

**T.C.  
GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
ÖZEL HUKUK ANA BİLİM DALI**

**ANONİM ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ  
DENETÇİNİN SORUMLULUĞU**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Nazlı ERCAN**

**Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. H. Ali DURAL**

**HAZİRAN 2012**

## ÖNSÖZ

Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'ne sunulmak üzere, Özel Hukuk Yüksek Lisans Tezi olarak hazırlanan bu çalışmada, Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesinde, anonim şirketlerde bağımsız denetim ve bağımsız denetçilerin denetim faaliyetinden doğan sorumlulukları incelenmiştir.

Tez danışmanım olmayı kabul ederek beni onurlandıran ve konunun belirlenmesinden, tezin tamamlanması aşamasına kadar geçen tüm süreçte, bu çalışmaya değerli vakitlerini ayıran, sabır, anlayış ve değerli katkıları ile yolumu aydınlatan saygıdeğer hocam Yrd. Doç. Dr. H. Ali DURAL'a en derin şükranlarımı sunarım.

Hukuk öğrenimine devam etmem için beni yüreklendiren, bana güvenen ve gösterdiği fedakarlıklar ile bu çalışmanın tamamlanmasında büyük emeği bulunan sevgili eşim Mutlu ERCAN'a minnet ve teşekkürlerimi sunarım.

Öğrenciliğim boyunca gösterdikleri güleryüz ve yardımlar için Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün saygıdeğer yönetim ve çalışanlarına teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

Manevi destekleri ve değerli yorumları ile bu çalışmaya ve bana güç katan değerli dostlarım Can HİSARLI, Siren YEŞİLDAĞ, Karya GÜN DENİZ ve Kemal AYDIN'a en içten teşekkürlerimi sunarım.

## İÇİNDEKİLER

|                  |     |
|------------------|-----|
| ÖNSÖZ.....       | i   |
| İÇİNDEKİLER..... | iii |
| KISALTMALAR..... | ix  |
| RÉSUMÉ.....      | x   |
| ABSTRACT.....    | xv  |
| ÖZET.....        | xx  |
| GİRİŞ.....       | 1   |

## BİRİNCİ BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI, AMACI ve TÜRLERİ

|  |    |
|--|----|
| I. Bağımsız Denetim Kavramı.....   | 5  |
| II. Bağımsız Denetimin Amacı.....  | 9  |
| III. Bağımsız Denetimin Türleri.....   | 13 |
| A. Sürekli Bağımsız Denetim.....   | 13 |
| B. Sınırlı Bağımsız Denetim.....   | 14 |
| C. Özel Amaçlı Bağımsız Denetim.....   | 15 |
| D. İşlem Denetimi ve İşlem Denetçisi.....                                      | 17 |
| 1) İşlem Denetçisinin Şirket Birleşmesindeki Görevleri.....                    | 19 |
| 2) İşlem Denetçisinin Tür Değiştirmedeki Görevleri.....                        | 22 |
| 3) İşlem Denetçisinin Kuruluştaki Görevleri.....                               | 23 |
| 4) İşlem Denetçisinin Sermaye Artırımı ve Sermaye Azaltımındaki Görevleri..... | 24 |
| 5) İşlem Denetçisinin Ayrılma Halindeki Görevleri.....                         | 26 |

|   |    |
|---|----|
| 6) İşlem Denetçisinin Hukuki ve Cezai Sorumluluğu ..... | 26 |
|---|----|

## İKİNCİ BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİMİN KAPSAMI

|  |    |
|--|----|
| I. Bağımsız Denetim Faaliyetinin Kapsamı ..... | 30 |
|--|----|

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİM SİSTEMİNİN MODERN HUKUKTA GELİŞİMİ

|   |    |
|---|----|
| I. Genel Olarak .....   | 33 |
| II. ABD Ticaret Hukukunda Bağımsız Denetim.....                               | 33 |
| A. ABD’de Bağımsız Denetim Sisteminin Gelişimi .....                          | 35 |
| B. ABD’de Yaşanan Şirket Krizleri ve Bağımsız Denetim Sistemine Etkileri..... | 39 |
| 1) Enron Krizi.....   | 39 |
| 2) WorldCom Krizi.....  | 44 |
| 3) Tyco International Krizi.....  | 46 |
| 4) Adelphia Communications.....   | 47 |
| C. Sarbanes Oxley Kanunu .....  | 49 |
| 1) Sarbanes Oxley’in Getirdiği Yenilikler .....                               | 49 |
| 2) Sarbanes Oxley Kanunu Sisteminde Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu.....      | 53 |
| 3) Sarbanes Oxley Kanunu’nun Türk Hukukuna Etkileri.....                      | 56 |
| 4) Sarbanes Oxley’e Getirilen Eleştiriler .....                               | 58 |
| III. Avrupa Birliği .....   | 61 |
| A. Denetimin Standardizasyonu ve Bağımsız Denetimle İlgili Düzenlemeler ..... | 61 |
| B. Avrupa’nın Enron’u: Parmalat Krizi.....                                    | 63 |

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ**

|      |   |     |
|------|---|-----|
| I.   | Hukuki Niteliği.....  | 66  |
| A.   | Hizmet Sözleşmesi ile Karşılaştırılması.....                | 67  |
| B.   | Vekalet Sözleşmesi ile Karşılaştırılması .....              | 71  |
| C.   | Eser Sözleşmesi ile Karşılaştırılması .....                 | 73  |
| II.  | Tarafları.....  | 77  |
| A.   | Bağımsız Denetim Kuruluşu.....                              | 77  |
| B.   | Yeminli Mali Müşavir/ Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ..... | 82  |
| C.   | Denetlemeye Tabi Şirket .....                               | 83  |
| III. | Denetçinin Seçimi ve Sözleşmenin Kurulması.....             | 83  |
| IV.  | Tarafların Yükümlülükleri.....                              | 85  |
| A.   | Bağımsız Denetçinin Yükümlülükleri.....                     | 85  |
| 1)   | Bağımsız Denetim Standartlarına Uygunluk .....              | 85  |
| 2)   | Sır Saklama Yükümlülüğü .....                               | 87  |
| 3)   | Genel Kurul Toplantılarına Katılma.....                     | 90  |
| 4)   | Çalışma Kağıtlarının Saklanması .....                       | 90  |
| 5)   | Bağımsızlık .....   | 91  |
| 6)   | Mesleki Özen Gösterme Yükümlülüğü .....                     | 96  |
| 7)   | Bağımsız Denetim Raporu ve Görüş Yazısının Sunulması .....  | 97  |
| a)   | Görüş Yazısı ve Türleri.....                                | 97  |
| b)   | Olumsuz Görüş Yazısının Doğuracağı Sonuçlar.....            | 99  |
| B.   | Anonim Şirketin Yükümlülükleri .....                        | 100 |
| 1)   | Ücret Ödeme .....   | 100 |
| 2)   | Gerekli Bilgi ve Belgeleri Sağlama .....                    | 101 |
| V.   | Sözleşmenin Sona Ermesi .....                               | 102 |
| A.   | Genel Olarak .....  | 102 |
| B.   | Sözleşme Süresinin Sona Ermesi.....                         | 102 |

|   |     |
|---|-----|
| C. Fesih ile Sona Erme .....                                  | 103 |
| 1) Sözleşmenin Denetçi Tarafından Sona Erdirilmesi.....       | 103 |
| 2) Sözleşmenin Anonim Şirket Tarafından Sona Erdirilmesi..... | 106 |

## **BEŞİNCİ BÖLÜM**

### **BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞU**

|  |     |
|--|-----|
| I. Niteliği .....  | 109 |
| A. Bağımsız Denetçinin Anonim Şirketin Organı Niteliğinde Olup<br>Olmadığı Sorunu .....                                  | 112 |
| II. Kuruluşu .....   | 113 |
| III. Yapısı .....  | 116 |
| A. Genel olarak.....   | 116 |
| B. Organları.....  | 117 |
| 1) Sorumlu Ortak Baş Denetçi .....   | 117 |
| 2) Baş Denetçi .....   | 118 |
| 3) Kıdemli Denetçi .....   | 118 |
| 4) Denetçi .....   | 118 |
| 5) Denetçi Yardımcısı .....  | 119 |
| IV. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Öngörülen Risklerin Erken Teşhisi<br>Komitesi ve SPK'da Yer Alan Denetim Komitesi ..... | 119 |

## **ALTINCI BÖLÜM**

### **BAĞIMSIZ DENETÇİNİN ROTASYONU**

|  |     |
|--|-----|
| I. Rotasyonun Şartları .....   | 124 |
| II. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Denetçi Rotasyonu Düzenlemesine<br>Getirilen Eleştiriler..... | 130 |

## YEDİNCİ BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUĞU

|   |     |
|---|-----|
| I. Genel Olarak .....   | 133 |
| II. Bağımsız Denetimde Sorumluluk Kavramı .....   | 136 |
| A. Sorumluluğun Şartları .....  | 138 |
| 1) Denetim Sözleşmesi .....   | 139 |
| 2) Sözleşmenin İhlali .....   | 139 |
| 3) Zarar .....  | 140 |
| 4) Nedensellik Bağı .....   | 142 |
| 5) Kusur .....  | 142 |
| a) Kusuru İspat Yükü .....  | 145 |
| b) Yardımcı Şahısların Kusurlarından Doğan Sorumluluk .....                                   | 146 |
| III. Bağımsız Denetçinin Finansal Tablolarda Yer Alan Hata ve Hileden Doğan Sorumluluğu ..... | 149 |
| A. Hata ve Hile Kavramı .....   | 149 |
| B. Bağımsız Denetçinin Hata ve Hileden Doğan Sorumluluğunun Kapsamı .....                     | 153 |
| IV. Bağımsız Denetçinin Sorumlu Olduğu Kişiler .....  | 159 |
| A. Denetlenen Anonim Şirket .....   | 159 |
| B. Üçüncü Kişiler .....   | 159 |
| V. Sorumluluktan Kurtulma .....   | 162 |
| A. Bağımsız Denetim Yapma Yükümlülüğü Bulunmaması .....                                       | 162 |
| B. Mevzuata ve Denetim Standartlarına Uygunluk .....  | 162 |
| C. Zarar ile İliyet Bağının Bulunmaması veya Kesilmesi .....                                  | 163 |
| VI. Zamanaşımı .....  | 164 |
| VII. İdari ve Cezai Sorumluluk .....  | 165 |
| A. Cezai Sorumluluk .....   | 165 |
| B. İdari Sorumluluk .....   | 167 |

|                                 |            |
|---------------------------------|------------|
| VIII. Sorumluluk Sigortası..... | 169        |
| <b>SONUÇ.....</b>               | <b>172</b> |
| <b>KAYNAKÇA .....</b>           | <b>175</b> |
| <b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>            | <b>179</b> |



## KISALTMALAR

|          |  |
|----------|--|
| AA       | : Arthur Andersen  |
| ABD      | : Amerika Birleşik Devletleri  |
| AICPA    | : American Institute Of Certified Public Accountants   |
| Bakanlık | : T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı   |
| BBDY     | : Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik |
| BDK      | : Bağımsız Denetleme Kuruluşu  |
| BK       | : Borçlar Kanunu   |
| CAO      | : Chief Accounting Officer   |
| CEO      | : Chief Executive Officer  |
| CFO      | : Chief Financial Officer  |
| CPA      | : Certified Public Accountant  |
| IFAC     | : Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu   |
| ISA      | : International Standards on Auditing  |
| Kanun    | : Yeni Türk Ticaret Kanunu   |
| KHK      | : Kanun Hükmünde Kararname   |
| Kurum    | : Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu   |
| LLP      | : Limited Liability Partnership  |
| m.       | : Madde  |
| NASDAQ   | : National Association of Securities Dealers Automated Quotations                                      |
| PCAOB    | : Public Company Accounting Oversight Board  |
| SAS 99   | : Statement on Auditing Standards No. 99: Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit        |
| SEC      | : Securities and Exchange Commission   |
| SerPK    | : Sermaye Piyasası Kanunu  |
| SOX      | : Sarbanes Oxley Act   |
| SPE      | : Special Purpose Entity   |
| SPK      | : Sermaye Piyasası Kurumu  |
| Standart | : Interim Standarts AU Standart  |
| TDS      | : Uluslararası Denetim Standartlarıyla Uyumlu Türkiye Denetim Standartları                             |
| Tebliğ   | : Sermaye Piyasası Kurulu Seri X No 22 Sayılı Tebliğ   |
| TTK      | : Türk Ticaret Kanunu  |
| TÜRMOB   | : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği                |
| Vd       | : Ve devamı  |
| YBK      | : Yeni Borçlar Kanunu  |
| YTTK     | : Yeni Türk Ticaret Kanunu   |

## RÉSUMÉ

Le thème d'audit indépendant a commencé à venir souvent à l'ordre du jour en tant que pied des débats du nouvel ordre commercial en Turquie qui a gagné de la vitesse avec l'acceptation du Nouveau Code de Commerce Turc dans la Grande Assemblée Nationale Turquie en date du 11 Janvier 2011. Les dispositions concernant l'audit indépendant du Nouveau Code de Commerce qui a amené un système tout à fait différent des dispositions du Code de Commerce numéro 6762 toujours en vigueur lors de la fin de ces travaux, forme la base de l'étude. Le point lourd de l'étude est la responsabilité naissant de l'activité d'inspection des auditeurs indépendants dans le Nouveau Code de Commerce.

Dans cet étude, après avoir mis à l'avant la qualification juridique de l'activité d'audit indépendant présente dans les société anonymes, le contrat d'audit indépendant et les responsabilités réciproques des partis naissant de cet accord ont été examinés avec détail. En prenant en main davantage le Nouveau Code de Commerce et l'Ordre du droit, les thèmes ont donnés la place dans une partie différente au Système des Etats-Unis et à la jurisprudence de l'Union Européen prient pour exemple par le Législateur particulièrement lors de la formation du nouveau système d'audit indépendant.

En se référant aux dispositions du Code de Commerce numéro 6762 toujours en vigueur au cours de la préparation de l'étude et aux dispositions du Nouveau Code de Commerce Turc, les différences présentent entre le système d'audit que les deux lois ont mis en avant ont été avancées. Dans les parties de l'étude concernant particulièrement la qualité du contrat d'audit indépendant et les responsabilités des parties au contrat, des références aux dispositions de la Code des Dettes numéro 818 toujours en vigueur au cours de la préparation de cet étude et aux dispositions de la Nouvelle Code des Dettes numéro 6098 dont l'entrée en vigueur est prévue pour le 1er Juillet 2012 et acceptée par la Grande Assemblée Nationale de Turquie en date du 11 Janvier 2011 ont été réalisées dans l'objectif de comparaison.

Avec l'approbation du Code de Commerce Turc numéro 6102, un nouvel ordre économique va débiter en Turquie. Le Nouveau Code du Commerce Turc, non seulement conduira à des changements significatifs pour les entreprises, permettra de reconstituer les innovations commerciales et entières des changements dans la vie apporte de haut en bas. Afin de comprendre l'esprit de la Loi sur les motifs de la loi fréquemment référence dans notre étude, ont été choisis. Dans la justification du Nouveau Code du Commerce Turc dont la troisième partie réglementée d'audit; Le but de la création d'un système d'audit indépendant sont décrits. Le rapport sera présenté aux concernés, en particulier les actionnaires, et les entreprises de notre

pays, les marchés et les marchés boursiers viendront les résultats financiers peuvent être de plus confiance. Dans les motifs du code, ce qui va accroître la compétitivité de nos entreprises sont exprimés sur les marchés étrangers.

L'esprit du Nouveau Code de Commerce a été construit sur la transparence des exploitations commerciales. La transparence dont la réalisation est souhaitée monte sur deux bases. Ces bases sont le principe d'éclairage du public et le principe de l'image fidèle. La principale fonction du principe de la divulgation au public est de protéger les investisseurs des dégâts et des dangers possibles. L'objectif du principe de la divulgation publique est de fournir des informations fiable et exacte qui peuvent affecter les investisseurs à prise des décisions.

Le Nouveau Code de Commerce oblige toutes les sociétés de l'établissement des sites web et les oblige de diffuser les tableaux financiers, rapports annuels et rapports d'audit. Les tableaux financiers et rapports de toutes sortes doit être publié sur le site web officiel de la société pour une période d'au moins 5 ans. Les autres rapports et informations doit rester au moins 6 mois dans le site Web. Les informations non publiées sur le site de cette façon considèrent comme jamais réglementé.

Le Code de Commerce Turc numéro 6762 en vigueur depuis le 1er Janvier 1957 a donné les directives de la vie commerciale Turc dans une durée de 55 années. Le Code de Commerce présente particulièrement en date du 1er Janvier 1996, date d'entrée en vigueur du Traité d'Union Douanière et au début des années 2000 où nos relations commerciales avec l'Union Européenne ont commencé à se développer, à commencer à mettre en place les besoins au sujet de la suivie des nécessités de la période dans notre pays se trouvant dans un procédé d'adaptation à l'Union Européenne.

Avec la prise d'un état mélangé du sujet d'harmonie avec la législation commerciale possédant des réglementations institutionnelles très différentes et ne pouvant pas être réalisée dans un unique système, le besoin du renouvellement complet du Code de Commerce est apparu. A la tête des objectifs de développement économique de notre pays se trouve l'intégration dans le monde et être un acteur puissant dans les marchés mondiaux. La présence d'un climat juridique conforme à l'investissement extérieur est nécessaire pour que notre pays puisse prendre place dans les marchés mondiaux et puisse accueillir les associés d'investissement puissants. La Turquie est arrivée à une situation d'accueil du capital étranger directement plus haut chaque année et est devenue un des pays enregistrant le plus de progrès dans ce domaine. Le capital étranger entre en contact avec les secteurs de confiance dans leur secteur et donne de l'importance à la confiance et à la transparence dans la législation commerciale du pays où il entre. C'est pourquoi dans notre pays, la voie de réaliser des nouvelles réglementations législatives donnant la place aux lois et institutions réglementaires importantes des marchés internationaux.

Dans notre pays qui se préparant à grandir et à devenir influent dans les marchés leaders du monde, les nouvelles réglementations ont été réalisées premièrement sous la direction de l'Autorité des Marchés Financiers. La notification

Numéro de Série X No 22 organisée en prenant pour base le code de Sarbane Oxley aux États-Unis. Particulièrement dans le domaine d'audit indépendant est un des premiers exemples de cette nouvelle réglementation.

Au-delà des changements réalisés à la base des institutions, les travaux de préparation du Nouveau Code de Commerce débutés pour créer un changement de fond et une nouvelle réglementation, ont pris fin avec l'acceptation du projet du Nouveau Code de Commerce par la Grande Assemblée Nationale de Turquie en date du 13 Janvier 2011 et avec son approbation par Onzième Président de la République Turquie Abdullah GÜL en date du 14 Février 2011.

