil sorumluluğu yukarıda da açıkladığımız üzere Türk Borçlar Kanununda düzenlenmiştir. Haksız fiilden kaynaklı sorumluluğun doğması için öncelikle belirli şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlar, hukuka aykırı fiil, kusur, zarar ve uygun illiyet bağıdır. Bunların bulunması halinde haksız fiil sorumluluğu doğacaktır. Yani, bağımsız denetim kuruluşlarının üçüncü kişilere karşı sorumluluğunun söz konusu olabilmesi için her şeyden önce, üçüncü kişilerin aldıkları kararlarda gerçeğe aykırı bağımsız denetim raporuna güvenerek hareket ettiklerini ve bu nedenle zarara uğradıklarını ispatlamaları gerekir. Üçüncü kişilere karşı sorumluluğun söz konusu olabilmesi için ayrıca bağımsız denetim

³⁵²Ercan, s.159,160.

³⁵³Dar anlamda zarar kendi içerisinde fiili zarar ve yoksun kalınan kar olarak ikiye ayrılmaktadır. Fiili zararda kişinin mal varlığının aktif kısmı azalmakta veya pasif kısmı artmakta iken, yoksun kalınan kar bahsinde kişinin malvarlığının aktifinin artması veya pasifinin azalması engellenmek suretiyle zarar doğmaktadır. Bu zararlar aynı zamanda kişinin malvarlığına zarar verdiği için malvarlığı zararları olarak da nitelendirilmektedir. Saf mal varlığı zararı ise bunların dışındaki zararlardır. Burada bir kişinin veya şeyin uğradığı bir zarar söz konusu olmamaktadır. Saf veya ekonomik malvarlığı zararları, zarara uğrayanın şahsına veya sahip olduğu şeye herhangi bir arar verilmeksizin ekonomik menfaatlerinde oluşan zararlardır.

³⁵⁴Bu hususta bkz. Urkan, s.303 vd.

kuruluşlarının kusurlu olmaları, üçüncü kişilerin bağımsız denetim kuruluşunun kusurlu hareketi³⁵⁵ nedeniyle zarara uğramaları ve meydana gelen zararlar kusurlu davranış arasında uygun illiyet bağının bulunması gereklidir. Eğer üçüncü kişilerin kararlarıyla bağımsız denetçilerin kusurlu davranışları arasında illiyet bağı yoksa veya bağımsız denetçiler kusursuzsa bağımsız denetçiler, hiçbir hukuk sisteminde sorumlu tutulmazlar³⁵⁶.

Üçüncü kişilerin kimler olacağı, hususu da oldukça önemlidir. Haksız fiil görüşünün özellikle sorumlu olacak kişiler bakımından genişletilmesi bir takım sakıncaları da beraberinde getirecektir. Zira kusurlu haksız fiillerde fail önceden göremeyeceği neticelerden de sorumlu olur. Bunun sonucunda fail ağır bir sorumluluk altına girebilir. Yani, haksız fiil sorumluluğunun genişletilmesi her zarar verici olayda davacıların sayısını oldukça arttıracak için bağımsız denetçileri de hesaplanamaz bir risk altında bırakacaktır. Bu durum ise ağır bir sorumlulukla karşı karşıya kalan bağımsız denetçilerin hareket özgürlüklerini makul olmayan bir şekilde sınırlandırmasına sebep olur³⁵⁷.

Bağımsız dış denetim, kısaca mali tabloların Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde gerçeği yansıtıp yansıtmadığı yönünde görüş bildirilmesi olduğu için, mali tablo kullanıcılarını da aynı zamanda üçüncü kişi olarak nitelendirmek mümkündür. Seri XI No:25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ’de”, mali tablo kullanıcıları; mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, satıcılar, diğer ticari alacaklılar, müşteriler, devlet ve toplum olarak sayılmıştır³⁵⁸. Burada belirtilen üçüncü şahıslara; yatırımcılar, borç veren kurum ve kuruluşlar, çalışanlar sendikalar satıcılar ve diğer alacaklılar, müşteriler, devlet ve toplum örnek olarak verilebilir³⁵⁹. Tebliğde bu kişilerin niçin mali tablo kullanıcısı oldukları yani bu konuda bilgiye sahip olma nedenleri de açıklanmıştır. Buna göre;

³⁵⁵Burada bahsedilen kusurlu davranış, haksız fiil şartlarından hukuka aykırı fiili ifade etmektedir. Denetçinin, denetim görevini yerine getirirken kanuna, esas sözleşmeye, TMDS’ ye, KGMDSK ve diğer ilgili meslek kuruluşlarının kabul ettiği ilke ve yorumlara (660 s. KHK m. 9/1-b), dürüstlük kuralına aykırı davranışlar sergilemesi, işlemler yapması, rapor ve görüş hazırlaması hukuka aykırı kabul edilecektir. Bkz. Topçuoğlu, s.165.