Avec la promulgation du projet de loi, tous les acteurs de la vie commerciale ont rencontrés un rythme de travail intense au cours de la période de conformation et de préparation au Nouveau Code de Commerce Turc. Le Nouveau Code de Commerce Turc a amené la réglementation que tous les associés soient soumis à un audit indépendant sans prendre en compte les actions négociées a la bourse. Dans le code, les auditeurs étant auparavant en qualité d'organe de l'association ont été extraient d'être l'organe de la société anonyme.

En vertu des dispositions du Nouveau Code de Commerce Turc, les tableaux financiers des sociétés anonymes et des groupes de sociétés seront inspectés par des auditeurs indépendants selon les Normes d'Audit en Turquie conformes aux Normes Internationales d'Audit. Le rapport d'activité annuel du Conseil d'Administration a de même été incluse dans le cadre de l'activité d'audit. Les tableaux financiers ne passant pas par l'inspection de l'auditeur indépendant et les rapports d'activité annuels du Conseil d'Administration ne passant pas de l'inspection de l'auditeur indépendant seront considérés comme jamais réglementé légalement.

Le Nouveau Code de Commerce Turc a également pris soin dans le sujet de l'indépendance de l'auditeur pour que les auditeurs indépendants allant devenir des acteurs les plus importants de la nouvelle réglementation économique puissent mettre en place leurs tâches comme nécessaire et va essayer de créer cette indépendance selon les dispositions diverses. L'activité d'audit dans le Nouveau Code de Commerce Turc a été règlementée conformément aux nécessités et à l'éthique de la profession et de façon à inclure la détermination des éventuels risques. La tâche de déterminer l'éthique professionnelle en question a été attribuée à l'Institution de la Supervision Publique, de la Comptabilité et des Normes d'Audit avec le Décret publié dans le Journal Officiel datant du 2 Novembre 2011.

Une des autres réglementations en vue de permettre l'indépendance de l'auditeur est la rotation d'auditeur dans le code. L'objectif visé avec l'application d'une rotation dans l'audit indépendant est d'empêcher les relations probables et les amitiés de profit sentimental ou financier pouvant être formés suite aux conditions de travail durant longtemps entre l'auditeur et les responsables de la société inspectée. L'union de profit sentimental ou financier pouvant se former entre l'auditeur et les responsables de la société inspectée va empêcher que l'auditeur agisse sans partie dans sa tâche et en conclusion le risque que le rapport d'audit de démontre par la réalité va apparaitre. Selon le Nouveau Code de Commerce, si l'auditeur employé

pour qu'une institution d'audit indépendant inspecte une société a donné un rapport d'audit sept années consécutives pour cette société, cet auditeur est changé pour une durée d'au minimum deux années.

Les tableaux et les rapports financiers publiés par les exploitations constituent la base de la circulation d'informations présente dans le marché de capital. L'annonce à tous les concernés de ces informations d'une façon complète, exacte et efficace est une condition indispensable pour la présence d'un marché de capital puissant. Les rapports d'audit sont des sources importantes où les investisseurs peuvent obtenir des informations sur les sociétés. L'objectif principal du phénomène d'audit dans les sociétés anonymes est de protéger les intérêts des associés et des propriétaires de part et avec ceci, de pouvoir inspecter les procédures d'administration et les comptes de la société sans être soumis à une pression.

En vertu du "*Principe de l'Image Fidèle*" qui est un concept énoncé spécialement dans l'article 515 du Nouveau Code de Commerce, il faut que le rapport d'audit et le texte d'avis mis en avant en conclusion à l'audit reflètent la réalité. Dans le rapport d'audit allant être présenté par l'auditeur, sera précisé si le Conseil d'Administration agit conformément ou non aux lois, si des phénomènes menaçant la présence de la société ont été trouvés ou pas, si les cahiers commerciaux sont tenues conformément ou pas à la législation, si les tableaux financiers et les rapports annuels sont conformes ou pas au principe d'honnêteté et de transparence, et enfin le cadre et la qualité de l'audit seront précisés.

En conclusion à l'audit, l'auditeur peut donner un avis favorable ou défavorable, un avis à condition ou peut se retirer d'avis. L'avis de l'auditeur est de qualité à affecter les décisions du Conseil Général et si le Conseil d'administration restera ou pas à sa tâche. En résultat à un avis défavorable de l'auditeur, le conseil d'administration devra démissionner.

Dans les Normes Internationales d'Audit a été précisé que la responsabilité de l'auditeur indépendant est limité à préciser une assurance conforme concernant la préparation conformément aux standards de comptabilité des tableaux financiers acceptés généralement et qu'un autre de cet auditeur ne peut pas être tenue responsable d'erreur ou de corruption probables dans les tableaux financiers. Effectivement, la gestion de la société est elle-même responsable de l'exactitude des informations et des enregistrements comptables présents dans les rapports financiers. L'auditeur indépendant ne peut pas être tenue responsable de la découverte des corruptions.

La responsabilité de l'instruction d'inspection indépendante née de l'activité d'audit est une responsabilité basée sur un contrat. Dans les dettes naissant du contrat, au cas où la dette ne soit pas du tout accomplie ou ne soit accomplie comme nécessaire, l'endetté est dans l'obligation d'indemniser les dommages nés de ceci jusqu'à ce qu'il prouve qu'aucune faute ne peut lui être chargée.

Les responsabilités des auditeurs face à l'erreur et à la tricherie sont règlementés dans des documents internationaux divers, mais le cadre principal de la responsabilité est dessiné avec le fonctionnement de l'audit conformément aux Normes Internationales d'Audit. En fondement, au cas où les données financières de la société ne représentent pas la réalité, la responsabilité appartient à la Gestion de la Société. La responsabilité des auditeurs est exprimée avec "*Reasonable Assurance*". Si la société d'audit et les auditeurs ont montrés le soin et la diligence professionnels attendues de leur part et ont agi dans toutes les étapes de la procédure d'audit conformément aux principes et aux normes d'audit.

Dans l'article 398 du Nouveau Code de Commerce Turc, la reflétassions ou pas de la situation matérielle et financière de la société et du groupe conformément au principe de l'image fidèle par l'audit, et en cas de non réflexion, la réalisation de la précision de ses raisons honnêtement a été mis sous sentence.

Alors que l'Article 554 à règlementé la responsabilité de l'auditeur de traitement et des auditeurs spéciaux inspectant les tableaux financiers de fin d'année et consolidés de la société et du groupe de société, leurs rapports, leurs comptes, la fondation de la société, la hausse de capital, la diminution de capital, la fusion, la décomposition, le changement de genre, l'exportation de biens mobiliers ou une autre quelconque procédure et décision de la société, au cas où ceux-ci agiraient avec faute dans la réalisation de leur tâche législative et en raison du dommage qu'ils provoqueraient contre à la fois la société et à la fois les propriétaires de part et les créanciers de la sociétés.

En terme général, le Nouveau Code de Commerce Turc vise que toutes les sociétés en activité dans le marché commercial puissent être inspectées avec plus de transparence, de professionnalité et d'indépendance et puissent donner des comptes et possèdent une structure de responsabilité face à tous les investisseurs sans différenciation de taille de société. L'audit indépendant est devenu obligatoire pour faire face à la concurrence difficile des marchés mondiaux et pour pouvoir former des acteurs commerciaux forts, administrés avec les principes de gestion institutionnelle et les normes internationales d'audit ont été montrées comme référence dans les tableaux financiers et les rapports financiers.

Le Nouveau Code du Commerce Turc mise en œuvre obligatoire les pratiques internationales a notre pays. La nouvelle loi sur le commerce, basé sur le système d'audit indépendant a accepté qu'une enquête publique sont disponibles pour la mise en œuvre de la loi.

Les règlements secondaires sur les normes d'audit et sur la mise en place et les principes de la société d'audit indépendants ne sont pas encore publiés pendant que nous effectuons cette étude. Les articles autorise les institutions pour les règlements secondaires entrera en vigueur le 1er Juillet 2012 avec la même date que le Code de Commerce. Pour cette raison, le point de vue juridique, toutes les dispositions seront effectués avant cette date seront obsolètes. 2 Juillet 2012 est attendu pour la publication des règlements secondaires qui est rapporté prêt a publiée par le Ministère des Douanes et de Commerce.

## ABSTRACT

Independent audit has been at the top of the agenda frequently as one facet of the discussions of new trade patterns which has gained momentum with the adoption of the New Turkish Commercial Code through the Grand National Assembly of Turkey on January 11, 2011. Provisions of the New Commercial Code which is bringing a completely different system on independent audit, compared to the provisions of the Commercial Law No. 6762 which was still in force; while we were about completing this paper, constitutes the basis of the study. The main focus of our study is the responsibilities of the independent auditors arising from the audit activity in the New Turkish Commercial Code's system.

The independent audit agreement with the details thereof and the responsibilities of the parties under this agreement shall be examined in this paper, after addressing the legal bases of audit activity in joint-stock companies. Much as the topics are mainly examined within the New Turkish Commercial Code and Turkish positive legal system, the United States and the European Union jurisprudence taken as a model system by the legislator especially when creating a new independent audit system has also been included the paper in a separate section.

The provisions of the Commercial Law No. 6762, which was still in force while we were in the process of completing this paper and the New Turkish Commercial Code were taken as reference and also, differences between the two Codes incident to the audit system have been put forward. The provisions of the Code of Obligations No. 818, and the New Code of Obligations No. 6098 which was adopted by the Grand National Assembly of Turkey on January 11, 2011 and will enter into force on July 1, 2012 was comparatively studied in this paper especially, in the part germane to the independent audit system and responsibilities of the parties of the audit agreement.

A new economic order will begin in Turkey with the enactment of the New Turkish Commercial Code No. 6102. The New Turkish Commercial Code will not only result in great changes for companies, will be rebuilt from top to bottom of all commercial innovations and introduces changes in commercial life. In order to understand the spirit of the New Code, we are often encouraged to apply for the ground reasons of the Code. The third part of the overall justification for the New Commercial Code, regulating the auditing, explains the purpose of the independent audit. The reason states that the independent audit finishes with the final report which based on the public disclosure principle and the true and fair view principles. The report will be presented to the shareholders, especially those concerned, so that our country's companies, markets and stock exchanges can be called as financial

results will be trusted location. The reason expresses that; the Turkish enterprises will increase their competitiveness in foreign markets.

The foundation of the New Commercial Code is built on transparency in commercial enterprises. The desired transparency to be provided stands on two pillars. These pillars are the public disclosure principle and the true and fair view principle. The main function of the principle of public disclosure is protecting the investors against the loss and possible hazards. Through the principle of public disclosure, the investors may have a reliable and exact reach to any kind of information that may affect the investors to make decisions.

The New Commercial Code obliges the all types of the companies, to establish an official website and to publish the financial statements, annual reports and audit reports on this web site. All kinds of reports with especially financial reports must be published for least of five years of period on the companies' official web site. The other reports and information should remain at least 6 months on the web site. The information will be forced as unpublished even if they are not published as this way. With this rule, the Code aims the easily and cheaper way to access the corporate data and the transparency principle to be used as an effective management policy. The independent audit, as the main subject of this paper, serves as the one aspect of the transparency principle and gives the opportunity to the investors to get the information about the company and protect their interests.

The true and fair view principle is determined on the New Turkish Commercial Code article number 515. The financial statements of the company are regulated according to the Accounting Standards of Turkey and releases as to reflect the company's debts and obligations; its property holdings, and exact activity results, understandable, comparative, in accordance with the type of the business; as a transparent and reliable truth, honest, just and faithful to the originals.

The Turkish Commercial Code No. 6762 which has been in force as from the date of January 1, 1957 has guided the Turkish commercial life during a period of 55 years. In particular, the current Commercial Code could not manage to keep pace with the requirements regarding the needs of our country which was in harmonization process with the European Union following the Ankara Association Agreement which has entered into force on the date of January 1, 1996 and since our commercial relations began to develop with the European Union as from the early 2000s. It became necessary to regenerate completely the Commercial Law after the issue of compliance with a commercial legislation which could not be performed within a single system and which contained very different institutional arrangements began to get complicated.

Turkey's economic development first and foremost goals are to be integrated into the world and take part as a strong actor in the world markets. An appropriate legal climate fit for foreign investment must exist in order that our country has a voice in world markets and be able to host strong investment trusts. Turkey every year attracts more foreign direct investment and has become one of the countries and one of world's largest progressing countries in this area. Foreign direct investors give



much more importance to the reliability and transparency on their reliable sectors and the legislation of the country where they enters. For this reason, our country preferred to make new legal arrangements including important regulatory laws and legal institutions of the international markets.

The new regulations were first made under the leadership of the Capital Markets Board of Turkey in our country, preparing to grow and have a say in the world's leading markets. Especially Statement Serial X No. 22 prepared on the basis of Sarbanes Oxley Act of the United States of America in the field of independent audit is one of the first examples of this new order.

Preparatory work for the New Commercial Code, in addition to the changes made on the basis of institutions, to create a radical change and a new layout has ended by the adoption of the New Commercial Code by Turkey Grand National Assembly on January 13, 2011 and by the approval of Abdullah GÜL, the Eleventh President of the Republic of Turkey, on February 14, 2011 nearly after a period of nine years.

With the enactment of the Code, all the actors of commercial business life have faced an intense work pace during the compliance and preparation process of the New Turkish Commercial Code. The New Turkish Commercial Code has brought the issue of all the companies to be subject to independent audit if their shares processing in the stock market or not. Auditors, who were formerly an entity of a company, will be an independent establishment or an independent auditor. The financial statements of joint stock companies and corporations, in accordance with the provisions of the New Turkish Commercial Code, shall be audited by independent auditors in compliance with International Auditing Standards and Turkish Auditing Standards. Annual report of the executive board is included within the scope of the audit activity. Unaudited financial statements and annual reports of the executive board will be deemed as not regulated at all.

The New Turkish Commercial Code has highlighted the issue of auditors' independence and tried to create the independence by various provisions. Audit system in the New Turkish Commercial Code has been regulated in accordance with the requirements of the profession and the ethics thereof to cover the assessment of possible risks. Determination role of cited professional ethics and principles has been given to the Public Oversight of Accounting and Auditing Standards Agency by the Decree Law published in the Official Gazette on November 2, 2011.

Another regulation to ensure the independence of the auditor is the auditor rotation stated in the New Turkish Commercial Code. What is intended by the independent audit rotation implementation to avoid the possible emotional or material benefit relationships and friendships between the auditor and audited company executives that may occur as a result of long-lasting working hours. The possible emotional or material benefit relationships and friendships between the auditor and the audited company executives may prevent subjectivity on the auditors' act and as a result, the audit report will bear a risk of not reflecting the reality. According to the New Commercial Code, if an auditor charged by an independent

audit organization to audit a company has given the audit report for that company for seven years in a row, then the auditor will be changed at least of two years.

Financial statements and reports of the companies are the basis of the information in capital markets. The notification of this information in a complete, accurate and effective manner to all concerned parties is an indispensable condition for the existence of a strong capital market. Audit reports are the important sources for the investors of getting inside information from the companies. The main objective of the independent audit is to protect the interests of the shareholders and the investors.

The audit report and the final opinion letter obtained as a result of the independent audit; should reflect the facts in accordance with the true and fair view principle on which there is special emphasis in our New Turkish Commercial Code article number 515. It will be stated in the audit report to be presented by the auditor; whether or not the executive board's operations are in accordance with the law or there are cases that threaten the existence of the company, the keeping of the commercial books is lawful or whether financial statements and the annual report run in with the principle of honesty and transparency as well as the nature and scope of the independent audit.

As a result of the independent audit, the auditor's opinion may be positive or negative or conditional or he may not give any opinion. Auditor's opinion has an effective on the decisions of the general assembly and that if the executive board will remain in charge or not. The executive board will have to resign as a result of the negative opinion of the independent auditor.

The independent auditor's responsibility in International Auditing Standards is cited as being limited to render reasonable assurance if the financial statements are prepared in accordance with generally accepted accounting standards and that same will not be held responsible for the possible fraud and mistakes in the financial statements. In fact, the company's executive board is responsible for the fraud and mistakes contained in the financial reports and accounting records and the compliance of transactions with laws and regulations. Independent auditor cannot be held responsible for not being able to reveal the frauds.

The responsibility through the auditing activity of the independent auditor is a contractual responsibility. If the obligations through the audit agreement are not paid at all or not paid properly uploaded it is obliged to compensate any damage caused unless the parties shows proof incident to any defect thereof. The responsibilities of the auditors against mistakes and fraud have been governed through the various international instruments however the main framework of responsibility is determined according to the implementation of the independent audit in compliance with International Auditing Standards. In principle, the responsibility that the company's financial data must reflect the facts belongs to the executive board of the company. Auditor's responsibility is represented with "*Reasonable Assurance*". The auditors shall not be found responsible if they showed professional care and attention expected from them at every stage of the auditing process and treated in a way as

stated in the auditing principles and standards. The New Turkish Commercial Code Article 398, has stipulated, the independent audit will be in a way to state honestly if financial status and the assets of the company have been reflected in accordance with the principle of the true and fair view principle and the reasons if it's not.

Article 554 has governed, if the auditor who audits year-end and consolidated financial statements, reports and accounts of the company or the group of companies and the transactions, the company's establishment, increase, reduction, merger, division, type change or the issuance of securities transaction or any other transaction and decision flawed execution of their duties they will be held responsible against both the company and their shareholders for damages due.

The New Turkish Commercial Code, has aimed to make the structure of companies operating in the commercial market be more transparent, professional and independently auditable, accountable and that can be held responsible to all investors on the market without having to distinguish between large and small. Independent audit has been made compulsory in order to create strong commercial actors governed by the principles of corporate governance, and international auditing standards have been shown as reference for the financial statements and financial reports to cope with strong competition in world markets.

The international practices will be compulsory with the New Commercial Code of Turkey. Implementation of the International Financial Reporting Standards and International Auditing Standards will enhance the reliability of the Turkish companies in the first place, even with the global world economy got closer to the Turkey. The companies will plan their financial tables with the Accounting Standards of Turkey, which fully compatible with International Financial Reporting Standards, after the New Commercial Code will come into force. The new system will transform the accounting and registration which is only used for the tax law, to the purpose of getting information within the companies' financial situations.

The New Commercial Code, while stating the independent audit system as a basic element of the new commercial system, has posed by the public with regarding the implementation of the Code. First of all, the secondary regulations, regulating the establishment of auditing companies and the main principles of the independent auditing, has not been published yet, while we were about to complete this paper.

The articles regulate the licenses of the independent audit will come into force on the date of 01.07.2012 with the Code itself. For this reason, the regulations and enactments made before the date will be obsolete. The date of 02.07.2012 is expected to publish the secondary regulations which are stated already prepared, by the Ministry of Customs and Trade of Turkey.