³⁵⁶Helmut Koziol, **The “ Auditor-Case”, Limits of Expanding Liability**, Nederland 1998, s.25-36, s.28’ den aktaran Çelik, s. 163.

³⁵⁷Koziol, s.31’den aktaran Çelik, s. 163.

³⁵⁸Ulusoy, s.191,192.

³⁵⁹Topçuoğlu, s.208.

a) Yatırımcılar: İşletmelere öz sermaye olarak fon sağlayanlar ve bunların danışmanları yatırımlarının maruz kaldığı risk ve elde edecekleri getiriler ile ilgilenir. Yatırımcılar ve danışmanları hisse senetlerini ne zaman alacakları, satacakları veya elde tutacakları konusundaki kararları ile ilgili olarak bilgiye ihtiyaç duyarlar. Hisse senedi sahipleri işletmenin temettü ödeme durumunu değerlendirmek açısından da bilgi ihtiyacı duyabilirler.

b) Çalışanlar: çalışanlar ve sendikalar, işverenlerinin karlılığı ve istikrarı hakkında bilgi sahibi olmak isterler. Buna ilave olarak çalışanlar, ücretlerinin ve diğer mali haklarının işletme tarafından ödenme ve iş imkanlarının devamlılığı konusunu değerlendirmeye yarayacak bilgilere ihtiyaç duyarlar.

c) Borç verenler: Borç verenler kullandıkları fonların ve bunların getirilerinin vadesinde ödenebilirliği konusunda bilgiye ihtiyaç duyarlar.

d) Satıcılar ile diğer ticari alacaklılar: Satıcılar ile diğer ticari alacaklılar, alacaklı oldukları tutarın vadesinde ödenebilirliği konusunda bilgiye ihtiyaç duyarlar.

e) Müşteriler: Müşteriler, özellikle işletmeyle uzun vadeli bir ilişki içine girmişlerse veya ona bağımlıysa, işletmenin devamlılığı konusundaki bilgiyle yakından ilgilidirler.

f) Devlet: Devlet kaynak tahsisıyla ve dolayısıyla işletmelerin faaliyetleri ile yakından ilgilidir. Devlet ayrıca, işletmenin faaliyetlerini düzenlemek, vergi politikalarını belirlemek ve milli gelir ve benzeri istatistikleri tutmak için işletme hakkında bilgiye ihtiyaç duyar.

g) Toplum: İşletmeler içinde bulundukları toplumu değişik biçimlerde etkiler. Bir işletme yörede önemli bir istihdam kaynağı veya o yörede üretilen mal ve hizmetlerin önemli bir müşterisi olabilir. Bu nedenle, işletmenin sürekliliği hakkındaki bilgi yöre halkını ilgilendirir.

Ancak yukarıda da bahsettiğimiz üzere üçüncü kişilerin kimler olabileceği aşırı geniş yorumlanmamalıdır. Aksi halde bu durum bağımsız denetim kuruluşlar açısından sınırsız sorumluluk doğuracaktır. Bu nedenle somut olayın özelliklerini incelemek şartıyla sorumluluğun bulunup bulunmadığına karar vermek daha doğru olacaktır. Olayın özelliğine göre sorumluluğun paylaştırılması dahi söz konusu olabilir. Örneğin; Fransız Yüksek Mahkemesi önüne gelen bir olayda, kredisini onayladığı şirketin ekonomik durumunu eksik araştıran bankayı üçte bir, söz konusu

şirketin finansal tablolarını abartılı değerlendiren bağımsız denetçiyi ise üçte iki kusurlu bulmuştur³⁶⁰.

2. Ülkeler Açısından Üçüncü Kişilere Karşı Sorumluluk

Bağımsız denetim konusunda ayrıntılı düzenlemelerin yapıldığı ülkelerde en fazla tartışılan konu, üçüncü kişilere karşı sorumluluğun kapsamıdır. Zira müşteriler gibi üçüncü kişilerin de bağımsız denetim faaliyetinden zarar görmeleri mümkündür. Üçüncü kişilerin bağımsız denetim faaliyetinden zarar görmelerinin sebebi karar alma ve bu kararları uygulamada bağımsız denetim raporuna güvenerek hareket etmeleridir.

Bazı ülkeler üçüncü kişilere karşı sorumluluğu düzenlerken bazı ülkeler üçüncü kişilere karşı sorumluluğu belirsiz bir şekilde bırakmıştır. Buna karşılık bazı ülkelerde üçüncü kişilere karşı sorumluluk kabul edilmemiştir. Üçüncü kişilere karşı sorumluluğu kabul eden ülkelerde ise üçüncü kişilerin ve bu kişilere karşı sorumluluğun kapsamı konusunda çeşitli tartışmalar vardır.

Müşterilere karşı sorumlulukta olduğu gibi üçüncü kişilere karşı sorumlulukta da en ayrıntılı düzenlemeler ABD’ de yapılmıştır. ABD’ de 1933 ve 1934 yıllarında çıkarılan borsa kanunlarıyla üçüncü kişilerin bağımsız denetim faaliyeti nedeniyle uğrayabilecekleri muhtemel zararların önüne geçilmek istenmiştir³⁶¹. Almanya da bağımsız denetçilerin verdikleri görüşe göre hareket eden ve bu yüzden zarara uğrayan kişilere karşı bağımsız denetim kuruluşları sorumlu tutulmuştur. İsviçre’ de ise anonim şirket denetçilerinin görevlerini kasten veya ihmali olarak ihlal etmeleri durumunda şirkete, şirket alacaklılarına ve ortaklara karşı sebep oldukları zararlardan sorumlu olacakları düzenlenmiştir³⁶².

³⁶⁰ A Study on Systems of Civil Liability of Statutory Auditors in The Context of a Single Market For Auditing Services in The European Union, s. 44, dpn.52,53 naklen Topçuoğlu, s.210, dpn. 135.

³⁶¹Metin Sağmanlı,Almanya, ABD ve Türkiye’ de Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Karşılaştırılması, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:8, S.90, Haziran 2000, s.32-40, s.34.

³⁶²Akar Öcal, İsviçre’ de ve İtalya’ da Hesap Denetçilerinin Sorumluluğu, **ESADER**, C.14, S.1, 1978 s.366-373, s.368.

SONUÇ

Bağımsız denetim geçmişten günümüze kadar her dönemde kullanılan bir kurum olmuştur. Özel sektörde denetim gerçekleştirildiği gibi kamu sektöründe de denetim gerçekleştirilmektedir.

Bir Alman atasözünde de belirtildiği gibi “*Güven; ama denetle.*” sözünden hareket eden kanun koyucu bağımsız denetime önem vermiştir. Bu nedenledir ki bağımsız denetime ilgili kanunlar içerisinde yer vermiş yine bağımsız denetime ilişkin yönetmelik, tebliğ, kanun hükmünde kararnameler çıkarmıştır.

Ekonominin temel amaçlarından bir tanesi yurtiçine döviz girmesini sağlamaktır. Bu amaca ulaşmak için yurtdışına ihracat yapılabileceği gibi dışarıda bulunan yatırımcıları ülke içerisine çekmek de mümkündür. Bağımsız denetime verilen önem işte dışarıda bulunan yatırımcının yurtiçine çekilmesinde önem kazanmaktadır. Yatırımcı kendi ülkesi haricinde bir ülkeye yatırım yapmadan önce oldukça sıkı bir araştırma içerisine girmektedir. Yatırım yapacağı şirketler hakkında araştırmayı ise bu şirketlerin yönetim kurulu tarafından hazırlanmış faaliyet raporları ve mali tabloları üzerinden gerçekleştirmektedir. Her ne kadar yönetim kurulları faaliyet raporu ve mali tabloları hazırlarken dürüst resim ilkesine uygun hareket etmek zorunda ise de bazen bu kurallara uyulmadığı görülmektedir. İşte bağımsız denetim burada önemli hale gelmektedir. Bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşları yapmış oldukları incelemelerde yatırımcıya faaliyet raporlarının ve mali tabloların doğru olup olmadığı yönünde görüş bildirmek suretiyle fikir vermektedir.

Bağımsız denetime ilişkin standartların, bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının devlet gözetiminde yetkilendirilmesi, devlet tarafından denetlenmesi de oldukça önemlidir. Çünkü bağımsız denetim sonucunda hazırlanan raporlarda bağımsız deneticiler ve bağımsız denetim kuruluşları bir görüş bildirmektedir. Bu görüşlerini bildirirken bağımsız veya tarafsız davranmama ihtimalleri de bulunmaktadır. Böyle bir durum ile karşı karşıya kalan yatırımcı bunun sonucunda bir kez daha yatırım yapmayacağı gibi başkaca yatırım yapacak kişileri de engelleyebilir. İşte bu durumun ortaya çıkmaması için devlet ilgili kurumları aracılığı ile bağımsız denetim yetkisini belirli kıstaslara göre vermeli ve yapılan işlemleri denetlemelidir. Türkiye’ de bu denetim Kamu Gözetim Kurumu tarafından yerine getirilmektedir.