## ÖZET

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde 11 Ocak 2011 tarihinde kabul edilmesi ile birlikte hız kazanan yeni ticaret düzeni tartışmalarında, bağımsız denetim konusu sıkça gündeme gelmeye başlamıştır. Çalışmamızı tamamladığımız sırada halen yürürlükte bulunan 6762 sayılı Ticaret Kanunu hükümlerinden farklı bir sistem getiren Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun bağımsız denetime ilişkin hükümleri; çalışmamızın temelini oluşturmaktadır. Çalışmamızın ağırlık noktası ise, bağımsız denetçilerin denetim faaliyetinden doğan sorumluluklarıdır.

Çalışmamızda, anonim şirketlerdeki bağımsız denetim faaliyetinin hukuki niteliği ortaya konulduktan sonra, ayrıntıları ile bağımsız denetim sözleşmesi ve tarafların bu sözleşmeden doğan sorumlulukları incelenmiştir. Konular ağırlıklı olarak Yeni Türk Ticaret Kanunu ve pozitif hukuk düzeni içerisinde ele alınmakla birlikte, özellikle yeni bağımsız denetim sistemi oluşturulurken Kanun Koyucu tarafından örnek alınan Amerika Birleşik Devletleri denetim sistemi ve Avrupa Birliği içtihatına ayrı bir bölüm içerisinde yer verilmiştir.

Çalışmamızın hazırlanması sürecinde halen yürürlükte bulunan 6762 sayılı Ticaret Kanunu ve Yeni Türk Ticaret Kanunu hükümlerine değinilerek, iki kanunun içerdiği denetim sistemleri arasındaki farklar ortaya konulmuştur. Çalışmamızın özellikle bağımsız denetim sözleşmesinin niteliği ve sözleşmenin taraflarının sorumluluklarına ilişkin bölümlerinde, çalışmamızın hazırlanışı sürecinde halen yürürlükte olan 818 sayılı Borçlar Kanunu ve 11 Ocak 2011 tarihinde TBMM'de kabul edilmiş olan ve 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe gireceği öngörülmüş olan 6098 sayılı Yeni Borçlar Kanunu hükümlerine karşılaştırmalı olarak değinilmiştir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yasalaşması ile Türkiye'de yeni bir ekonomik düzen başlayacaktır. Yeni Türk Ticaret Kanunu sadece şirketler için büyük değişikliklere yol açmayacak, tüm ticari hayatı yeniden inşa edecektir. Kanunun ruhunu anlayabilmek için çalışmamızda sık sık kanunun gerekçelerine de başvurma yoluna gidilmiştir. Yeni Ticaret Kanunu'nun denetlemeyi düzenleyen üçüncü bölüm genel gerekçesinde, bağımsız denetim sisteminin getirilmesindeki amaç; kurumsal yönetim ve dürüst resim ilkeleri bağlamında tam bir denetimin sonuçlarının, açık, anlaşılabilir ve kamuyu aydınlatma ilkeleri uyarınca düzenlenmiş bir raporla pay sahipleri başta olmak üzere ilgililere sunulması ve böylece bağımsız denetim ilkeleri ve Türkiye Muhasebe Standartlarını ile uyumlu nitelikteki denetlemenin, ülkemizin şirketlerini, pazarlarını ve borsalarını, finansal sonuçlarına güvenilebilir

konuma getirmesi olarak açıklanmıştır. Bu amaçla, işletmelerimizin dış pazardaki rekabet gücünün yükseleceği ifade edilmiştir.

Yeni Ticaret Kanunu'nun ruhu, ticari işletmelerde şeffaflık üzerine inşa edilmiştir. Sağlanmak istenen şeffaflık, iki temel üzerinde yükselmektedir. Bu temeller; kamuyu aydınlatma ilkesi ve dürüst resim ilkesidir. Kamuyu aydınlatma ilkesinin esas fonksiyonu, yatırımcıyı zarar ve olası tehlikelerden korumaktır. Kamuyu aydınlatma ilkesi ile yatırımcıların karar almalarını etkileyebilecek her türlü bilgiye güvenilir ve tam olarak ulaşmaları hedeflenmektedir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu, tüm şirketlere internet sitesi kurulması ve internet sitelerinde finansal tabloların, faaliyet raporlarının ve denetim raporlarının yayınlanması zorunluluğunu getirmektedir. Finansal tablolar ile her türlü raporlar en az 5 yıl süre ile şirket resmi internet sitesinde yayınlanmak zorundadır. Diğer rapor ve bilgiler ise en az 6 ay süreyle internet sitesinde yayınlanmalıdır. Bu şekilde yayınlanmamış bilgiler, yayınlanmamış hükmünde olacaktır. Bu kural ile Kanun, şirket verilerine kolaylıkla ve ucuz yoldan ulaşılmasını ve şeffaflığın etkin bir yönetim ilkesi olarak kullanılmasını hedeflemektedir. Çalışmamızın konusunu oluşturan denetim de bir yanı sıra şeffaflık ilkesine hizmet etmekte ve yatırımcılara şirkete dair bilgilere ulaşım durum saptaması yapma olanağı vererek şirket üzerindeki çıkarlarının korunmasına hizmet etmektedir.

Dürüst Resim İlkesi; Yeni Türk Ticaret Kanunu madde 515'te tanımlanmıştır. Buna göre; anonim şirketlerin finansal tabloları, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre; şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak gerçeği; dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır.

1 Ocak 1957 tarihinden itibaren yürürlükte bulunan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 55 yıllık bir süreçte Türk ticaret hayatına yön vermiştir. Özellikle Gümrük Birliği Andlaşmasının yürürlüğe girdiği 1 Ocak 1996 yılı ve Avrupa Birliği ile Ticari ilişkilerimizin gelişmeye başladığı ikibinli yılların başından itibaren Ticaret Kanunu; Avrupa Birliği uyum sürecinde bulunan ülkemizde çağın gereklerine ayak uydurmak hususunda ihtiyaçları yerine getirememeye başlamıştır. Büyük bir sistem dahilinde yapılmayan ve çok farklı düzlem ve kurumsal düzenlemeleri barındıran ticari mevzuatın birbiri ile uyumlanmasının karmaşık bir hal almaya başlamasıyla, Ticaret Kanunu'nun tamamen yenilenmesine ihtiyaç duyulmuştur.

Ülkemizin ekonomik kalkınma hedeflerinin başında, dünyaya entegre olmak ve dünya piyasalarında güçlü bir aktör olarak yer almak bulunmaktadır. Ülkenin dünya piyasalarında söz sahibi olması ve güçlü yatırım ortaklıklarına ev sahipliği yapabilmesi için dış yatırıma uygun bir hukuki iklimin mevcut olması gerekmektedir. Türkiye, her yıl daha fazla doğrudan yabancı sermaye yatırımı çeker duruma gelmiş

ve bu alanda dünyada en çok ilerleme kaydeden ülkelerden birisi olmuştur. Yabancı sermaye; sektörlerinde güven duyulan şirketlerle temasa geçmekte ve yatırım yapacağı ülkenin ticari mevzuatında, güvenilirlik ve şeffaflığa önem vermektedir. Bu sebeple, uluslararası piyasaların önemli düzenleyici kanun ve kurumlarına yer veren düzenlemeler yapma yoluna gidilmiştir.

Büyümeye ve dünyanın lider piyasalarında söz sahibi olmaya hazırlanan ülkemizde, yeni düzenlemeler ilk olarak Sermaye Piyasası Kurumu liderliğinde yapılmıştır. Özellikle bağımsız denetim alanında A.B.D'deki Sarbanne Oxley Yasası baz alınarak düzenlenen Seri X No 22 Sayılı Tebliğ; bu yeni düzenin ilk örneklerinden biridir.

Kurumlar bazında yapılan değişikliklerin ötesinde, köklü bir değişiklik ve yeni bir düzen yaratmak için başlanan Yeni Ticaret Kanunu hazırlık çalışmaları, yaklaşık 9 yılın ardından, Yeni Ticaret Kanunu Tasarısı'nın 13 Ocak 2011 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce kabulü ve 14 Şubat 2011 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti Onbirinci Cumhurbaşkanı Abdullah GÜL tarafından onaylanmasıyla sona ermiştir.

Tasarının yasalaşması ile birlikte, ticari hayatın tüm aktörleri Yeni Türk Ticaret Kanunu'na uyum ve hazırlık sürecinde yoğun bir çalışma temposuyla karşılaşmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu, hisselerinin borsada işlem görmesine bakılmaksızın tüm ortaklıkların bağımsız denetime tabi olmaları düzenini getirmiştir. Kanunda, eskiden ortaklığın bir organı niteliğinde olan denetçiler; anonim şirketin organı olmaktan çıkarılmıştır.

Anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları, Yeni Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereğince; bağımsız denetçiler tarafından, Uluslararası Denetim Standartları'yla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre denetlenecektir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu da denetim faaliyeti kapsamını dahil edilmiştir. Bağımsız denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporları hukuken hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu, yeni ekonomik düzenin en önemli aktörlerinden olacak bağımsız denetçilerin, görevlerini gereği gibi yerine getirebilmeleri için denetçinin bağımsızlığı konusuna ayrıca özen göstermiş ve çeşitli hükümlerle bu bağımsızlığı yaratmaya çalışmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda denetleme faaliyetinin, mesleğin gereklerine ve etiğine uygun olarak ve muhtemel risklerin tespitini de kapsayacak şekilde yapılması gerektiği düzenlemiştir. Sözkonusu meslek etik ve ilkelerinin belirlenmesi görevi; 2 Kasım 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan Kanun Hükmünde Kararname ile, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na verilmiştir.

Denetçinin bağımsızlığını sağlamaya yönelik diğer bir düzenleme de Kanun'da denetçi rotasyonuna yer verilmiş olmasıdır. Bağımsız denetimde rotasyon uygulaması ile amaçlanan; denetçi ile denetlenen şirket yöneticileri arasında uzun süren çalışma şartları sonucunda oluşabilecek muhtemel duygusal veya maddi menfaat ilişkilerinin ve 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 doğacaktır. Yeni Ticaret Kanunu'na göre; bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketi denetlemesi için görevlendirdiği denetçi, yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir.

İşletmelerin yayınladığı mali tablolar ve raporlar, sermaye piyasasındaki bilgi akışının temelini oluşturmaktadır. Bu bilgilerin tam, doğru ve etkin bir şekilde tüm ilgililere duyurulabilmesi, güçlü bir sermaye piyasasının varlığı için vazgeçilmez koşullardır. Denetim raporları, şirketler hakkında yatırımcıların bilgi alabilecekleri önemli kaynaklardır. Anonim şirketlerdeki denetim olgusunun temel hedefi; genel olarak ortaklığın ve pay sahiplerinin çıkarlarını korumak ve bununla birlikte, yönetim işlemlerini ve şirket hesaplarını baskıya maruz kalmaksızın denetleyebilmektir.

Yeni Ticaret Kanunu madde 515'te özel olarak vurgu yapılan bir kavram olan "*Dürüst Resim İlkesi*" gereğince, denetim sonucu ortaya konan denetim raporu ve görüş yazısının gerçeği yansıtmaması gerekir. Denetçi tarafından sunulacak olan denetim raporunda; yönetim kurulunun yasalara uygun hareket edip etmediği, şirketin varlığını tehdit eden olguların bulunup bulunmadığı, ticari defterlerin hukuka uygun tutulup tutulmadığı, finansal tabloların ve yıllık raporun dürüstlük ve şeffaflık ilkesine uygun düşüp düşmediği, denetimin kapsamı ve niteliği belirtilecektir.

Denetim sonucu, denetçi olumlu veya olumsuz görüş, şartlı görüş verebilir ya da görüş vermektan kaçınabilir. Denetçi görüşü, genel kurul kararlarını ve yönetim kurulunun görevde kalıp kalmayacağını etkileyici niteliktedir. Olumsuz denetçi görüşü sonucunda yönetim kurulunun istifa etmesi gerekecektir.

Uluslararası Denetim Standartlarında, bağımsız denetçinin sorumluluğunun, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlandığına ilişkin makul güvence bildirmekle sınırlı olduğu belirtilerek; bunun dışında, denetçinin finansal tablolardaki olası yanlışlık ve yolsuzluklardan sorumlu tutulamayacağına yer verilmiştir. Zira, finansal raporlarda yer alan bilgilerin ve muhasebe kayıtlarının doğruluğundan, işlemlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğundan şirket yönetimi bizzat sorumludur. Bağımsız denetçi, yolsuzlukların ortaya çıkarılmamasından sorumlu tutulamaz.

Bağımsız denetim kuruluşunun denetim faaliyetinden doğan sorumluluğu, sözleşmeye dayanan bir sorumluluktur. Sözleşmeden doğan borçlarda, borcun hiç veya gereği gibi ifa edilmemesi halinde borçlu kendisine hiçbir kusurun yüklenemeyeceğini ispat etmedikçe, bundan doğan zararı tazminle yükümlüdür.

Denetçilerin, hata ve hileye karşı sorumlulukları ise çeşitli uluslararası belgelerde düzenlenmekle birlikte, sorumluluğun ana çerçevesi, denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına uygun yürütülmesi ile çizilmektedir. Esas olarak, şirketin finansal verilerinin gerçeği yansıtmasında sorumluluk, şirket yönetim kuruluna aittir. Denetçilerin sorumluluğu “*Reasonable Assurance*” (makul güvence) ile ifade edilmektedir. Denetim şirketi ve denetçiler, kendilerinden beklenen mesleki özen ve titizliği göstermişler ve denetim sürecinin her aşamasında denetim ilke ve standartlarına uygun şekilde davranmışlar ise sorumlulukları bulunmayacaktır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu madde 398’de, denetlemenin, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini dürüstçe belirtecek şekilde yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu Madde 554, şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçinin; şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen işlem denetçisi ve özel denetçilerin; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumlu olacaklarını düzenlemiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu genel anlamda; ticaret piyasasından faaliyet gösteren tüm şirketlerin daha şeffaf, profesyonel ve bağımsız olarak denetlenebilir, hesap verebilir ve piyasaya ve küçük büyük ayırt etmeden tüm yatırımcılara karşı sorumlu tutulabilecekleri bir yapıya sahip olmalarını hedeflemiştir. Dünya piyasalarındaki zorlu rekabetle baş edebilecek, kurumsal yönetim ilkeleri ile yönetilen güçlü ticari aktörler oluşturabilmek için bağımsız denetim zorunlu hale getirilmiş ve mali tabloların ve finansal raporların düzenlenişinde uluslararası denetim standartları referans gösterilmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile uluslararası uygulamaların, ülkemizde de uygulanması zorunlu hale gelecektir. Uluslararası finansal raporlama standartlarının ve Uluslararası Denetim Standartlarının ülkemizde de uygulanması öncelikle şirketlerimizin, dolayısıyla da ülkemizin güvenilirliğini artırarak, Türkiye’yi ekonomik küresel dünya ile daha da yaklaştıracaktır. Şirketler Yeni Ticaret Kanunu ile birlikte, mali tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları’na göre hazırlayacaktır. Bu düzenleme,



mevcut sistemde, pratikte yalnızca vergi kanunları hükümlerine göre tutulan muhasebe ve kayıt düzenini değiştirmekte ve artık şirketlerin mali durumları hakkında bilgi sağlama amacına hizmet eder bir şekilde dönüştürmektedir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu, bağımsız denetim sistemini esas kabul etmekle birlikte, kanunun uygulanmasına yönelik kamuoyunda cevaba kavuşmamış bazı sorular mevcuttur. Öncelikle, sistemde ana unsur olarak yer alan bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş ve esaslarına ve bağımsız denetim standartlarına ilişkin ikincil düzenlenmeler çalışmamızı tamamladığımız sırada henüz yayınlanmış değildir.

İkincil düzenlemeleri çıkaracak kurumlara yetki veren 6103 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Uygulama Şekli Hakkında Kanun, Türk Ticaret Kanunu'nun kendisi ile birlikte, 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecektir. Bu sebeple, bu tarihten önce yapılacak tüm düzenlemeler hukuksal açıdan kadük olacaktır. T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından, tamamının hazır olduğu belirtilen ikincil mevzuatların yayınlanması için 02 Temmuz 2012 tarihi beklenmektedir.

## GİRİŞ

Ekonomik gelişmelere paralel olarak sermaye piyasasının ortaya çıkması ve tasarrufların önemli bir kısmının özel kuruluşlar kanalıyla üretim ve yatırıma dönüşmesi, özellikle halka açık anonim şirketlerin sayısında önemli oranda artışa yol açmıştır. Sermayedar ile yönetici farkının ortaya çıkması ile birlikte, şirketlerin muhasebe bilgileri daha geniş bir çevre tarafından takip edilir hale gelmiştir.<sup>1</sup>

İşletmelerin yayınladığı mali tablolar ve raporlar, sermaye piyasasındaki bilgi akışının temelini oluşturmaktadır. Bu bilgilerin tam ve doğru olması ve etkin bir şekilde tüm ilgililere duyurulabilmesi, güçlü bir sermaye piyasasının varlığı için vazgeçilmez koşullardır.

Denetim raporları, şirketler hakkında yatırımcıların bilgi alabilecekleri önemli kaynaklardır. Anonim şirketlerdeki denetim olgusunun temel nedeni, genel olarak ortaklığın ve pay sahiplerinin çıkarlarını korumak ve bununla birlikte, yönetim işlemlerini ve şirket hesaplarını baskıya maruz kalmaksızın denetleyebilmektir.<sup>2</sup>

Türk Ticaret Kanunu (TTK) sisteminde denetim, iç ve dış denetim olmak üzere iki farklı şekilde düzenlenmiştir. İç denetim, anonim ortaklığın bir organı olan denetim kurulu tarafından (TTK m. 347-359), dış denetim ise özel denetçiler (TTK m. 348), Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişleri ve genel kurula katılan Sanayi ve Ticaret Bakanlığı komiserleri (TTK m.274) tarafından yapılmaktadır.<sup>3</sup>

Yürürlükte olan Ticaret Kanunu'nda denetçiler, anonim şirketin bir organı şeklinde yer almaktadırlar. Sistem esas olarak iç denetim üzerine kurulmuştur.

---

<sup>1</sup> Sermaye Piyasası Kurulu, **İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:3, 10-11 Mayıs 1985, Kavaklıdere, Ankara, S 18.

<sup>2</sup> Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 3.

<sup>3</sup> Oğuz Kürşat ÜNAL, **Halka Açık Anonim Ortaklıklar**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 1999, S 15.

Denetim kurulu, yönetim organından bağımsız olarak yer alsa da, denetçilerde mesleki uzmanlığın aranmaması ve denetçiler ile yönetim kurulu arasındaki dolaylı menfaat ilişkisinin varlığı, denetimle ilgili hükümlerin etkin olarak uygulanmamasına sebep olmuş, bunun sonucunda da denetleme kurulu, işlevi olmayan ve yasal bir zorunluluk sebebiyle oluşturulmuş bir organ haline gelmiştir.