Bununla birlikte yapılan denetim belirli standartlara bağlanmalıdır. İlgililer yapılan denetimde hangi hususların incelendiğini ve görüş yazısındaki sonuçlara ne şekilde ulaşıldığını bilmelidir. Bunun bir sonucu olarak bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları da denetimi belirli standartlar çerçevesinde gerçekleştirmiş olacaklardır.

Bağımsız denetim raporlarından çıkan sonuçlar ve yine bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşlarının denetimi sonucunda ortaya çıkan sonuçlar oldukça önemlidir. İlgili kurumlar tarafından bu sonuçlar toparlanarak incelenmelidir. Bunun sonucunda ortaya çıkan eksiklikler tespit edilmeli ve kanuni veya ikincil düzenlemeler ile bu eksiklikler giderilmelidir. Çalışmamız içerisinde yer alan finansal skandalları ortak bir özelliği bulunmaktadır. Bu skandallar sonucunda kanun koyucu yeni düzenlemeler getirmiş ve bir kez daha böyle skandallar yaşanmasının önüne geçmeye çalışmıştır.

Şunu belirtmek gerekir ki küreselleşen dünyada bağımsız denetim oldukça önemlidir. Bu nedenle bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarına oldukça önem verilmeli bunların bağımsızlık ve tarafsızlıklarını korumak için gerekli olan düzenlemeler yerine getirilmelidir.

Ülkemizde bağımsız denetim, bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşları hakkında yargı önüne taşınmış çok fazla olay bulunmamaktadır. Bu nedenle çalışmamız içerisinde içtihatlarla konu olmuş somut olaylar örnek gösterilememiştir. Ancak biz bunun bağımsız denetimin ve bağımsız denetimden kaynaklanan sorumluluğun ilgililer tarafından yeteri derecede bilinmemesi ile ilgili olduğunu düşünüyoruz. İleri bu durumun tam tersine yargıya intikal etmiş çokça uyuşmazlık çıkacağını tahmin ediyoruz. Bu nedenle hukukumuz ve hukukçularımız açısından bağımsız denetim ve bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğunun önemli olduğunu düşünüyoruz.

Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu, denetlenecek finansal yılın bitiminden denetim çalışması sonuçlanıp rapora bağlanmasına kadar olan zaman diliminde denetlenen mali tablolara ilişkin yeni gelişmeler (uzun vadeli borçların yapısında veya satışların tutarında önemli değişiklikler olması gibi) ortaya çıkabilir. Böyle gelişmeleri tespit eden denetçi müşteri ortaklık yönetimini uyararak mali tablolarda gerekli olan değişikliklerin yapılmasını ister. Denetim raporu hazırlanarak

mali tablolarla birlikte ilan edilmesinden sonra meydana gelen değişiklilerden denetim kuruluşunun ve sorumlu ortak baş denetçinin sorumluluğu yoktur³⁶³.



³⁶³Orhan Akışık, Beyan Mektubu ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, S. 12, Nisan 2004, s.103.

KAYNAKÇA

- Açıkgöz, Ömer, Özkan, Bülent. “1929 Dünya Ekonomik Buhranı ve Türkiye Ekonomisine Etkileri”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl 12, Sayı 36, Nisan 2009.
- Adams, Michael B. Agency Theory and the Internal Audit, **Managerial Auditing Journal**, Vol.9 No.8, S.8-12.
- Akarkarasu, Nahit. **Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler**, SPK Denetleme Kurulu Yeterlilik Etüdları 15. Dönem, İstanbul, Cilt:2, 439-561.
- Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat. **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Gazi Kitabevi, Ankara 2010.
- Akgül, A. Başak. **Türk Denetim Kurumları**, İstanbul 2000.
- Akışık, Orhan. Beyan Mektubu ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, S. 12, Nisan 2004.
- Aktuğlu, Mehmet Ali. **Denetleme ve Revizyon**, Bilgehan Basımevi, İzmir 1986.
- Altaş, Soner. **Şirket Denetimi (Bağımsız Denetçi, Denetçi ve Özel Denetçi)**, Seçkin Yayınları, 6. Baskı, Ankara, Ocak-2015.
- Antalya, Gökhan. “Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler”, **MÜHF-HAD**, 2008, Cilt 14, Sayı.4.
- Arkan, Sabih. **Halka Açık Anonim Ortaklıkların Özellikleri ve Dış Denetimleri**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Yayın No:121, Ankara 1976.
- Arkun, Osman Fikret. **İşletmelerde Muhasebe Denetimi**, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:317-550, 2.B., İstanbul 1980.
- Arslanlı, Halil **Anonim Şirketler II Anonim Şirketin Organizasyonu ve Tahviller**, İstanbul 1959.
- Aslan Savaş Demircan: “**Sarbanes Oxley (2002) Yasası ve Bağımsız Denetime Etkileri**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aytaç, Zühtü. “Anonim Ortaklık Denetçilerinin Sır Saklama Yükümlülüğü”, **Batider**, 1979, C. X, s.177-218.
- Bahtiyar, Mehmet. **Ortaklıklar Hukuku**, On İkinci Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2017.
- Bakır, Mehmet. **Denetim**, Akademisyen Yayınevi, Rize-2003.

- Başpınar, Ahmet. “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Ocak-Nisan 2015, Sayı 148, s.36-62.
- Bayazıtlı, Ercan. **Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi İşletme ABD, Ankara 1991.
- Bayazıtlı, Ercan. “Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt 46, Sayı.3, s143-193, (Makale).
- Bayraktar, Ahmet. “**Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi**”, (Yüksek Lisans Tezi) Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD, Haziran 2007.
- Bilge, Mehmet Emin. **Ticari Sırların Korunması**, 2. Baskı, Asil Yayınları, Ankara, 2005.
- Bilgili, Fatih, Demirkapı, Ertan. **Şirketler Hukuk Dersleri**, Dora Yayınları, 4. Baskı, Şubat 2015.
- Bozkurt E, Özcan, M, Köktaş, A. **Avrupa Birliği Hukuku**, Yetkin Yayınları, 6. Baskı, Ankara 2012.
- Böckli, Peter. **Schweizer Aktienrecht**, 3. Aufl, Zürich-Basel-Genf 2004, §18.
- Carmichael, D.R., Willingham, J. John, **Auditing Concepts and Method**, 5.B., ABD 1989.
- Coşkun, Ali, Güner, M. Fatih, Okudan, Fahreddin, **Denetim**, Fatih Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi, 2013, <https://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/fatih/denetim.pdf>, E.T. 05.04.2016.
- Çaldağ, Yurdakul. **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**, Gazi Yayınevi, Ankara, 2007.
- Çalışkan, Ali. “Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim”, **Sayıştay Dergisi**, S.63, Ekim-Aralık 2006, s.51-58.
- Çelik, Aytekin. **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005.
- Çelik, Orhan. “Sermaye Piyasasında Gönüllü Kamuya Açıklama”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Şubat 2002.
- Çetin, Nusret Türemiş, H. Ebru. “AB Finansal Araç Piyasaları Yönergesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XIV, Yıl 2010, Sayı 2, s.45-70.

- Davies, Paul L. **Principles of Modern Company Law**, London 2008, p. 22-37.
- Demir, Özlem Yüce. **Vekalet Sözleşmesinde Tarafların Borçları**, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı, Ankara 2009.
- Demirkapı, Ertan, Meriç, Nedim. “Anonim Şirkette Denetçinin Değiştirilmesi Davasının Azınlık Tarafından Açılması Halinde Usul Hukukuna İlişkin Sorunlar”, **Batider**, C.30, S. 2, Haziran 2014, s. 23-75.
- Dinç, Yusuf. **Uluslararası Denetim Standartlarının Türkiye Uygulamaları Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Muhasebe Finansman ABD, Ankara 2001.
- Durmuş, Ahmet H. ve Arat, Mehmet E. **İşletmelerde Mali Tablolar Tahlili İlkeleri ve Uygulamaları**, Yaylın Matbaası, İstanbul 1994.
- Eğilmez, Mahfi. “İngiltere’de Sermaye Piyasası ve Denetimi”, **Maliye Dergisi**, S.60, 1982.
- Erdoğan, Melih. **Denetim**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006.
- Eren, Fikret. **Borçlar Hukuku - Genel Hükümler**, 10. Bası, İstanbul 2008.
- Ergin, Hüseyin. **Denetim**, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, Kütahya 2006.
- Erimez, Rüştü. “Türkiye’ de Muhasebe Uzmanının Kamuyu Aydınlatma Görevi, 1976 Türkiye’sinde Muhasebecinin Sorumlulukları”, XII. Türkiye Muhasebe Kongresi, Ekim-1976, İstanbul 1979.
- Eser, Rüya, Fıratoğlu, Bahsayış. “Avrupa Topluluğu’nda Sermaye Piyasası İle İlgili Düzenlemeler ve Türk Mevzuatının Durumu”, SPK Araştırma Raporu, s.65.
- Gençoğlu, Ümit G, Özerhan, Yıldız, Karabınar, Selahattin. **Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, SAUSEM Yayınları, Şubat 2013.
- Güneş, M. Ahmet. “Avrupa Birliği Yönergelerinin Ön Etkisi”, **Hukuk Ekonomi ve Siyasal Bilimler Dergisi**, Haziran 2014, Sayı 136, s.1-21, (Makale).
- Güneş, M. Ahmet. **Avrupa Birliği Hukukuna Giriş**, İstanbul 2013.
- Gürbüz, Hasan **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, İstanbul 1995.
- Gürbüz, Hasan. **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, İstanbul 1990.
- Güredin, Ersin **Denetim**, 9. Baskı, İstanbul 1999.
- Güredin, Ersin. **Denetim**, 10. Baskı, Beta Basım Yayım, 2000.