Kapalı anonim ortaklıklar için dahi yetersiz kalan Türk Ticaret Kanunu'ndaki denetim düzenlemesinin, piyasadaki yatırımcılar açısından şirketlerin etkili bir iç denetime sahip olmadığına dair haklı kuşkular yaratması, halka açık anonim şirketlerde bağımsız denetim sistemini zorunlu kılmıştır.

Halka açık anonim şirketlerde bağımsız denetimi düzenleme görevi, Sermaye Piyasası Kurulu'na verilmiştir. Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca, bağımsız denetim faaliyetine ilişkin esasları belirlemek, bağımsız denetleme faaliyetinde bulunacak kuruluşların kuruluş esaslarını ve çalışma şartlarını belirlemek, bu konuda tebliğler yayınlamak görev ve yetkisi Sermaye Piyasası Kurulu'na tanınmıştır.

Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde ticaret ve teknolojiye gelişmeler, uluslararası piyasaların güçlü bir parçası olma hedefindeki ülkemizde hukuk reformlarının temel sebebini oluşturmuştur. Bağımsız denetim kuruluşlarının gelişmesi ile bağımsız denetime karşı duyulan güven artacak, Türk piyasasının dünyayla rekabet gücü bundan olumlu yönde etkilenecektir.

1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan Yeni Türk Ticaret Kanunu ile, Sermaye Piyasası Kanunu'nda düzenlenmiş olan bağımsız denetim sistemi tüm anonim şirketler için uygulama alanı bulacaktır. Yeni Türk Ticaret Kanunu madde 397'ye göre, anonim şirketin ve şirketler topluluğunun tabloları, bağımsız denetçi tarafından uluslararası denetim standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre belirlenir. Madde 400'e göre ise denetçi, ancak ortakları yeminli mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketlerde ise, bir veya birden fazla yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir denetçi olabilecektir.

Çalışmamızın hazırlandığı sırada Yeni Türk Ticaret Kanunu'na yönelik ikincil düzenlemeler bir bütün olarak kamuoyuyla paylaşılmamış olmakla birlikte, 2 Kasım 2011 tarihli resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname çalışmamamızda yer almıştır.

Sözkonusu Kurumun görevleri arasında yer alan, Türkiye Denetim Standartları, çalışmamızı hazırladığımız sırada henüz yayımlanmıştır. YTTK'nın referansta bulunduğu ve hazırlanacak ikincil düzenlemelerin uyumlu olacağı özellikle belirtilen Uluslararası Denetim Standartları'nın; Türkçe çevirisine çok yakın olarak hazırlanmış ve 12.06.2006 tarihinde yayınlanmış bulunan Sermaye Piyasası Kurulu Seri X No 22 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, çalışmamızda referans olarak detaylıca incelenmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun ikincil mevzuatına bir diğer örnek olarak, 11.04.2012 tarihinde Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından kamuoyunun görüşüne sunulmuş bulunan Ticaret Şirketlerinin Denetimine Dair Tüzük çalışmamızda incelenmiştir. Tüzük, esas olarak ticari şirketler üzerindeki Bakanlık denetiminin kapsamını ve bu denetime dair idari düzenlemeleri içermekle birlikte, bağımsız denetimine dair hususların da Bakanlık denetimi kapsamına dahil edimesi açısından çalışma konumuzun incelenmesinde önem arz etmektedir.

Anonim şirket ile denetçi arasındaki bağımsız denetim sözleşmesinin nitelikleri, denetçinin hukuki yapısı ve denetçilerin sorumlulukları hususları YTTK'da düzenlenmekle birlikte ayrıntılar, çıkarılacak ikincil düzenlemeler ile doktrin görüşleri ve mahkeme içtihatları neticesinde netlik kazanacaktır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yasalaşması ile kamuoyunda tartışmalara yol açan bir diğer husus da; bağımsız denetim faaliyeti görevinin yerine getirilmesinde, denetçinin sorumlulukları ve bu sebeple doğacak olan uyuşmazlıklardır. Özellikle denetçinin denetim faaliyeti sonunda oluşturacağı ve görüşünü açıkça ortaya koyacağı denetim raporunun sebep olabileceği zararlara karşı raporu hazırlayan ve imzalayan bağımsız denetçinin hangi hallerde sorumluluğuna başvurulacağı üzerinde çokça durulan bir husustur. Çalışmamızda, anonim şirketlerdeki bağımsız denetim

faaliyetinin hukuki niteliği ortaya konulduktan sonra, ayrıntıları ile bağımsız denetim sözleşmesi incelenmiştir. Çalışmamızın ağırlık noktasını ise; bağımsız denetçilerin bağımsız denetim sözleşmesinden doğan sorumlulukları ve bağımsız denetim faaliyeti neticesinde karşı karşıya kalacakları uyuşmazlıklardaki sorumluluklarının kapsamı oluşturmaktadır.

Çalışma konusu, Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Türk pozitif hukuk düzeni içerisinde ele alınmakla birlikte, özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanan bağımsız denetim sistemi ve Avrupa Birliği'nin bağımsız denetime dair düzenlemelerine yer verilmiştir. Bu iki hukuk düzeni içerisinde, yakın dönemde yaşanan büyük şirket krizleri, bağımsız denetim sisteminin gelişimine ışık tutmak amacıyla çalışmamızda sebep ve sonuçları yer bulmuştur.

Yeni Türk Ticaret Kanunu ve çalışmamızın hazırlanması sürecinde halen yürürlükte bulunan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine karşılaştırmalı olarak değinilerek, iki kanunun ortaya koyduğu denetim sistemi arasındaki farklar ortaya konulmuştur.

Bağımsız denetim sözleşmesinin niteliği ve sözleşmenin taraflarının sorumluluklarının incelendiği bölümlerde, çalışmamızın hazırlanışı sürecinde halen yürürlükte olan 818 sayılı Borçlar Kanunu ve 11 Ocak 2011 tarihinde TBMM'de kabul edilmiş olan ve 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe gireceği öngörölmüş bulunan 6098 sayılı Yeni Borçlar Kanunu'nun getirdiği yeni hükümlere karşılaştırmalı olarak değinilmiştir.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI, AMACI ve TÜRLERİ**

#### **I. Bağımsız Denetim Kavramı**

Denetim, sözlük anlamı olarak bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmektir<sup>4</sup>.

Ticaret hukukunda, işletmelerin hukuk düzenine uygun faaliyette bulunup bulunmadıklarının tespit edilmesi ve işletme yöneticilerinin işletme ile çıkar ilişkisi içinde bulunan kişilere ve devlete hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerinin sağlanması amacıyla tüm işlemlere kayıt ve belge düzeni getirilmiştir.<sup>5</sup>

Anonim şirkette kısaca dış denetim olarak da ifade edilen bağımsız dış denetim, kamu düzeni ve yararı açısından yasal olarak yetkili kılınmış olan organlar tarafından yapıldığı gibi, bağımsız muhasebe uzmanları tarafından da yapılabilir. Ancak temel olarak bağımsız denetimin, denetlenecek şirket ile organik bir ilişkisi bulunmamaktadır.<sup>6</sup>

Yürürlükte olan Türk Ticaret Kanunu'nda, bağımsız denetim sistemi yalnızca halka açık şirketlerde gerekli görülmüş ve mevcut sistemde, sermaye piyasasında, bağımsız denetime ilişkin esasları belirleme görevi Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'na verilmiştir. Kurul, gerektiğinde elektronik ortam da dahil olmak üzere bağımsız denetim faaliyetine ilişkin esasları belirlemekle yetkilidir.

---

<sup>4</sup> Türk Dil Kurumu, www.tdk.org, erişim: 10.12.2010.

<sup>5</sup> Celal KEPEKÇİ, **Bağımsız Denetim**, Avcıol Basım Yayın, Ankara 2004, s.1.

<sup>6</sup> Yasin ULUSOY, **Bağımsız Dış Denetim**, Seçkin, Ankara 2007, S 38.

SPK, 01.06.1989 tarihli 3568 sayılı Sermaye Piyasası Kanuna (SerPK) göre; sermaye piyasasında bağımsız denetleme faaliyetinde bulunacak kuruluşların kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ile istişarede bulunarak belirlemek ve bu şartları taşıyan bağımsız denetçileri listeler halinde ilan etmek (Piyasası Kanunu madde 22/d), kamunun zamanında yeterli ve doğru olarak aydınlatılmasını sağlamak amacıyla genel ve özel nitelikte kararlar almak ve her türlü mali tablo ve raporlar ile bunların bağımsız denetimlerini, sermaye piyasası araçlarının halka arzında yayımlanacak izahname, sirküler ve sermaye piyasası araçlarının değerini etkileyebilecek önemli bilgilerin kapsamını, standartlarını ve ilan esaslarını tespit etmek ve bu konularda tebliğler yayımlamak konularında görevli ve yetkilidir (SerPK m. 22/e).

Türkiye’de bağımsız denetim alanındaki ilk düzenleme, SPK tarafından 1987 yılında yapılmıştır. Sermaye Piyasası Kurulunca 13 Aralık 1987 tarihinde Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Yönetmelik yayınlanmıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik madde 5’te, bağımsız denetimin tanımı şu şekilde yapılmıştır:

*“Bağımsız denetleme, ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak, düzenlenmiş mali tabloların, 2499 sayılı Kanun çerçevesinde gerçeği yansıtmadığının tesbiti ve rapora bağlanmasıdır.”*

ABD’de ve Avrupa’da yaşanan şirket skandalları<sup>7</sup> ve ülkemizde yaşanan gelişmeler üzerine, SPK, bağımsız denetimin etkinliğinin sağlanması amacıyla, güncel uluslararası düzenlemeleri esas alarak yeni düzenlemeler yapma yoluna gitmiştir. Bu yönetmeliğe bağlı olarak Bağımsız Denetim Kuruluşları oluşturulmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu daha sonra yayınladığı tebliğlerle denetim

---

<sup>7</sup> Çalışmamızın karşılaştırmalı hukuku ele aldığımız bölümünde sözkonusu şirket skandallarına ayrıntılı olarak değinilecektir.

kuruluşları ve denetçilere ilişkin genel esasları, denetim standartlarını, raporlama ilke ve kurallarını belirlemiştir (Seri X No 1-19 Sayılı Tebliğler).<sup>8</sup>

Sermaye Piyasası Kurulu, ABD’de yaşanan denetim skandalları sonucu, ülkemizde de yaşanabilecek benzer krizlerin önüne geçmek amacı ile ABD’de çıkarılmış olan Sarbanes Oxley Yasası<sup>9</sup> paralelinde, Denetçi Bağımsızlığının Sağlanmasına İlişkin Seri X No 19 Sayılı Tebliğ’i (02.11.2002) yayınlamıştır. Bu Tebliğ ile Seri X No 16 Sayılı Tebliğ’in bazı maddelerine eklemeler yapılmış, bazılarında ise değişik yoluna gidilmiştir.

12.6.2006 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren mevcut son düzenleme ise; Seri X No 22 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ<sup>10</sup>’dir. Tebliğ, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan “Uluslararası Denetim Standartları”<sup>11</sup> (International Standards on Auditing-ISA) ile uyumlu olarak hazırlanmıştır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu, bağımsız denetim sistemini halka açık şirketlere özgü olmaktan çıkarmış ve tüm şirketler için esas hale getirmiştir. YTTK Üçüncü Bölüm, Denetleme başlığı altında anonim şirkette bağımsız denetim sistemini düzenlemiş ve Kanun’un 565 maddesine getirilen atıf ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde ve 635 madde atfı ile limited şirketlerin denetiminde, anonim şirketin denetimi hakkındaki hükümlerin uygulanacağı belirtilerek, ortaklıklar açısından, bağımsız denetim sistemi esas hale getirilmiştir.

<sup>8</sup> Alper ERSERİM, **Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi**, Yüksek Lisans Tezi, Muğla 2007, S 24.

<sup>9</sup> Sarbanes-Oxley Yasası, Amerika Birleşik Devletleri’ndeki borsalarda işlem gören halka açık şirketlerin tamamını kapsayacak şekilde 30 Temmuz 2002’de yürürlüğe girmiştir. Yasa, genel olarak şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki kontrollerin iyileştirilmesini amaçlamıştır ve şirketlerde finansal raporlamalar üzerindeki risklerin belirlenmesi, belirlenen risklere ilişkin kontrollerin dokümanite edilmesi ve değerlendirilmesi zorunlu tutulmuş, kontrollerin etkinliğinden şirket yöneticileri sorumlu tutulmuştur. Yasa ile birlikte gelen ağır cezai yaptırımlar ise şirket yöneticilerini ve bağımsız denetçileri etkilemiştir. Yasanın orijinal metni için bkz. U.S.A Government Printing Office:

[http://frwebgate.access.gpo.gov/cgi-in/getdoc.cgi?dbname=107\\_cong\\_bills&docid=f:h3763enr.tst.pdf](http://frwebgate.access.gpo.gov/cgi-in/getdoc.cgi?dbname=107_cong_bills&docid=f:h3763enr.tst.pdf)

<sup>10</sup> Bundan sonra kısaca “Tebliğ” olarak anılacaktır.

<sup>11</sup> Uluslararası Denetim Standartları (ISA), IFAC (International Federation of Accountants) tarafından hazırlanmaktadır. Orijinal metinler için bkz. <http://www.ifac.org>. SPK tarafından baz alınarak mevzuatımıza aktarılmıştır.



Yeni Türk Ticaret Kanunu, bağımsız denetim sistemini esas kabul etmekle birlikte, Kanun'un bu sistemi düzenlemesinde halen birtakım boşluklar mevcuttur. Öncelikle, sistemde ana unsur olarak yer alacak olan bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş ve esaslarına ilişkin Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca<sup>12</sup> hazırlanacak ve Bakanlar Kurulu tarafından yürürlüğe konulacak bir yönetmelik düzenlenmesi öngörülmekle birlikte, çalışmamızı tamamladığımız sırada bu yönde bir yönetmelik kamu oyu ile paylaşılmış değildir.

İkincil düzenlemeleri çıkaracak kurumlara yetki veren 6103 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Uygulama Şekli Hakkında Kanun, Türk Ticaret Kanunu'nun kendisi ile birlikte, 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecektir. Tamamen kodifikasyondan kaynaklanan bir hata sebebiyle, bu tarihten önce yapılacak tüm düzenlemeler hukuksal açıdan kadük olacaktır.

T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından, tamamının hazır olduğu belirtilen ikincil mevzuatların yayınlanması için 2 Temmuz 2012 tarihi beklenmektedir. Prof. Dr. Ünal TEKİNALP, kanunun hazırlanış tekniği sebebiyle yaşanan sıkıntıyı şu şekilde açıklamıştır: *“Biz kanunu yazarken kanun yayımlandıktan 6 ay sonra yayınlanır diye yürürlük maddesi yazdık, buna göre de ikincil mevzuat için 1 yıl uygundu, 6 ay içinde kanun yürürlüğe girecek ikinci 6 ayda da ikincil mevzuat yayınlanacaktı. Ancak son dakika heron saldırısı ile yürürlük süresi yaklaşık 1,5 yıla uzatılınca böylesine bir durumla karşılaştık. Bu basit tecrübe bize bile gösteriyor son dakika değişiklikleri yarardan çok zarar getiriyor<sup>13</sup>”*.

Ancak, YTTK'da yayınlanması beklenen ikincil mevzuatlara ilişkin birtakım istisnalar mevcuttur. YTTK m. 1534, kanunun geçici ikinci ve geçici üçüncü

<sup>12</sup> Yeni Ticaret Kanunu'nun metninde, ikincil düzenlemeleri çıkarma konusunda görev, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na verilmiş olmakla birlikte, 6/4/2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, 3/6/2011 tarihinde Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın kurulmasına Bakanlar Kurulunca karar verilmiştir. Gümrük ve Ticaret Bakanlığının görevleri ise; 8 Haziran 2011 tarih ve 27958 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan KHK/640 nolu Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'de şu şekilde belirtilmiştir: *Gümrük politikasının hazırlanmasına yardımcı olmak ve uygulamak; gümrük hizmetlerinin süratli, etkili, verimli, belirlenmiş standartlara uygun şekilde yürütülmesini sağlamak ve denetlemek; İç ticaret hizmetlerine ilişkin ana hedef ve politikaların belirlenmesine yardımcı olmak, belirlenen ticaret politikasını uygulamak, gerekli koordinasyonu sağlamak; Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararıname'de belirtilen diğer görevleri yerine getirmek*. Bu sebeple YTTK'nın yayınlanması beklenen ikincil düzenlemeleri, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yayınlanacaktır.

<sup>13</sup> <http://www.ozdogrular.com/content/view/18332/>, erişim: 12.03.2011

maddelerinin kanunun yayımı ile yürürlüğe gireceğini belirtmiştir. Buna göre, sözkonusu maddelerde “*Türkiye Denetim Standartları Kurumu*” ve “*kamu adına denetleyici tüzel kişiliği haiz bir üst kurum*” şeklinde tanımlanan “*Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu*”, 02 Temmuz 2012’den önce 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile ilgili geçerli ikincil düzenleme yayınlayabilecek tek kurumdur.

2 Kasım 2011 tarihinde Resmi Gazetede Yayımlanmış olan, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname<sup>14</sup>; Kurumun amacını, “*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*”<sup>15</sup> şeklinde ifade etmekle birlikte, çalışmamızın ilerideki bölümlerinde daha ayrıntılı olarak inceleyeceğimiz sözkonusu KHK, YTTK’nın bağımsız denetime dair düzenlemeleri üzerine doktrin ve ticaret çevrelerindeki soruları açıklığa kavuşturmaktan öte, görüşümüzce soruların artmasına ve bununla birlikte eleştirilere sebep olmuştur.

Çalışmamızı tamamladığımız sırada, yukarıda da değindiğimiz kanun yapma tekniğinden doğan sıkıntılar sebebiyle; bağımsız denetime ilişkin ikincil düzenlemeler resmi olarak yayınlanmamış olmakla birlikte, bağımsız denetim sistemiyle dolaylı olarak ilgili olan, 11.04.2012 tarihinde “*Ticaret Şirketlerinin Denetimine Dair Tüzük Taslağı*” T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından kamuoyunun görüşüne sunulmuştur.

## II. Bağımsız Denetimin Amacı

Global ekonomilerdeki büyümelerin hızlanması ve buna paralel olarak ortaya çıkan beklentilerin bir parçası olarak, firmaların bağımsız bir organca denetimine

<sup>14</sup> Resmi Gazete, 2 Kasım 2011, Sayı: 28103

<sup>15</sup> Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, madde 1.

olan ihtiyaç artmıştır. Dolayısıyla bu ihtiyacı karşılayabilecek nitelikte bağımsız denetim firmalarının sayısı da hızla çoğalmıştır. Giderek artan global entegrasyon sürecinde, dış ülkelere yatırım yapan ya da şirket evlilikleri düşünen yabancı şirketler, sermaye aktarımı yapacakları piyasalarda güvenilirlik, şeffaflık ve açıklık aramaktadır. Bu amaçla denetim firmalarına başvuran yabancı yatırım şirketleri, sektöre olan talebin artmasına yol açmaktadırlar<sup>16</sup>.

Türkiye’de 1989’da mesleki anlamda resmen tanınan bağımsız denetim, son on yılda büyük ilerlemeler kaydetmiştir. Son yıllarda sektör, dünya genelinde yüzde 20 oranında büyürken, bu oran Türkiye’de yaklaşık yüzde 45’e ulaşmıştır. Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulu’ndan lisans almış 93 adet bağımsız denetim kuruluşu mevcuttur<sup>17</sup>.

Bağımsız denetim, bugünkü taşıdığı öneme kavuşmasına kadar birçok farklı aşamadan geçmiştir. Genel anlamda, ticaret hukukundaki denetim sistemine duyulan ihtiyacın temelinde kamuyu aydınlatma ilkesi ve dürüst resim ilkesi yatmaktadır.

Kamuyu aydınlatma ilkesinin<sup>18</sup> fonksiyonu, yatırımcıyı zarar ve olası tehlikelerden korumaktır. Kamuyu aydınlatma ilkesi ile yatırımcıların karar almalarını etkileyebilecek her türlü bilgiye güvenilir ve tam olarak ulaşmaları hedeflenmektedir.

Şirketlerde büyük bir öneme sahip olan denetim, ortaklık amacının gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin saptanmasında ve tüm işlemlerin usulüne uygun olup olmadığının ortaya konmasında rol oynamaktadır.

Bir fonksiyonu ile şirket yönetiminde yer almayan pay sahiplerinin ve şirketle bir şekilde ilişkisi bulunan üçüncü kişilerin çıkarlarına hizmet eden denetim yapısı,

<sup>16</sup> Bilgen ÖZKAN, “Bağımsız Dış Denetimde Rekabet Stratejileri”, **Mazars Denge Denetim YMM**, <http://www.mazarsdenge.com.tr/printerFriendly.php?contentId=58>, erişim: 25.032012.

<sup>17</sup> 25.04.2012 tarihi itibari ile sermaye piyasasında denetim lisansı sahibi kuruluşlar, tam liste için bkz: SPK Resmi İnternet Sitesi, <http://www.spk.gov.tr/apps/msd/iletisim.aspx?ctype=bds&show=all&submenuheader=9>, erişim: 25.04.2012.

<sup>18</sup> İlke ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Aytekin ÇELİK, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Seçkin, Ankara 2005, S25-29; Sinan AYIK, **Şirketlerin Halka Açılma Süreçlerinde Bağımsız Denetçinin Önemi ve Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul 2009, S 65-76.

bir yanıyla da yöneticiler için olumlu sonuçlar doğurmaktadır. Denetim, ortaklara şirkete dair bilgilere ulaşip durum saptaması yapma olanağı verme ve inceleme sonrasında yapılması gereken işlemlerin ortaya konmasında yardımcı olmaktadır.<sup>19</sup>

İşletmenin kendi yapısı içerisinde denetimle görevli birimlerin gerçekleştirdiği denetim, iç denetimdir. Uygulamada bu birim, Denetim Kurulu ya da bankalarda olduğu gibi Teftiş Kurulu adıyla kendini göstermektedir.<sup>20</sup>

Dış denetim ise, şirketlerdeki iç denetim faaliyetinin etkinliğinin ve yukarıda bahsettiğimiz kamunun aydınlatılması ilkesinin işlevini tam olarak yerine getirmesindeki eksiklik ve bunun yatırımcılara açısından birtakım kuşular doğurması ile ortaya çıkmıştır.<sup>21</sup> Bu kuşuların ana sebebi, yatırımcılar ile şirket yönetimleri arasında çıkar çatışmasının varlığı ve denetçilerin şirket yönetimiyle arasındaki organik bağ olmuştur.

Özellikle halka açık şirketlerde yönetim kurulu üyeleri, yıllarca görevde kalmakta ve bunun sonucunda ortaklara karşı sorumluluk duygusundan uzaklaşmaktadırlar.<sup>22</sup> Hisse senetlerinin günlük piyasa hareketleri nedeniyle çok kısa sürede el değiştirmesi ortakların şirketin yönetimi ve denetimi ile ilgilenmemelerinde önemli bir etken olmuştur.

Bağımsız dış denetimin en önemli özelliği, halka açık anonim şirketlerde güç boşluğunu doldurarak zaten yetersiz ve etkisiz olan iç denetimin açıklarını kapatmak ve böylelikle yatırımcıların da menfaatlerini korumaktır.<sup>23</sup>

Yeni Türk Ticaret Kanunu Madde 397'nin açıkça atıfta bulunduğu Uluslararası Denetim Standartları, finansal tabloların bağımsız denetiminin amacını; *“finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir*

<sup>19</sup> Neval ORAN, **Denetim Organı Bulunmayan Ortaklıklarda Ortakların Ortaklığı Denetimi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No 1011, Eskişehir 1998, S 1.

<sup>20</sup> Ahmet EROL, **Finansal Kurumların Denetim ve Vergilemesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2000, S 27.

<sup>21</sup> Sermaye Piyasası Kurulu, **İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:3, 10-11 Mayıs 1985, Kavaklıdere, Ankara, S 25.

<sup>22</sup> Haluk KABAALIOĞLU, **Sermaye Piyasasında Kamuyu Aydınlatma İlkesi**, Ege Matbaası, İstanbul 1985,S 28 vd.

<sup>23</sup> Yasin ULUSOY, **Bağımsız Dış Denetim**, Seçkin, Ankara 2007, S 40.

*biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır” (ISA 200/2) olarak ifade etmiştir.*

Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun denetlemeyi düzenleyen Üçüncü Bölüm Genel Gereğesi’nde, bağımsız denetim sisteminin getirilmesindeki amaç; kurumsal yönetim ve dürüst resim ilkeleri bağlamında tam bir denetimin sonuçlarının, açık, anlaşılabilir ve kamuyu aydınlatma ilkeleri uyarınca düzenlenmiş bir raporla pay sahipleri başta olmak üzere ilgililere sunulması ve böylece bağımsız denetim ilkeleri ve Türkiye Muhasebe Standartlarını ile uyumlu nitelikteki denetlemenin, ülkemizin şirketlerini, pazarlarını ve borsalarını, finansal sonuçlarına güvenilebilir konuma getirmesi olarak açıklanmıştır. Bu amaçla, işletmelerimizin dış pazarlardaki rekabet güçlerinin yükseleceği ifade edilmiştir.

İfadede geçen “*Dürüst Resim İlkesi*”, YTTK madde 515’te ayrıca tanımlanmıştır. Buna göre; “*anonim şirketlerin finansal tabloları, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır*”.

Yeni Türk Ticaret Kanunu m. 515, dürüst resim ilkesini düzenlemiştir. Anglo-Sakson hukuku kökenli bir kavram olan “*true and fair view*”, YTTK metninde “*dürüst resim*” olarak ifade edilmiştir.

Dürüst resim ilkesi, finansal tabloların şirketin finansal durumunu aslına uygun, doğru, eksiksiz ve dürüst bir şekilde yansıtacak şekilde hazırlanmasına yönelik bir ilkedir. Bu madde, şirketin finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standartları’na göre çıkarılacağını belirtir. Finansal tablolar; tam, anlaşılabilir, geçmiş yıllarla karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun, şeffaf ve güvenilir olmalıdır. Böylece, şirketin içinde bulunduğu şartlar açık ve anlaşılır bir şekilde ortaya konulur. Finansal tablolar yoluyla şirketin mali durumunun bir fotoğrafı çekilir<sup>24</sup>.

<sup>24</sup> H. Ercüment ERDEM, **Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Finansal Tablolar ve Yedek Akçelere İlişkin Yenilikler**, ercument@erdem-erdem.com, erişim: 15.11.2011.

Görüşümüzce dürüst resim ilkesi, bağımsız denetim ile hedeflenen nihai amacı ifade etmektedir. İleride ayrıntıları ile inceleyeceğimiz üzere, bağımsız denetçinin denetim faaliyetinden doğan sorumluluğunun da sınırını oluşturan bu ilke, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun ruhunda ağırlıkla kendini göstermektedir.

Dürüst resim ilkesi, aslında yeni dönemde öne çıkacak “*şeffaflık*” kavramının da ipuçlarını vermektedir. Yeni Türk Ticaret Kanunu, gerek muhasebenin tutulmasında, gerek mali tabloların hazırlanması ile sunumunda ve ortakları bilgilendirme konularında çok önemli yapısal değişiklikler getiriyor. Dürüst resim ilkesi kavramı tanımından anlaşılacağı üzere muhasebe sisteminde köklü bir değişikliğe gidiliyor ve Türkiye Muhasebe Standartları yürürlüğe sokuluyor<sup>25</sup>.

Ortakları bilgilendirmede, şeffaflık ilkesi devreye giriyor ve bu güne kadar usulen hazırlanan yönetim kurulu faaliyet raporları da oldukça önemli bir hale geliyor. Faaliyet raporları bu güne kadar olmayan bir şekilde bağımsız denetime tabi tutulup bu bilgilerin kontrolü de sağlanıyor. Gerek mali tabloların gerek faaliyet raporunun şirketin internet sitesinden yayınlanarak şeffaflığın tam olarak sağlanması amaçlanıyor. Kanun şeffaflığa ve doğruluğa ne kadar önem verdiğini de ceza düzenlemeleri ile de ortaya koyuyor. Yanlış beyanda bulunan yapan yöneticiler, bir yıldan üç yıla kadar ceza alabilecekler. Mali tabloların ve faaliyet raporlarının şirketin internet sitesi üzerinden yayınlanmaması halinde ise iki yüz günden az olmamak üzere adli para cezası öngörülüyor<sup>26</sup>.

### **III. Bağımsız Denetimin Türleri**

#### **A. Sürekli Bağımsız Denetim**

Sürekli bağımsız denetim, şirket finansal ve mali tabloları üzerinde her yıl düzenli olarak yapılan denetimdir. Bu tür denetimde tüm denetim teknikleri kullanılır ve denetim devamlılık arzeder.

---

<sup>25</sup> Atilla DÖLARSLAN, **Dürüst Resim İlkesi**, <http://www.muhassebevergi.com/makale.aspx?id=149>, erişim: 05.02.2012.

<sup>26</sup> Atilla DÖLARSLAN, **Dürüst Resim İlkesi**, <http://www.muhassebevergi.com/makale.aspx?id=149>, erişim: 05.02.2012.

Mevcut Türk Ticaret Kanunu bağımsız denetim sisteminde, halka açık anonim şirketler, halka açıldıkları hesap döneminden geçerli olmak suretiyle Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleri çerçevesinde hazırlayacakları ve kamuya duyuracakları mali tablolarını bağımsız denetimden geçirmekle mükellefler.<sup>27</sup>

Bankalarda ise Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik (BBDY) m. 5'te, yıllık bağımsız denetimin özelliği; *“denetçinin denetim alanında bir sınırlama olmadan yeterli miktarda kanıtları toplayabilmesi ve öngörülen tüm denetim tekniklerini uygulayabilmesi”* olarak açıklanmıştır.

Bağımsız sürekli denetimin her yıl yapılmasında ifade edilen denetimin devamlılık arz etmesidir. Buna göre bağımsız denetim yıl sonu veya yıl bitiminde değil, denetim sözleşmesinin imzalandığı tarihten başlamak kaydıyla raporun açıklanacağı tarihe kadar geçen süre içerisinde, bağımsız denetçinin mali tablo kalemlerinin niteliği ve hacmi göz önünde bulundurularak belirleyeceği tarihlerde, tüm ilgili bağımsız denetim prosedür ve tekniklerinin uygulanmasını ifade etmektedir.<sup>28</sup>

Yeni Türk Ticaret Kanunu m. 397 ve m.398'de, yıllık denetim; şirketin finansal tablolarının, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun ve konsolide finansal tablolarının denetimini içerecek şekilde düzenlenmiştir.

## **B. Sınırlı Bağımsız Denetim**

Sınırlı bağımsız denetim, Sermaye Piyasası Kanunu'nda düzenlenmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda sınırlı denetim düzenlenmemiştir.

SPK sisteminde sınırlı bağımsız denetim, Seri X No 22 sayılı Tebliğ Başlangıç Hükümler Tanımlar başlıklı madde 4'te aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

<sup>27</sup> Sinan AYIK, **Şirketlerin Halka Açılma Süreçlerinde Bağımsız Denetimin Önemi ve Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2009, S 92.

<sup>28</sup> Yasin ULUSOY, **Bağımsız Dış Denetim**, Seçkin, Ankara 2007, S 40.

“Ara dönem finansal tablolarının Kurulca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının öncelikle bilgi toplama (soruşturma) ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak incelenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması faaliyeti”.

Buna göre sınırlı bağımsız denetim, yıllık bağımsız denetimi yapılan şirketlerin ara finansal tablolarının denetlenmesidir.<sup>29</sup> “İşlem Denetimi”<sup>30</sup> olarak da tanımlanan, sınırlı denetim, Tebliğ Kısım 34’te ayrıntıları ile düzenlenmiştir. Sınırlı denetim, bazı şirketlerin ara mali tablolarının, yıllık denetimi yapan denetim kuruluşu tarafından 3, 6 ve 9’ncü ay sonu itibariyle ara dönemlerde denetlenmesi şeklinde yapılır. Ancak 6’ncı ayın sonu itibariyle düzenlenen mali tabloların bağımsız dış denetimden geçmiş olması gereklidir.<sup>31</sup>

Sınırlı denetimin tek başına ayrı bir sözleşmeye konu olabilmesi mümkün değildir. Varlığı sürekli denetim sözleşmesinin varlığına bağlı olan, ancak sürekli denetimi yapacak bağımsız denetim kuruluşu tarafından yapılabilecek bir denetimdir. Bağımsız denetim kuruluşu ile bağımsız denetim sözleşmesi devam ederken, ayrı bir bağımsız denetim kuruluşu ile sınırlı bağımsız denetim sözleşmesi imzalanamaz.

Sınırlı bağımsız denetim, ayrı bir sözleşmeye bağlı olarak yapılabileceği gibi, sürekli bağımsız denetim sözleşmesine bağlı olarak da yapılabilir. İnceleme, yıllık mali tabloların bağımsız denetimi çalışmasında uyulması gereken tüm etik ilkelere uyulması suretiyle gerçekleştirilir.<sup>32</sup>

### C. Özel Amaçlı Bağımsız Denetim

Özel amaçlı bağımsız denetim, Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda, SPK Seri X No 22 sayılı Tebliğ hükümlerinde ve BBDY hükümlerinde yer almaktadır.

<sup>29</sup> Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 24 vd.

<sup>30</sup> SPK Sisteminde yer alan işlem denetimi ile YTTK Sisteminde yer alan işlem denetimi, çalışmamızın İşlem Denetimi bölümü altında ayrıntılı şekilde inceleneceği üzere farklılık arz etmektedir.

<sup>31</sup> Sinan AYIK, **Şirketlerin Halka Açılma Süreçlerinde Bağımsız Denetimin Önemi ve Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2009, S 92.

<sup>32</sup> Yasin ULUSOY, **Bağımsız Dış Denetim**, Seçkin, Ankara 2007, S 40



TTK m. 348’de yer alan özel denetim<sup>33</sup>, YTTK’da özel bağımsız denetim adı altında, madde 438 vd. düzenlenmiştir. Buna göre her pay sahibi, genel kurul toplantı gündeminde yer almasa da, belirli bir konunun incelenmesi için özel denetçi atanmasını isteyebilir. Ancak bu hakkın kullanılabilmesi için pay sahibinin daha önce inceleme veya bilgi alma hakkını kullanmış olması gerekmektedir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu Genel Hükümler madde 207; denetçi, işlem denetçisi, özel denetçi, riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi; bağlı şirketin, hakim şirketle veya diğer bağlı bir şirketle ilişkilerinde hilenin veya dolanın varlığını belirtir şekilde görüş bildirmişse, bağlı şirketin her pay sahibinin, bu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi’nden özel denetçi atanmasını isteyebileceğini düzenlemiştir.

Anonim şirketlerde ise, YTTK m. 439 hükmüne göre özel denetim isteminin genel kurul tarafından reddedilmesi halinde, kapalı şirketlerde sermayenin onda birini, halka açık anonim şirketlerde sermayenin yirmide birini oluşturan pay sahipleri veya paylarının itibari değeri en az bir milyon Türk Lirası olan pay sahipleri, şirket merkezinin bulunduğu Asliye Ticaret Mahkemesi’nden özel denetçi atanmasını isteyebilirler. Maddenin ikinci fıkrasında pay sahiplerine, şirket kurucu veya organlarınca, kanun veya esas sözleşmenin ihlal edilmek suretiyle zarara uğrattıklarını ikna edici bir şekilde ortaya koymaları yükümlülüğünü getirmiş ve bu koşulla özel denetçinin atanacağını belirtmiştir.

---

<sup>33</sup> Genel kurulun yanısıra şirket anasözleşmesinde belirtilen esas sermayenin en az 1/10’u oranında paysahibi veya sahipleri, bu paylara genel kurul toplantısından en az altı ay öncesinden beri malik olduklarını kanıtlamak koşulu ile, toplantıdan iki yıl öncesine kadar olan süre içerisinde, ortaklığın kuruluşuna ve yönetim işlerine ilişkin bir suistimalin vukubulduğunu veya kanun veya anasözleşme hükümlerine önemli surette aykırılık olduğunu iddia ederlerse, bunları veya bilançonun geçerliliğini incelemek üzere özel denetçi atanmasını genel kuruldan isteyebilirler.

Genel kurulun bu talebi reddetmesi halinde gerekli giderleri peşin ödemek ve sahip oldukları pay senetlerini rehin olarak muteber bir bankaya tevdi etmek koşulu ile Asliye Ticaret Mahkemesine başvurup özel denetçi seçimini isteyebilirler. Mahkemece bu talep reddolunduğu takdirde başvuru sahibi veya sahiplerinin kural olarak kötüniyetli oldukları kabul edilecek ve şirketin bu yüzden uğradığı zarardan dolayı müteselsil sorumlulukları sözkonusu olacaktır.

## D. İşlem Denetimi ve İşlem Denetçisi

Yeni Türk Ticaret Kanunu, sermaye şirketlerinin denetiminde üç farklı denetçiyi görevlendirmektedir. Bunlar; bağımsız denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçidir.