Güredin, Ersin. **Denetim**, Beta Yayınları, 10. Baskı, İstanbul 2000.

Haftacı, Vasfi ve Badem, A. Cemkut. “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 50, Nisan 2011.

Hatemi/Gökyayla. **Borçlar Hukuk Genel Bölüm**, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2011.

İbiş, Cemal, Selvi Yakup Yılmaz Fatih, Sipahi Barış, Demir Volkan, Sarıoğlu, Kerem. “**Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar**”, İSMMMO Yayınları No 99, İstanbul, 2009.

İhtiyar, Mustafa. **Sermaye Piyasası Hukukunda Kamuyu Aydınlatma İlkesi**, Beta Yayınları, İstanbul 2006.

İlhami Şengül, **Bağımsız Dış Denetçilik ve ABD, İngiltere, Fransa, Almanya Uygulaması; IFA’ ya Göre Muhasebecinin Nitelikleri**, SPK Denetleme Dairesi Araştırma Raporu, 1987.

İmregün, Oğuz. **Anonim Ortaklıklar**, B.4, İstanbul 1989.

Kabaalioğlu, Haluk, **Sermaye Piyasasında Kamuyu Aydınlatma İlkesi**, İstanbul 1985.

Kaplan, İbrahim. “Banka Gizliliği-Bankanın Sır Saklama Borcu”, **BATİDER**, C: XV, S: 4, Ankara, Aralık 1990.

Karacalar, Melek. “**İşletmelerde Kurumsal Yönetim İlkeleri ve İç Denetim Sistemleri**”, (Yüksek Lisans Tezi) Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Karahan, Sami. **Şirketler Hukuku**, 2. Baskı, Mimoza Yayınları, Aralık 2013.

Karasu, Rauf. Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 47, S.1, Mart 2014, s.79-105.

Kaya, Hatice Pınar **Türkiye’de Faaliyet Raporu Denetimi: İlgili Tarafların Görüşleri Çerçevesinde Tespitler, Değerlendirmeler ve Öneriler**, (Doktora Tezi), Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Kayseri-2014.

Kayar, İsmail. **Anonim Ortaklıkta Mali Durumun Bozulması ve Alınacak Tedbirler**, Mimoza Yayıncılık, Mart 1997.

Kazgan, Gülten. **Türkiye Ekonomisinde Krizler (1929-2001)**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2. Baskı, 2008.

Kenger, Erdal. **Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu**, Şubat 2001, Ankara. www.asm.gov.tr/UploadDosyalar/SubeDyaları/.../03_04_2013_10, (E.T.21.12.2017).

Kepekçi, Celal. **Bağımsız Denetim**, 3. Baskı, Ankara 1998.

Kepekçi, Celal. “**Denetçinin Hukuki Sorumluluğu**”, Prof. Dr. İlhan Cemalcılar’ ın Hatırasına Armağan, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir 1990.

Kılıç, Hasan. **Denetçinin Rotasyonu**, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/Denetçinin%20Rotasyonu_HK.pdf, E.T.10.04.2017.

Kılıçoğlu, Ahmet M. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 14. Bası, Ankara 2011.

Kırca, İsmail, Çelik, Feyzan Hayal Şehirli, Manavgat, Çağlar. **Anonim Şirketler Hukuku**, C. I, T. Kavram ve İlkeler, Kuruluş, Yönetim Kurulu, Ankara 2013.

Koziol, Helmut. **The “ Auditor-Case”, Limits of Expanding Liability**, Nederland 1998, s.25-36.

Köksal, Aytaç **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, (Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2008.

Köksal, Aytaç. **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009.

Kömür, Sebil. **Bağımsız Denetime Tabi Olan Anonim Şirketlerde Finansal Tabloların Denetim Uygulaması**, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, İstanbul 2015.

Köse, Yasemin. “**TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu**”, UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk (ed.), Maliye Hukuk Yayınları, Ankara.