YTTK, denetçi olabileceklerin kanuni niteliklerini düzenlediği m. 400'ün son fıkrasında, *“bu madde hükümleri, 554 üncü maddede öngörülen işlem denetçilerine de uygulanır”* diyerek, denetçiler ile işlem denetçilerini yalnızca görevleri açısından birbirinden ayırmış bulunmaktadır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu, m. 400 gerekçesinde; maddenin, denetçi olabilecekleri gösterdiği ve işlem denetçilerine de aynı hükümlerin uygulanacağı belirtilmiş, işlem denetçilerinin de, madde 400'deki nitelik şartlarına tabi oldukları açıkça ifade edilmiştir. Buna göre, işlem denetçisi, ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilecektir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler ise, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri işlem denetçisi olarak seçebileceklerdir.

YTTK'nın 400/4. maddesi uyarınca, kanunda veya esas sözleşmede aksi öngörülmemişse işlem denetçisi, genel kurul tarafından atanacak ve görevden alınacaktır. Kanun 408/c ve 616/c maddeleri de bu durumu vurgulanmıştır. Bununla birlikte, Kanunu madde 505 hükmü çerçevesinde genel kurul; herhangi bir menkul kıymetin çıkarılmasını ve hükümleriyle şartlarını saptamak ve bununla ilgili işlem denetçisi seçmek yetkisini, en çok onbeş ay için yönetim kuruluna bırakabilecektir. Dolayısıyla, böyle bir yetki devri ile, yönetim kurulu da işlem denetçisi seçebilecektir<sup>34</sup>. Ayrıca, Kanun'un 310. maddesinde belirtildiği üzere mahkeme tarafından da işlem denetçisi ataması yapılabilecektir.

Anonim şirketlerde işlem denetçisini seçme ve görevden alma yetkisi, kural olarak şirket genel kuruluna tanınmaktadır. Ancak YTTK madde 400'ün son fıkra

<sup>34</sup> Kadir ÖZDEMİR, **Yeni Ticaret Kanunu'na Göre İşlem Denetçiliği**, Özdoğrular Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ltd. Şti, <http://www.ozdogrular.com/content/view/15452/>, erişim: 21.04.2012.

hükmü uyarınca, şirket esas sözleşmesine konulacak bir hükümle, bu yetkinin başka bir şirket organına bırakılması mümkün olabilecektir. Örneğin, şirket esas sözleşmesine konulacak bir hükümle işlem denetçisini seçme ve görevden alma yetkisi yönetim kuruluna bırakılabilecektir.

Limited şirketlerde de işlem denetçisini atama ve görevden alma yetkisi şirket genel kuruluna bırakılmış, ancak, anonim şirketlerden farklı olarak, bu yetkinin devredilemeyeceğini öngörmüştür. Dolayısıyla, limited şirketlerde işlem denetçisini yalnızca genel kurul seçebilecektir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda, bazı durumlara özel bağımsız işlem denetimi düzenlenmiştir. Bunlar; kuruluş (m. 458), sermaye artırım ve azaltılması (m. 458, m. 473), birleşme (m. 148), bölünme (m. 170), tür değiştirme (m. 187), menkul kıymat ihracı (m. 505) durumlarıdır. Bu işlemlerde anonim şirketler, bağımsız işlem denetimi yaptırmak zorundadır.<sup>35</sup>

Genel anlamda işlem denetçisi, şirket birleşmesi, ayrılma, sermayede değişiklik yapılması gibi bazı hukuki işlemler için görevlendirilmektedir. İşlem denetimi, sürekli bağımsız denetim gibi bir devamlılık arz etmemekte, belirli hukuki işlemlere özel olarak gerçekleştirilmektedir.

SPK Seri X No 22 sayılı Tebliğ başlangıç hükümleri madde 6'da, işlem denetimi düzenlenmiştir. Buna göre, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için SPK'ya başvuruda bulunan veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye aşamalarındaki işletmeler bağımsız denetime tabi tutulmak zorundadırlar.

İşlem denetçisi 1980'li yıllardan itibaren ağırlıklı olarak ABD olmak üzere gelişmiş olan ülkelerde yaygın bir biçimde gelişmeye başlamıştır. Bu meslek orijinal ismi ile "*Forensic Accounting*" olarak anılmaktadır. Dilimize "*Adli Muhasebe*" ve uygulayan açısından "*Adli Muhasebeci*" olarak çevrilebilecek bu meslek YTTK ile birlikte ticaret hayatına girerek "*İşlem Denetçisi*" olarak karşımıza çıkacaktır<sup>36</sup>.

<sup>35</sup> Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 27.

<sup>36</sup> Tolga ERDOĞAN, **Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İşlem Denetçisi ve Uygulaması**, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Edirne 2009, S47.

BDDY’de ise özel amaçlı bağımsız denetim m.5’te düzenlemiştir ve BDDK tarafından düzenlenmiş yönetmeliklerde belirtilen hallerle sınırlı olmak üzere yaptırılması zorunlu olan denetim ifade edilmiştir. Bu yönetmelikler şunlardır: Bankaların Birleşme, Devir Bölünme ve Hisse Değişimi Hakkında Yönetmelik<sup>37</sup>, Bankaların İradi Tasfiyeleri Hakkında Yönetmelik<sup>38</sup> ve Bankaların Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanmasına ve Yayınlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik<sup>39</sup>.

Yeni Türk Ticaret Kanunu, işlem denetçilerine, aşağıdaki işlemlerde özel görevler vermiştir:

- Şirket kuruluşu
- Sermaye artırımını
- Sermaye azaltılması
- Şirket birleşmeleri
- Şirket Bölünmeleri
- Tür değişiklikleri
- Menkul kıymet ihracı
- Diğer şirket işlem ve kararları

### 1) İşlem Denetçisinin Şirket Birleşmesindeki Görevleri

YTTK madde 136’da şirket birleşmeleri düzenlenmiştir buna göre şirketler; bir şirketin diğerini devralması, teknik terimle “*devralma şeklinde birleşme*” veya yeni bir şirket içinde bir araya gelmeleri, teknik terimle “*yeni kuruluş şeklinde birleşme*” yoluyla birleşebilirler.

Şirket birleşmesi, devrolunan şirketin malvarlığı karşılığında, bir değişim oranına göre devralan şirketin paylarının, devrolunan şirketin ortaklarınca kendiliğinden iktisap edilmesiyle gerçekleşir. Şirket birleşmelerinin geçerli olması

---

<sup>37</sup> Bkz.1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete.

<sup>38</sup> Bkz.1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete.

<sup>39</sup> Bkz.1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete.

için kanunda bazı şartlar gerekli kılınmıştır. Sermaye şirketleri açısından bu şartlar YTTK m.137’de şu şekilde sayılmıştır:

Sermaye şirketleri;

- a) Sermaye şirketleriyle,
- b) Kooperatiflerle ve
- c) Devralan şirket olmaları şartıyla, kollektif ve komandit şirketlerle, birleşebilirler.

Yeni Türk Ticaret Kanunu, şirket birleşmelerinde iki özel durum için işlem denetçisinin görevlendirilmesini gerekli görmüştür. Buna göre; tasfiye halinde olan şirketlerin birleşmeye katılması ve sermayenin yitirilmesi veya borca batıklık halinde olan şirketlerin birleşmeye katılması durumlarında, şirket birleşmesinin geçerli olabilmesi için işlem denetçisinin hazırladığı rapora ihtiyaç vardır.

Şirket birleşmelerinde, birleşmeye katılan şirketin tasfiye halinde olması durumunda bunun ispatı, işlem denetçisinin raporu ile gerçekleşecektir. YTTK m.139 hükmü gereğince, işlem denetçisinin hazırlamış olduğu raporun, tasfiye halinde olup birleşmeye katılan şirketin bulunduğu yerin Ticaret Sicili Müdürlüğü’ne sunulması gerekmektedir.

Şirket birleşmelerinde işlem denetçisine ihtiyaç duyulan bir diğer husus da, birleşme sözleşmesinin hazırlanması aşamasıdır. Birleşme sözleşmesinin nasıl yapılacağı, hazırlanış biçimi ve sözleşmenin içeriğine TTK m.145 ve m.146’te yer verilmiştir.

YTTK m. 147 ise, “*birleşmeye katılan şirketlerin yönetim organları, ayrı ayrı veya birlikte, birleşme hakkında bir rapor hazırlarlar*” diyerek, birleşme raporunun şartlarına yer vermektedir. Şirket birleşmelerinde hazırlanacak olan sözleşme ve birleşme raporlarının denetiminin yapılması ise bu alanda uzman bir işlem denetçisine bırakılmaktadır. YTTK m. 148 bu durumu aşağıdaki şekilde belirtmiştir:

*“Birleşmeye katılan şirketlerin; birleşme sözleşmesini, birleşme raporunu ve birleşmeye esas oluşturan bilançoğu, bu konuda uzman olan bir işlem denetçisine denetlettirmeleri şarttır”.*

Kanuna göre; birleşmeye katılan şirketler, birleşmeyi denetleyecek işlem denetçisine amaca yardımcı olacak her türlü bilgi ve belgeyi vermek zorundadır.

İşlem denetçisi denetleme raporunda; devralan şirket tarafından yapılması öngörülen sermaye artırımının, devrolunan şirketin ortaklarının haklarını korumaya yeterli bulunup bulunmadığı, değişim oranının ve ayrılma akçesinin adil olup olmadığı, değişim oranının hangi yöntemle göre hesaplandığı; en az üç farklı genel kabul gören yöntem ile karşılaştırma yapılarak, uygulanan yöntemin adil olduğu, diğer genel kabul gören yöntemlere göre hangi değerlerin ortaya çıkabileceği, denkleştirme varsa, bunun uygun olup olmadığı, değişim oranının hesaplanması yönünden payların değerlendirilmesinde dikkate alınan özellikler hususunda inceleme yapıp görüş açıklamakla yükümlüdür.

YTTK m.148 birleşmelerde işlem denetimi açısından bir istisna hükmü getirerek; *“Tüm ortakların onaylaması halinde, küçük ve orta ölçekli şirketler denetlemeden vazgeçebilirler”* demektedir.

YTTK m.157, şirket birleşmeleri sırasında şirket alacaklarının ve şirket çalışanlarının korunması amacıyla da işlem denetimini öngörmektedir. Kanuna göre, birleşmeye katılan şirketlerin alacaklıları birleşmenin hukuken geçerlilik kazanmasından itibaren üç ay içinde istemde bulunurlarsa, devralan şirket bunların alacaklarını teminat altına alır. Birleşmeye katılan şirketler; alacaklılarına, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde, tirajı ellibinin üstünde olan yurt düzeyinde dağıtım yapılan üç gazetede yedişer gün aralıklarla üç defa yapacakları ilanla ve ayrıca internet sitelerine konulacak ilanla haklarını bildirirler. Ancak işlem denetçisi, birleşmeye katılan şirketlerin serbest malvarlıklarının, ödenmesine yetmeyeceği bilinen bir alacakları bulunmadığını veya böyle bir alacak istemi beklenmediğini doğruladığı takdirde ilan yükümlülüğü ortadan kalkar. Devralan şirket alacağın birleşme dolayısıyla tehlikeye düşmediğini bir işlem denetçisi raporuyla ispat ederse, teminat verme yükümlülüğü ortadan kalkar. Ayrıca devralan şirketin alacağın

birleşmeden doğacak bir sebeple tehlikeye düşmeyeceğini işlem denetçisinin hazırlayacağı bir raporla ispatlaması durumunda bu alacağa karşılık bir teminat gösterme yükümlülüğü altına da girmeyecektir. Ayrıca, işlem denetçisinin denetimi sonucunda diğer alacaklıların zarara uğramayacakları sonucuna varılırsa yükümlü şirket borcu ödeme yolunu da izleyebilir.

## 2) İşlem Denetçisinin Tür Değiştirmedeki Görevleri

Yeni Türk Ticaret Kanunu madde 180 hükmüne göre, bir şirket hukuki şeklini değiştirebilir ve yeni türe dönüştürülen şirket eskisinin devamıdır. Kanuna göre geçerli tür değişimleri aşağıdaki şekildedir:

Bir sermaye şirketi;

- Başka türde bir sermaye şirketine
- Bir kooperatife

Bir kolektif şirket;

- Bir sermaye şirketine
- Bir kooperatife
- Bir komandit şirkete

Bir komandit şirket;

- Bir sermaye şirketine
- Bir kooperatife
- Bir kolektif şirkete

Bir kooperatif şirket ise bir sermaye şirketine dönüşebilir.

YTTK m. 187, tür değiştirme planının, tür değiştirme raporunun ve tür değiştirmede esas alınan bilançonun işlem denetçisi tarafından denetleneceğini düzenlemiştir. Buna göre şirket, işlem denetçisine yapılacak denetlemenin amacına hizmet edebilecek bütün bilgi ve belgeleri vermek zorundadır. İşlem denetçisi tür

değiştirmeye ilişkin şartların gerçekleşip gerçekleşmediğini, bilançonun gerçeğe uygun olup olmadığını ve tür değiştirmeden sonra ortakların hukuki durumlarının korunup korunmadığını incelemek ve değerlendirmek zorundadır. Şirket birleşmelerindeki işlem denetimi hükmünde olduğu gibi, maddeye bir istisna hükmü getirilerek, tüm ortakların onaylaması halinde küçük ve orta ölçekli şirketlerin tür değiştirmedeki işlem denetiminden vazgeçebilecekleri belirtilmiştir.

### 3) İşlem Denetçisinin Kuruluştaki Görevleri

Yeni Türk Ticaret Kanunu, madde 335'te, anonim şirket kuruluş işlemleri düzenlenmiştir. Buna göre bir anonim şirket; kurucuların, kanuna uygun olarak düzenlenmiş bulunan, sermayenin tamamını ödemeyi şartsız taahhüt ettikleri ve imzalarının noterce onaylandığı esas sözleşmede anonim şirket kurma iradelerini açıklamalarıyla kurulur.

Madde 336 ise, kuruluş belgelerini sıralamakta ve esas sözleşme, kurucular beyanı, değerlendirme raporları, ayın ve işletme devralınmasına ilişkin olanlar da dahil olmak üzere, kurulmakta olan şirketle, kurucular ve diğer kişilerle yapılan ve kuruluşla ilgili olan sözleşmeler ile işlem denetçisi raporunu kuruluş belgeleri olarak belirtmektedir. Kanuna göre bu belgeler, sicil dosyasına konulur ve birer nüshaları şirket tarafından beş yıl süreyle saklanır. Buna göre, kuruluş işlemine dair işlem denetçisi raporu, anonim şirket kuruluşu için zorunlu belgelerdendir.

Kuruluş için gerekli olan işlem denetçisi raporu, YTTK madde 351'de açıklanmıştır. Şirketin kuruluşuna ilişkin denetleme raporu bir veya birkaç işlem denetçisi tarafından verilir. İşlem denetçisi kuruluş raporunda, payların tamamının taahhüt edildiğini, kanunda veya esas sözleşmede öngörülmüş bulunan pay bedellerinin en az tutarlarının kanuna uygun olarak bankaya yatırıldığını; buna ilişkin banka mektubunun kuruluş belgeleri arasında yer aldığını, bu yükümlülüğün herhangi bir şekilde dolandırıldığına ilişkin bir belirti bulunmadığını, aynı sermaye ve devralınan ayınlar için mahkemece atanan bilirkişilerce değerlendirildiğini, mahkemece bir kararla onaylanan raporun dosyaya sunulduğunu, kurucu menfaatlerinin kanuna uygun olduğunu, kurucular beyanı ile ilgili açık bir uygunsuzluğun, aşırı değerlemenin, işlemlerde görünür bir yolsuzluğun



bulunmadığını ve diğer kuruluş belgelerinin mevcut olduğunu, gerekli noter onaylarının ve izinlerin alındığını gerekçeleriyle ve hesap verme ilkesinin gereklerine uygun olarak açıklar.

YTKK madde 343'e göre, işlem denetçisinin şirket kuruluşunda açıklanan aynı sermaye ve kuruluş sırasında devralınacak işletmelere ve ayınlar dair şirket merkezinin bulunacağı yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi tarafından atacak bilirkişilerce düzenlenecek değerlendirme raporuna itiraz hakkı vardır. Ancak Mahkemenin onayladığı bilirkişi kararı kesinleşmiş olacaktır.

Diğer bir kuruluş işlemi olan, YTTK madde 349'da düzenlenmiş olan kurucular beyanında, işlem denetçisine ve diğer hizmet verenlere ödenen ücretler, emsalleriyle karşılaştırma yapılarak açıklanır.

#### **4) İşlem Denetçisinin Sermaye Artırımı ve Sermaye Azaltımındaki Görevleri**

Yeni Türk Ticaret Kanunu, "*Menkul Kıymetler*" bölüm başlığı içerisinde "*Pay Senetleri*" ayırımında, işlem denetçisine bazı görevler yüklemiştir. Bunlar, sermaye arttırımı ve sermaye azaltımında başvurulacak olan işlem denetçisi raporlarına dairdir.

Madde 456 hükmü uyarınca, iç kaynaklardan yapılan artırım hariç, payların nakdi bedelleri tamamen ödenmediği sürece sermaye arttırılmaz. Sermayeye oranla önemli sayılmayan tutarların ödenmemiş olması sermaye arttırımını engellemez.

YTTK madde 458 hükmü uyarınca, sermaye arttırımını incelemesi için bir işlem denetçisi, yönetim kurulunca görevlendirilir. İşlem denetçisi tarafından verilen sermaye arttırımı raporunda, artırım işlemlerine ve yönetim kurulu beyanına ilişkin inceleme ve denetlemelerin sonuçları açıkça gösterilir; Kanuna ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uygunluk veya aykırılık hususlarında görüş açıklanır.

Madde 457'de belirtildiği üzere, sermaye arttırımına dair yönetim kurulu beyanında, sermaye arttırımını inceleyen işlem denetçisi ile hizmet sunanlara ve diğer

kimselere ödenen ücretler, sağlanan menfaatler hakkında, emsalleriyle karşılaştırma yapılarak, bilgi verilir.

YTTK madde 469 uyarınca, hesap döneminin kapanmasından sonra veya yönetim kurulunun istemi üzerine daha önce, bir işlem denetçisi yeni payların ihracının kanuna, esas sözleşmeye ve gereğinde ihraç izahnamesine uygun olup olmadığını inceler. Uygunluk halinde işlem denetçisi bunu yazılı olarak doğrular.

YTTK madde 462 uyarınca, esas sözleşme veya genel kurul kararıyla ayrılmış ve belirli bir amaca özgülenmemiş yedek akçeler ile kanuni yedek akçelerin serbestçe kullanılabilen kısımları ve mevzuatın bilançoya konulmasına ve sermayeye eklenmesine izin verdiği fonlar sermayeye dönüştürülerek sermaye iç kaynaklardan artırılabilir.

Sermayenin iç kaynaklar ile artırılması halinde ise; sermayenin artırılan kısmını, iç kaynaklardan karşılayan tutarın şirket bünyesinde gerçekten varolduğu, onaylanmış yıllık bilanço ve işlem denetçisinin vereceği açık ve yazılı bir beyanla doğrulanır. Bilanço tarihinin üzerinden altı aydan fazla zaman geçmiş olduğu takdirde, yeni bir bilanço çıkarılması ve bunun işlem denetçisi tarafından onaylanmış olması şarttır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu, sermaye artırımında olduğu gibi sermaye azaltılmasında da işlem denetçisinin raporuna başvurulacağını düzenlemiştir. Buna göre, bir anonim şirket sermayesini azaltarak, azaltılan kısmın yerine geçmek üzere bedelleri tamamen ödenecek yeni paylar çıkarmıyorsa, genel kurul, esas sözleşmenin gerektiği şekilde değiştirilmesini karara bağlar. Genel kurul toplantısına ilişkin çağrı ilanlarında, mektuplarda ve internet sitesi bildiriminde, sermaye azaltılmasına gidilmesinin sebepleri ile azaltmanın amacı ve azaltmanın ne şekilde yapılacağı ayrıntılı bir şekilde ve hesap verme ilkelerine uygun olarak açıklanır. Ayrıca yönetim kurulu bu husuları içeren bir raporu genel kurula sunar, genel kurulca onaylanmış rapor tescil ve ilan edilir.

YTTK madde 473'te belirtilen rapor, yönetim kurulu tarafından bir işlem denetçisine hazırlattırılacaktır. Buna göre; işlem denetçisinin raporuyla, sermayenin

azaltılmasına rağmen şirket alacaklılarının haklarını tamamen karşılayacak miktarda aktifin şirkette varlığı belirlenmiş olmadıkça sermayenin azaltılmasına karar verilmez. Genel kurulun kararında, işlem denetçisi raporunun sonucu açıklanarak sermayenin azaltılmasının ne tarzda yapılacağı gösterilir.

### **5) İşlem Denetçisinin Ayrılma Halindeki Görevleri**

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda ayrılma, madde 641'de düzenlenmiştir. Buna göre; ortak şirketten ayrıldığı takdirde, esas sermaye payının gerçek değerine uyan ayrılma akçesini istem hakkını haizdir. Şirket sözleşmesinde öngörülen ayrılma hakkı dolayısıyla, şirket sözleşmeleri ayrılma akçesini farklı bir şekilde düzenleyebilirler.

İşlem denetçisi, kullanılabilir özkaynak tutarını belirler. Bu tutar ayrılma akçesinin ödenmesine yetmiyorsa, işlem denetçisi esas sermayeden ne tutarda indirim yapılması gerektiğini de gösterir.

### **6) İşlem Denetçisinin Hukuki ve Cezai Sorumluluğu**

Yeni Türk Ticaret Kanunu, "*Denetçinin ve İşlem Denetçilerinin Sorumluluğu*" başlıklı madde 554 hükmü uyarınca, şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ile şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen işlem denetçileri; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumlu tutulmuştur. Kusuru iddia eden taraf ispat etmekle yükümlüdür.

YTTK, işlem denetçileri ile bağımsız denetçileri arasında yalnızca görevleri açısından bir fark gözetmekte, bunun yanında görevlerinden doğan sorumlulukları aynı maddede ve aynı şartlarla, aynı kapsamda değerlendirmektedir.

Çalışmamızın ağırlık noktasının, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim faaliyetinden doğan sorumlulukları olması sebebiyle, “*Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*” başlıklı bölümünde denetçilerin sorumluluğunun nitelikleri ve kapsamı ayrıntıları ile incelenmiştir. İşlem denetçilerinin YTTK madde 404 hükmü ile sır saklamadan doğan sorumlulukları hususu da sorumluluğun niteliği ve kapsamının aynı olması sebebiyle, çalışmamızın “*Bağımsız Denetçilerin Sır Saklamadan Doğan Sorumlulukları*” başlığı altında ayrıntıları ile incelenmiştir.

YTTK madde 562’de işlem denetçisine ayrı bir cezai sorumluluk yüklenmiştir. Buna göre, Kanun’un 351. maddesine aykırı olarak rapor veren işlem denetçisinin, üçyüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılacağı belirtilmektedir.

YTTK madde 351 şirketlerin kuruluş şartlarını düzenlemektedir, buna göre, gerçeğe aykırı olarak kuruluş işlemi raporu düzenleyen işlem denetçisi, cezai müeyyide ile karşılaşılacaktır. YTTK madde 563 ise bu suçların resen takip edileceği düzenlenmesine yer verilmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu madde 459; 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 katılanların sorumlu olacağını düzenlemiştir.

YTTK madde 550’de ise; sermaye tamamıyla taahhüt olunmamış veya karşılığı kanun veya esas sözleşme hükümleri gereğince ödenmemişken, taahhüt edilmiş veya ödenmiş gibi gösterenler ile kusurlu olmaları şartıyla, şirket yetkilileri, bu payları üstlenmiş kabul edilirler ve payların karşılıkları ile zararı faiziyle birlikte müteselsilen öderler denilmektedir. Maddede, sermaye taahhüdünde bulunanların ödeme yeterliliğinin bulunmadığını bilen ve buna onay verenlerin, söz konusu borcun ödenmemesinden doğan zarardan sorumlu olacakları belirtilmiştir.

Söz konusu maddelerde, suçun failinin işlem denetçisi olabileceği yönünde açık bir ifade bulunmamakla birlikte, madde 550'nin gerekçesinde; suçun faili olarak ifade edilen “*şirket yetkilisi*” ibaresinin kapsamına işlem denetçisinin de dahil olabileceği belirtilmiştir. Bu itibarla, işlem denetçilerinin yukarıda belirtilen maddeler çerçevesinde de cezai sorumlulukları bulunmaktadır<sup>40</sup>.

Madde 549 gerekçesinde aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir:

*“Hüküm sorumluluğu; kuruluş, birleşme, bölünme, tür değiştirme, sermayenin artırılması, azaltılması ve menkul değer ihracı gibi sınırlı sayıda (numerus clausus olarak) belirtilmemiş işlemleri halka açılmayla ilgili olarak izahnameleri kapsamakta, bu işlemler bağlamında belgeleri de düzenlemektedir. Belgeler doğru olmama, gerçeği yansıtmama, sahtelik ve hile gibi açıkça belirtilen hukuka aykırılıklar ile diğer kanuna aykırılıklar çerçevesinde düzenlenmiştir. Hükümde sadece izahname anılmış olmasına rağmen halka açılmayla ilgili her türlü belge hükmün kapsamındadır.*

*Tasarı düzenleyen ile katılanlar'ın tanımını yapmamış, ancak bunları farklı sorumluluk sistemlerine bağlamıştır. Düzenleyenler için kusursuz, katılanlar bakımından kusurlu sorumluluk kabul edilmiştir. Katılanlar arasına dağıtanlar da girebilir.”*

Yukarıda da değindiğimiz görüşte bahsedilen madde 550 gerekçesi ise şu şekildedir:

*“Sermayenin korunması ilkesinin bir uygulaması olan bu hüküm, aynı ilke bağlamında öngörülmüş bulunan 549 uncu maddenin tamamlayıcısıdır. 549 uncu maddenin özellikle taahhütlere ilişkin yönü 550 nci madde ile yakından ilgilidir. İki madde arasındaki ayırım şöyle konulabilir: Sermaye tamamen taahhüt olunmamışken ödenmiş gibi gösterilmişse sermaye taahhüdünde bulunanlar 341 inci maddeye göre; onayan noter düzenleyen olarak 549 uncu maddeye göre sorumlu olurlar ve onlara katılanlar da aynı hükmün kapsamındadır. Buna karşılık 550 nci madde sermayede bir boşluk kalmamasını sağlamak amacıyla, kusurlu olmaları şartıyla şirket*

<sup>40</sup> Kadir ÖZDEMİR, **Yeni Ticaret Kanunu'na Göre İşlem Denetçiliği**, Özdoğrular Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ltd. Şti, <http://www.ozdogrular.com/content/view/15452/>, erişim: 21.04.2012.

*yetkililerinin bu payları üstlenmesini ve zararın varlığı halinde bu zarardan müteselsilen sorumlu olmalarını hükme bağlamaktadır. Aynı ilkeler kanun ve esas sözleşme gereği ödenmesi gereken pay karşılıkları için de geçerlidir. Şirket yetkilisi geniş şekilde anlaşılmalıdır. Kurumlar, yönetim kurulu üyeleri ve işlem denetçileri ibarenin kapsamına girebilirler. Şartların varlığı halinde 557 nci madde uygulanır.”*

YTTK madde 549 ile 550 maddeleri gerekçeleri birlikte değerlendirildiğinde, her iki madde hükümleri kapsamında da özel denetçinin sorumluluğuna gidilmesi mümkün gözükmemektedir. Madde 549 gerekçesinde “düzenleyen” ve “katılan” ın tanımının yapılmadığı belirtilmekte ancak bunların kusurunun aranması açısından farklı sorumluluk sistemlerine tabi olduklarını belirtmektedir.

Görüşümüze, maddede bahsedilen işlemlere dair rapor düzenleyen işlem denetçisi; “katılan” olarak kabul edilecek ve kusurlarının varlıkları halinde cezai sorumluluklarına başvurulabilecektir. Bu yorumumuz, denetçinin ve işlem denetçilerinin sorumluluğunu düzenleyen madde 554’teki “kusurlu hareket ettikleri takdirde hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur ” ifadesi ile de örtüşmektedir.

Madde 550’de ise herhangi bir yoruma gerek kalmaksızın, madde gerekçesinde de belirtildiği üzere işlem denetçisinin cezai sorumluluğuna kusur şartı ile başvurulabilecektir. Madde 549 ve madde 550’nin her ikisinde de teselsül halinde YTTK madde 557’nin uygulanacağı, madde gerekçelerinde açıkça belirtilmiştir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİMİN KAPSAMI

#### I. Bağımsız Denetim Faaliyetinin Kapsamı

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Seri X No 22 sayılı Tebliğ Başlangıç Hükümleri madde 2’de, bağımsız denetimin kapsamı, işletmelerin finansal tabloları ve diğer finansal bilgileri ile sınırlı olarak düzenlenmiştir. Söz konusu Tebliğ Birinci Kısım madde 4, “*bağımsız denetimin kapsamı*” madde başlığı altında, “*bağımsız denetimi amacına uygun olarak gerçekleştirmek için uygulanan bağımsız denetim yöntem ve teknikleri*” nin bağımsız denetimin kapsamını oluşturduğunu belirtmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu madde 398’de ise bağımsız denetimin konu ve kapsamı ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Kanuna göre;

*“Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Muhasebe Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimi, bu Bölüm hükümleri anlamında 378 inci madde uyarınca verilen raporların ve 397 nci maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığını da kapsar.”*

Belirtilen maddede, bağımsız denetimin kapsamına ve denetim sonunda hazırlanacak görüş raporunun içeriğine, denetlenen şirketin finansal tablolarının ve yönetim kurullarının yıllık raporlarının kanuna ve esas sözleşme hükümlerine uygun olup olmadığının dahil edilmesi kanımızca isabetli olmamıştır. Zira, finansal verilerin denetlenmesinde uzmanlaşmış denetçilerden, yönetim kurulu yıllık faaliyet

raporlarının, kanuna ve esas sözleşmeye uygunluğu gibi hukuki bilgi ve uzmanlık gerektiren husularda görüş belirtmelerinin istenmesi verilen görüşleri şeklen olamasa da, içeriğinin hukuka uygunluğu açısından tartışmaya açabilecektir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda, bağımsız denetimin kapsamına dahil edilmiş olan ve doktrinde sıkça eleştiri getirilen diğer bir husus da, denetçinin erken teşhis komitesine ilişkin görevleridir. YTTK m. 378'de risklerin erken teşhisi komitesinin varlığı, halka açık olmayan şirketlerde denetçinin gerekli görüp bunu bir yazıyla yönetim kuruluna bildirmesine bağlı kılınmıştır.

YTTK madde 402'ye göre ise, denetim raporunun kapsamına, denetçinin, denetlenen şirketin ve topluluğun varlığını sürdürülebilmesinin şartları ile gelecekteki gelişmesine dair analiz görüşleri dahil edilmiştir.

Yukarıda sayılan görevler, doktrinde, bağımsız dış denetçinin geleceğe ilişkin varsayımlarda bulunmasını gerektirmesi sebebiyle eşleştirilmektedir. Katıldığımız görüşe göre, bağımsız dış denetçinin başlıca görevi; denetlenen şirketin ve topluluğun mali tablolarının gerçeğe uygunluğunu uzman bir kişi olarak değerlendirmesidir. Şirketin yönetimine dair gelecek değerlendirmesi yapması, bağımsız denetçiye, altından kalkması mümkün olmayan ve mesleğin niteliğiyle bağdaşmayan görevlerin yüklenmesi sonucunu doğuracaktır.<sup>41</sup>

Yeni Türk Ticaret Kanunu madde 397'nin açıkça atıf yaptığı Uluslararası Denetim Standartları, bağımsız denetimin kapsamını; 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 bildirmesi olarak açıklamakta (ISA 200/2) ve bağımsız denetçinin görüşünün, finansal tabloların güvenilirlik derecesini yükseltmekle beraber, bu görüşün finansal tabloları bağımsız denetime tabi tutulan işletmenin gelecekteki durumu hakkında ve işletme yönetiminin işletmenin faaliyetlerini etkin ve verimli bir biçimde yönettiğine dair bilgi sağladığı şeklinde değerlendirilmeyeceğini ifade etmektedir (ISA 200/21).

---

<sup>41</sup> Yasin ULUSOY, **Bağımsız Dış Denetim**, Seçkin, Ankara 2007, s. 68.



Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndaki bağımsız denetimin kapsamına getirilen eşleştirel görüşlere katılmaktayız. Bağımsız denetimin kapsamı, şirketin finansal tablolarının gerçeği yansıtmadığına ilişkin görüş bildirmekle sınırlı kalmalıdır. Zira denetçiden, kendi uzmanlık alanı dışındaki; yönetim kurulu kararlarının niteliğine dair ya da şirketin risklere karşı alması gereken yönetsel tedbirlere dair görüş bildirilmesinin beklenmesi rasyonel sonuçlar doğurmaktan uzak olacaktır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİM SİSTEMİNİN MODERN HUKUKTA GELİŞİMİ

#### I. Genel Olarak

Küreselleşme ile her türlü bilgi ve emtia, kontrolü gittikçe zorlaşan bir şekilde ülkeler arasında serbestçe dolaşır hale gelmiştir. Hukuk kuralları da küreselleşmeden nasibini almakta ve ülkelerarası hukuki etkileşimler kaçınılmaz hale gelmektedir. Ticaret hukuku, devletler arasında en çok ortak düzenlemeye imza atılan alandır. Özellikle, başta bankalar olmak üzere, faaliyet alanları dünyanın neredeyse tamamına yayılmış olan finans sektörü bu etkileşimin baş aktörüdür.

Global ölçekteki şirketler, yatırım yapacakları ülkelerde bazı asgari yasal güvenceler aramakta; devletler ise, yabancı sermayeyi ülkesine çekme ve bu gücü ülkesel çıkarları doğrultusunda kontrol edebilme çabası ile hukuk sistemini dünyadaki gelişmelere paralel olarak yeniden düzenleme yoluna gitmektedir.

Çalışma konumuz olan “*Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*” başlığı altında, küresel ticarete en büyük paya sahip olan, yakın geleceğinde yaşadığı finansal krizlerle özellikle bağımsız denetim hukukunu tekrar şekillendirmek zorunda kalan ABD ve aday ülke statüsünde olmamız dolayısı ile mevzuatımızı doğrudan ilgilendiren Avrupa Birliği hukuk sistemini inceledik.

#### II. ABD Ticaret Hukukunda Bağımsız Denetim

ABD ticaret hukuku, eyaletler arası farklılık gösteren, dağınık bir hukuk sistemidir. Eyaletler arasındaki hukuki düzenlemelerin federal çatı altında farklılıklar göstermesi, eyaletlerdeki sosyal ve ekonomik politika farklılıklarının yanında, sıcak sermayeyi çekme konusunda kendi aralarındaki rekabetten kaynaklanmaktadır.

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

“*Sole*” yada “*individual proprietorship*” adı verilen ticari organizasyonlar, tek kişinin sahip olduğu ticari işletmelerdir. Bu tür işletmelerde kişi, işletmenin tüm aktiflerinin ve pasiflerinin sahibi, yaptığı eylem ve işlemlerden dolayı ise kişisel ve sınırsız olarak sorumludur. İşletme sahibi, “*the proprietor*” , işletme ile ilgili her türlü borç ve sorumluluktan dolayı, sınırsız kişisel sorumludur.

Ortaklık, “*partnership*” , iki yada daha fazla kişinin kazanç sağlamak amacıyla emek ya da sermayelerini bir araya getirmeleriyle oluşan ticari organizasyondur. Tüzel kişiliği yoktur. Bu ortaklık türünde herbir ortak, işletmenin tüm borçlarından, tüm malvarlıkları ile sorumlu olur. Ortaklıkların sorumluluklarını herhangi bir şekilde sınırlandırması söz konusu değildir.

“*Business corporation*” da denilen anonim şirketler ise, kazanç sağlamak amacıyla, yetkili kuruluşların iznini alarak kurulan ve ticari alanda faaliyet gösteren tüzel kişiliğe sahip şirketlerdir. Sorumluluğun sınırlandırılması açısından, Amerikan hukukunda en avantajlı ortaklık türü anonim şirketlerdir. Pay sahipleri, bu ortaklık türünde, koymuş oldukları sermaye oranında sorumludurlar. Anonim şirketler, “*corporate income taxes*” denilen gelir vergisi öderler.

ABD eyaletleri içinde, sermayeyi ve yatırımları çekme açısından ilk akla gelen eyaletler; Delaware ve Nevada eyaletleridir. Halka açık anonim ortaklıklar, Delaware eyaletini seçerken, kapalı tip anonim ortaklıklar ise Nevada eyaletini tercih etmektedirler. Bu seçimde, bu iki tip şirkete tanınan farklı yasal kolaylıkların büyük rol oynamaktadır.

Halka açık anonim ortaklıklar, her eyaletin iç hukuk düzeni içerisinde kurulabilir. Ancak genel olarak, anonim şirket kurucularına “*incorporators*” denilmekte ve kuruluş organizasyonundan sorumlu olmaktadırlar. Pay sahipleri “*shareholders*” ise, anonim ortaklığın gerçek sahipleridirler. Şirket yönetim kurulu

üyeleri “*board of directors*”, anonim ortaklığın yönetim ve kontrolünden sorumludur. Bu yöneticilerin faaliyetlerinde, ortaklığın menfaatlerine sadakat açısından yüksek standartlarda yükümlülükler getirilmiştir. Yöneticiler, “*director’s fiduciary responsibilities*” denilen sadakat borçlarını iyi niyet kuralları çerçevesinde ifa etmekle yükümlüdürler.