Krugman, Paul. Flavors of Fraud, **The NewYork Times**, 28 Haziran 2002, <http://www.nytimes.com/2002/06/28/opinion/flavors-of-fraud.html>, (E.T.12.05.16).

Kutukız, Doğan, Öncü, M. Akif. “Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ocak 2009, S.41.

Küçükaya, Mehmet. “Anonim Ortaklıklarda İç Denetim ve Denetçilerin Sorumlulukları”, **Vergide Gündem Dergisi**, Şubat 2005, <http://www.vergidegundem.com/tr/>.

Küçüksözen, Cemal. “**Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir**

Çalışma", (Yayınlanmamış Doktora Tezi) Ankara Üniversitesi, SBE, İşletme ABD, Ankara 2004.

Marianne, L. James, **Accounting Student's Perceptions of The Sarbanes-Oxley Act Of 2002**, California State University, Los Angeles, CA 90032-8121.

Mayers, David ve Smith, Clifford W. Ownership Structure and Control: The Mutualization of Stock Life Insurance Companies, **Journal of Financial Economics**, 1986, Vol.16, No.1

Memiş, Mehmet Ünsal. **İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması**, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana 2006, İç.

Memiş, Mehmet Ünal ve Güner, Mehmet Fatih. "AB Müktesebatında Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 20,Sayı 2, 2011,s149-164.

Moeller, Robert ve Witt, Herbert. **Brink's Modern Internal Auditing**, Fifth Edition, John Wiley & Sons, Inc.

Mogul, Samir S. **"Harmonization of Accounting Standarts"**, Chartered Accountant, January 2003, s.681-684.

Mustafa Can, **ABD Ticaret Hukukunda Temel Kavramlar**, 1999, 04.03.2018, <http://yargitay.blogspot.com.tr/2006/10/abd-ticaret-hukukunda-temel-kavraml.html>.

Nazlı Ercan, **Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2012.

Odabaşı, Cahit, Ergen, Hasan. **"Bağımsız Denetimde Kamu Gözetimi ve Skandallar"**, Muhasebe ve Denetim Dünyası E-Dergi, 08.05.2016, www.kgkuzder.org.tr/upload/files/Bagimsiz_Denetimde_Kamu_goze_Skandalla.pdf.

Odman Boztosun, N. Ayşe. **"Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Denetçinin Sorumluluğu, Alman Sistemi mi, İsviçre Sistemi mi?"**, Arslanlı Bilim Arşivi, <http://arslanlibilimarsivi.com/sites//files/makale/AyseOdman.pdf>, (E.T. 15.01.2018).

Oğuz, Mustafa. **Kapsamlı Gelir Tablosu ve Bir Uygulama**, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir 2014.

Oğuzman, Kemal ve Öz Turgut. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul 2010.

Or, Zeynep. “Bankaların Halka Açılması Ve Kamuyu Aydınlatma Yükümlülüğü: Hukuksal Bir Bakış Açısı”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, C. 3, N:1, 2011, s.39-49.

Öcal, Akar. İsviçre’ de ve İtalya’ da Hesap Denetçilerinin Sorumluluğu, **ESADER**, C.14, S.1, 1978 s.366-373.

Özkorkut, Korkut. “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirketlerde (Bağımsız) Denetçi Kimdir ?”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2011, Sayı 228, s. 242-266, (Makale).

Özkorkut, Korkut. **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim**, Banka ve Ticaret Hukuk Araştırma Enstitüsü, İkinci Tıpkı Baskı, Ankara 2013.

Özkul, Levent. **ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD’ de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu’nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi**, Yeterlik Etüdü, İstanbul 2003.

Özmen, Tahsin. **Para ve Sermaye Piyasası Dergisi**, Haziran 1987, Yıl:9, S.100, s.35-41.

Özyürek, Mustafa. Muhasebe Krizi (I), **Finansal Forum**, 23.07.2002.

Pekiner, Kamuran. **İşletme Denetimi**, İÜ İşletme Fakültesi Yayını, İstanbul 1984.

Poroy, Reha, Tekinalp, Ünal, Çamoğlu, Ersin, **Ortaklıklar Hukuku I**, 13. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2014.

Porter, Brenda, Simon, Jon, Hatherly, David. **Principles Of External Auditing West Sussex**, 2011.

Price, J. Clarke. ABD’ de CPA’ lerin Karşılaştığı Sorunlar Meydan Okuyuşlar ve Fırsatlar, **Mufad Journal**, S.29, Ocak 2006, s.15-19.

Pulaşlı, Hasan **Şirketler Hukuku Genel Esaslar**, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2017.

Pulaşlı, Hasan. **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Şirketler Hukuku Şerhi**, C I-II, Ankara 2011.

Reisoğlu, Safa **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Beta Yayınları, 22. Baskı, İstanbul 2011.

Sağmanlı, Metin. Almanya, ABD ve Türkiye’ de Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Karşılaştırılması, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:8, S.90, Haziran 2000, s.32-40.

Salato, Gerard ve Ghez, Alain. **Muhasebelerin Denetimi**, çev. Nusret Beygo ve Cevdet Yalçın, Türkiye Ticaret Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Matbaası, Ankara 1974.

Sarioğlu, Kerem. “Enron Olayı (Vak’a)”, **Yönetim Dergisi**, Yıl 13, Sayı 41, Ocak 2002.

Süer, A. Zeynep. **Muhasebe Mesleğinde Enron Vak’ası ve Getirdikleri**, İSMMO Yayınları, İstanbul 2004.

Süer, Ayça Zeynep. “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/AycaZeynepSuer.pdf>, E.T. 08.05.2016.

Süzek, Sarper. **İş Hukuku**, Beta Yayınlar, 8. Baskı, İstanbul 2012.

Şahin, Adem. “Riskin Erken Teşhisi Komitesi (TTK m.378 ve 625/1-e’nin Değerlendirilmesi)” **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:2, Yıl 2016, s.287-314.

Şener, Oruç Hami. **Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku**, Ankara 2017.

Talley, Eric. **Disclosure Norms**, University of Pennsylvania Law Review, Vol. 149, 2001.

Tanör, Reha. **Türk Sermaye Piyasası**, Beta Yayınları, İstanbul 2000.

Tarmur, U. Serkan. **Türkiye’ de Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Şirketleri ve Sorunları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetimde Muhasebe ve Finansal Kontrol, İstanbul 1997.

Tekinalp, Ünal. **Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, Tek Kişi Ortaklığı Anonim ve Limited Ortaklıklar, Ortaklıklar Topluluğu Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirme**, 3. Bası, İstanbul 2013, (Yeni Hukuk).

Tekinalp, Ünal. **Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku ile Tek Kişi Ortaklığının Esasları**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul 2012, (Yeni).

- Tekinay, Selahattin, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul 1993, s. 18.
- Tekşen, Mustafa Gökhan. **Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması Suçu** (TCK Madde 239), Ankara 2012, Yetkin Yayınları.
- ¹The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, The History of Institute of Chartered Accountant and Wales, s.xi,1996.
- Topçuoğlu, Metin. **Yeni Türk Ticaret Kanunu' na Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu**, 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ekim-2012.
- Toroslu, Vefa. **Anonim Şirketlerde Denetim**, Adalet Yayınevi, Ankara 2015.
- Tunçomağ, Kenan. **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, Cilt 2, 4. Baskı, İstanbul 1974.
- Turanboy, Asuman. **İnsider Muameleleri (Şirkete Ait Gizli Bilgilerin Haksız Kullanımı)**, Kitap İncelemesi, Ankara 1990.
- Ulusoy, Yasin. **Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2007.
- Urkan, Ercan. **Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Sözleşmeleri ve Sorumluluk**, Yetkin Yayınları, Ankara 2016.
- Usul, Süleyman. “Sermaye Piyasalarının Bütünleştiği Dünyamızda Türk Sermaye Piyasası'nda Muhasebe Denetimi Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi** Yıl 1996, Cilt 1, Sayı 1, s.87-96.
- Uzay, Şaban. “Faaliyet Denetimine Genel Bakış”, <http://www.istanbulsmmm.odasi.org.tr>, E.T. 15.06.2016.
- Yanlı, Veliye. **Sermaye Piyasası Hukuku Çerçevesinde Halka Açık Anonim Şirketler Ve Kamunun Aydınlatılması**, İstanbul 2005.
- Yavuz, Cevdet. “T. Borçlar Kanunu Tasarısına Göre “Kusursuz Sorumluluk” Halleri ve İlkeleri”, <http://e-dergi.marmara.edu.tr/maruhad/issue/viewFile/5000001558/50000000487>, E.T. 13.05. 2017.
- Yavuz, Cevdet. **Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler**, 7. Baskı, İstanbul 2007, Beta Yayınları.
- Yılcı, F. Münevver, Yıldız, Birol, Kiracı, Murat. **Muhasebe Denetimi**, Detay Yayıncılık, Ankara 2013.

Zaif, Figen. “Avrupa Birliği Denetim ve Denetçiye İlişkin Esasların Uyumlaştırılması Çalışması”, **Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2004, 6/3, s.153-177.

Zevkliler ve Havutçu, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, 9. Baskı, Ankara 2007, Seçkin Kitabevi.