ABD hukuk sisteminde, anonim ortaklıklar farklı şekillerde oluşturulabilmektedir. Halka açık anonim ortaklıkların büyük çoğunluğu “*Subchapter C Corporation*” olarak adlandırılmaktadır. “*The Internal Revenue Code*” denilen federal vergi kanununda düzenlenmiş olan bu tür ortaklık modeli, federal vergi düzenlemelerine tabidir.

Diğer bir anonim şirket türü de “*Subchapter S Corporation*” adı verilen şirketlerdir ve bunlar da federal vergi kanunlarına tabidirler<sup>42</sup>.

### A. ABD’de Bağımsız Denetim Sisteminin Gelişimi

ABD’de denetim kavramı, ilk olarak 1887 yılında Eyaletler Arası Ticaret Komisyonunun, “*Interstate Commerce Commision*”, kamu işletmelerinin mali tablo ve fiyat kontrollerinin sağlanması için kurulması ile ortaya çıkmıştır. 1918 yılında, Federal Hazine Kurulu, “*Federal Reserve Board*”, Amerika Ruhsatlı Muhasebe Uzmanları Enstitüsü, “*American Institute Of Certified Public Accountants*”<sup>43</sup> tarafından hazırlanan bilanço hazırlama yöntemlerini yayınlarak standart hale gelmelerini sağlamıştır.

“*Büyük Buhran*” da denilen, ekonomik kriz yılı olan 1929’da, piyasaların dibe vurması ve hisse senetlerinin değerlerini yüksek oranda yitirmesi neticesinde, piyasanın yeni düzenlemelere ihtiyaç duyduğu görülmüştür.

Birinci Dünya Savaşı, hammadde ve tarım ürünlerinin fiyatlarında düşüşe sebep olmuş, bu ürünleri ihraç eden az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin

<sup>42</sup> Amerikan ticaret hukuk sistemine dair açıklamalar için bkz: Mustafa CAN, **ABD Ticaret Hukukunda Temel Kavramlar**, <http://www.ekitapyayin.com/id/049/>, erişim: 05.09.2011.

<sup>43</sup> Bundan sonra AICPA olarak anılacaktır.

gelirlerinde azalma yaşatmıştır. Kuzey Amerika ve Avrupa kıtası başta olmak üzere, sanayileşmiş ülkeleri etkisine alarak, üretimde azalmaya, talepte daralmaya, konut sektöründe durgunluğa, tarım ürünleri fiyatlarında büyük oranda fiyat düşüşlerinin yaşanmasına ve dış ticaret açıklarının oluşmasına neden olmuştur.<sup>44</sup>

Birinci Dünya Savaşı sırasında ABD, önemli oranda altın biriktirmiştir. Bu sermaye çoğunlukla gayrimenkule ve toprak alımına yönelmiştir. Ancak toprak fiyatlarında düşüş yaşanmış, topraktan çıkan sermaye, New York Borsası'na yönelmiştir. Bu yönelim hisse senedi fiyatlarının aşırı yükselmesi ile sonuçlanmış ve Federal Rezerv Bankası, spekülasyon artışını durdurmak için 1929 yılının yaz aylarında faiz oranlarını % 7 den % 15'e yükseltmiştir. Hisse senetleri fiyatlarındaki artıştan yararlanmak isteyen hisse sahipleri satışa yönelerek, New York Borsasının çöküşüne neden olmuşlardır. Borsanın çöküşü ise, bankaların çöküşünü hızlandırmıştır.

ABD ekonomisinde en yüksek servetin biriktiği 1929 yılında, bankacılık sistemindeki riskli krediler yüksek seviyeye ulaşmış ve bu risk, ekonomideki durgunluğu bunalıma dönüştürmüştür. Bu güvensizlik ve kriz dönemi, uluslararası ticaretin durma noktasına gelmesine neden olmuş ve bu durum 1929 yılında uluslararası ticaretin 5.350 milyon doların altına düşmesiyle sonuçlanmıştır. 1930 yılında bu rakam 4.850 milyon dolara, 1931 yılında 3.260 milyon dolara, 1932 yılında 2.135 milyon dolara ve 1935 yılında 1.785 milyon dolara kadar gerilemiştir.<sup>45</sup>

Büyük krizde, dönemin ABD Başkanı Franklin ROOSEVELT, ekonomiyi durgunluktan çıkarabilmek için bir takım önlemler almıştır. Bu önlemler: talep artışını sağlamaya yönelik olarak ücretlerin arttırılması, spekülasyonların önlenmesi, ihracat artışı için kur ayarlaması, üretimin arttırılması için teşvikler, istihdam olanaklarının geliştirilmesi, işsizlik ödeneklerinin verilmesi ve kamu hizmetlerinin arttırılmasıdır.

Önlemler paketine Yeni Anlaşma, "*New Deal*" adı verilmiştir ve Roosevelt'in başkanlık seçim kampanyasında kullanılmıştır. Seçim sonuçlarında, Amerikan halkı

<sup>44</sup> Ömer AÇIKGÖZ, Bülent ÖZKAN, "1929 Dünya Ekonomik Buhranı ve Türkiye Ekonomisine Etkileri", *Mevzuat Dergisi*, Yıl 11, Sayı 136, Nisan 2009.

<sup>45</sup> W. Willard COCHRANE, *Farm Prices, Myth and Reality*, League of Nations, World Economic Survey 1932-33, 1958, s. 15.

büyük çöküşün faturasını eski başkan Hoover yönetimine çıkardı ve Hoover'dan sonra aday olarak, adını verdiği programla ekonomik sistemde köklü değişiklikler vaadeden Roosevelt başkan olarak seçildi.

Roosevelt'in "*New Deal*" ı, 1930-1937 yılları arasında başarılı olarak uygulanmıştır ve bu anlaşma ile, Amerikan ekonomisi tarihinde ilk kez devlet müdahalesiyle tanışmıştır.

Roosevelt, işe bankacılık sektörüyle başladı. O sıralarda sektörde likidite düşüklüğü yaşanmakta olduğundan, altın ve döviz kuru bizzat başkanlık tarafından kontrol ediliyordu. İlk kez Merkez Bankası kuruldu. Mevduatlar devlet güvencesi altına alındı. Bankacılık sisteminin düzeltilebilmesi için 500'den fazla yeni düzenleme yapıldı.

1933 yılında çıkarılan Menkul Kıymetler Kanunu<sup>46</sup> ile menkul kıymetler piyasası düzenlenmiştir. Bu kanun çerçevesinde, Federal Ticaret Komisyonu kurulmuş ve bu alanda faaliyet göstermek isteyen şirketlere, kayıt ve mali tablolarının bağımsız dış denetimden geçirilerek Komisyona sunulması zorunluluğu getirilmiştir.

1934 yılında ise yeni bir Menkul Kıymetler Kanunu çıkarılmış, Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu, "*Securities and Exchange Commission*"<sup>47</sup> kurularak, Federal Ticaret Komisyonunun yetkileri yeni kurulan Komisyona devredilmiştir.

1933 tarihli Kanun ile, hisse senetlerinin ilk kez halka arz edilmesi ve menkul kıymetlerin ilk halka arzında, bağımsız denetçilerin karşı karşıya kaldıkları hukuki ve cezai sorumluluklar düzenlenmiştir. Buna göre; tescil beyannamesinde önemli hata bulunan menkul kıymetlerin, iyi niyetli üçüncü kişilerce devralınmasında, denetçilerin sorumluluğuna gidilebilecekti. Bu sorumluluktan kurtulabilmek için bağımsız denetçi, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun, makul bir inceleme yaptığını kanıtlamak zorundaydı.

---

<sup>46</sup> **Securities Act of 1933** tam metni için bkz. US Securities and Exchange Commission resmi web sitesi: "<http://www.sec.gov/about/laws/sea33.pdf>", erişim: 12.03.2011.

<sup>47</sup> Bundan sonra SEC olarak anılacaktır.

Ayrıca, 1934 tarihli Menkul Kıymetler Kanunu ile, yasaya tabi olan şirketler için ilk kez mali tablolarını SEC'e teslim etme, dönemsel olarak gözden geçirme ve zorunlu bağımsız denetim yaptırma yükümlülüğü getirilmekteydi. Ayrıca yasa, SEC'e verilen finansal belgelerde herhangi bir maddi eksiklik veya yanlışlık bulunması halinde, belgelerde imzası bulunan kişileri sorumlu tutmaktaydı. Bunun yanında, kanun ile getirilen denetim sisteminde, bağımsız denetçilerin sorumlulukları da düzenlenmişti. Buna göre bağımsız denetçiler, halka arz edilmiş olan mali tablolardaki hata veya hilelerinden dolayı şirkete, yatırımcılara ve üçüncü kişilere karşı sorumlu tutulmaktaydı. Sorumlulukta ispat yükü iddia edene yüklenmişti. Yatırımcılar ve üçüncü kişiler uğradıkları zarardan dolayı denetçinin hata, hile veya eksiklikten kaynaklanan kusurunu ispat etmekte yükümlüydüler.<sup>48</sup>

1933 Yasası'na göre açılan 1968 tarihli Escott v. BarChris Construction Corp. Davasında, nakit gereksinimi için tahvil çıkaran, ancak tescil ile ilgili olarak hazırlanan mali tablolarında önemli yanlışlıklar bulunan şirketin bağımsız denetçisi, mesleki özen ve titizlik borcunu yerine getirmediği için sorumlu bulunmuştur<sup>49</sup>.

1934 Yasası'na göre açılan 1975 tarihli United States v. Natelli davasında ise, bağımsız denetçi, önceki dönem satışlarının tahsil edilmeyecek kısımları için indirim yapılmadığını cari dönem mali tablo ve eklerinde belirtmediği için mahkum edilmiştir. Olayda, mali tablo dipnotlarında, önceki dönem satışlarının ve dolayısıyla karın olduğundan daha yüksek gösterildiği ortaya çıkmıştır<sup>50</sup>.

Amerikan menkul kıymetler piyasasında faaliyet gösteren şirketleri denetleyecek denetçilerde, 1933 ve 1934 Kanunları ile belli standartlar aranmaya başlanmıştır. Buna göre; ülke genelinde denetlenmeye tabi tutulan tüm mali tablolar, sadece AICPA üyesi Ruhsatlı Muhasebe Uzmanları, "*Certified Public Accountant*"<sup>51</sup> tarafından denetlenebilecektir.

<sup>48</sup> Yasin ULUSOY, **Bağımsız Dış Denetim**, Seçkin, Ankara 2007, s. 55.

<sup>49</sup> Canol KANDEMİR, **Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetim Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu**, Çukurova Üniversitesi SBE İşletme ABD., Adana, 2010, s. 130.

<sup>50</sup> Canol KANDEMİR, **Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetim Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu**, Çukurova Üniversitesi SBE İşletme ABD. , Adana, 2010, s. 130.

<sup>51</sup> Bundan böyle CPA olarak anılacaktır.

1887 yılında kurulan AICPA, muhasebe işlemlerinde ulusal kural ve standartları belirlemek, Ruhsatlı Muhasebe Uzmanlarını temsil etmek, yasama organları, kamu çıkar grupları ve diğer meslek kuruluşlarına karşı üyelerini bir avukat gibi savunmakla görevlendirilmiştir. AICPA, denetim standartları geliştirir, üyelerine eğitim rehberlik materyalleri sağlar, geliştirir, üyelerini meslek teknik ve etik standartlarına uymaya zorlar.<sup>52</sup>

## **B. ABD’de Yaşanan Şirket Krizleri ve Bağımsız Denetim Sistemine Etkileri**

Amerikan piyasaları, 2001 yılında Enron adlı şirket ile başlayan ve sonrasında WorldCom, Tyco Int. ve Adelphia Com. ve diğer çok sayıda şirket ile devam eden bir dizi büyük ölçekli piyasa krizleri ile karşı karşıya kalmıştır. Krizlerin ortaya çıkışında baş rolü yönetim hataları, muhasebe hileleri ve bağımsız denetçilerin kusurlu işlemleri oynamıştır. Sözkonusu krizler neticesinde, ileride benzer krizlerin yaşanmasının önüne geçmek amacıyla “*Sarbanes Oxley Act 2002*” , Sarbane Oxley Kanunu<sup>53</sup> yürürlüğe konmuştur.

Yasa, Amerikan hukukunda muhasebe uygulamaları ve bağımsız dış denetim sistemini 1933 ve 1934 Menkul Kıymetler Kanunundan sonra köklü biçimde değiştiren yasa olması ve diğer birçok devlet hukukunu da etkisi altına almasıyla büyük önem arz etmektedir.

Çalışmamızda, Sarbanes Oxley Kanununa ihtiyaç duyulması ve kanunun çıkarılmasında başlıca rol oynayan büyük şirket krizlerine ayrıntılarıyla yer verilmiş, böylece bağımsız denetim sistemi uygulamalarının ve bunlar üzerinde denetleyici ve düzenleyici kurumların varlığının büyük önemi ortaya konmak istenmiştir.

### **1) Enron Krizi**

1985 yılında ABD enerji piyasasının serbestleştirilmesi sırasında “*Houston Natural Gas*” ve “*Internorth*” adlı iki şirketin birleşmesi sonucu kurulan “*Enron*”

<sup>52</sup>AICPA resmi internet sitesi metninden yazar tarafından tercüme edilmiştir. Orjinal metin için bkz: “<http://www.aicpa.org/About/MissionandHistory/Pages/MissionHistory.aspx>”.

<sup>53</sup> Yaygın kısaltması ile bundan böyle SOX olarak anılacaktır.



un ana faaliyet alanı, doğalgaz boru hattı işletmeciliğiydi. Ancak şirket zamanla farklı alanlara yayılmıştır. Enerji bağlantılı opsiyon satışları, su kaynakları yönetimi, enerji santrali yapımı ve işletimi gibi birçok alanda faaliyet gösterir hale gelmiştir.

Enron, şirket politikası olarak, faaliyette bulunduğu alanlarda yaptığı lobi faaliyetleri ile de tanınmıştır. Özellikle tekellerin kaldırılarak serbestleştirilmeye başlandığı piyasalara ilk giren şirket olmak için ciddi faaliyetlerde bulunmuştur.

2000 yılında “*Fortune 500*”<sup>54</sup> sıralamasında ABD içinde en büyük yedinci şirket olan Enron, ABD’nin en büyük doğal gaz dağıtıcısı haline gelmişti ve 2000 yılı gelirleri 100 milyar doları aşmıştı. Şirket kendi başına bir enerji borsası oluşturur hale gelmiş ve ABD ile Avrupa’da enerji ticaretinin yüzde 20’sine hakim olmuştu.

Şirketin batışına giden yoldaki en önemli kilometre taşı, yasadışı olarak uygulanan bazı muhasebe kuralları ve Enron dışında kurulmuş birçok başka şirket kanalıyla risklerin ve zararların bilanço dışına çıkarılarak gizlenmesi olmuştur. Bu şekilde karlı bir görüntü yaratan şirketin, hisse senedi fiyatları yükseltilmiştir.

Enron ilk olarak, Ekim 2001’de zarar açıklamış ve Aralık 2001’de iflasını istemiştir. 2001 yılı başında 80 dolar olan şirket hisse değeri, Ekim ortasında 35 dolara kadar düşmüştür. Şubat 2002 sonunda ise şirket hisse değeri 0.20 dolara kadar gerilemiştir. Bu keskin fiyat düşüşünden en çok şirkete yatırım yapan hisse sahipleri ve emeklilik fonlarını şirketlerinin hisse senetlerine yatıran Enron’un kendi çalışanları etkilenmiştir.<sup>55</sup> 63.4 milyar dolarlık hacmiyle, Amerikan tarihindeki en büyük iflas olan Enron iflasının etkileri çok boyutlu ve derin olmuştur.

---

<sup>54</sup> Fortune, 1930 yılında Henry Luce tarafından kurulmuştur ve Amerika’nın en eski iş dergilerinden biridir. Şirketlerin gelir büyüklüklerine göre sıralamalarını veren ve düzenli olarak yayımladığı listeleri ile tüm dünyada tanınmıştır. Amerikan ve dünya piyasalarında faaliyet gösteren şirketlerin, Amerika piyasalarındaki brüt gelirleri üzerinden sıralandığı listeler; “*Fortune 500*” ve “*Fortune 1000*” listeleridir. “*Fortune Global 500*” ise şirketleri tüm dünyadaki gelirlerine göre sıralar. Enron, Fortune dergisi tarafından 2001 yılına kadar altı yıl arka arkaya Amerika’nın en yenilikçi şirketi seçilmiştir. Derginin resmi internet sitesi için bkz: <http://money.cnn.com/magazines/fortune/>

<sup>55</sup> [www.ekodialog.com](http://www.ekodialog.com), bkz. [http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron\\_skandali\\_sermaye\\_piyasaları.html](http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron_skandali_sermaye_piyasaları.html)

Enron krizinde adı çokça geçen başrol oyuncusu ise, Enron'un denetimini gerçekleştiren ünlü bağımsız denetçi “*Arthur Andersen LLP*”<sup>56</sup> dir. Merkezi Chicago’da bulunan Arthur Andersen LLP, Amerikan denetim sektöründe, PricewaterhouseCoopers, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young ve KPMG’le birlikte “*Big Five*”<sup>57</sup> olarak nitelenen en büyük şirketlerden bir tanesiydi. Büyük şirketlere danışmanlık ve denetim hizmetleri vermekteydi. 2002 yılında yaşanan Enron krizinde, Amerikan Yüksek Mahkemesince denetim faaliyetinde kusurlu bulunmuş ve muhasebe lisansı iptal edilmiştir.

Krize giden yoldaki ana sebepler: şirket yöneticilerinin maaşlarının büyük bir bölümünü şirketin karlılığı üzerinden prim olarak almaları ve gelirlerini artırmak için şirket kayıtlarına yasa dışı müdahale ederek, mali tabloları yüksek değerde göstermeleri, şirketi denetlemekle yükümlü olan bağımsız denetçinin görevini kusurlu olarak yerine getirmiş olması ve kamu kurumlarının bu durum karşısında mevcut düzenlemeler sebebiyle çaresiz kalmalarıdır.

Amerikan bağımsız denetçilerinin krizin doğduğu dönemdeki faaliyetlerinin büyük bölümü danışmanlık hizmetleriydi. Gelirlerinin büyük kısmı artık bağımsız denetimden değil, danışmanlıktan gelir durumdaydı. Enron krizi 2000 yılı kayıtlarında, Enron’un, denetim hizmeti için AA’ya 25 milyon dolar, danışmanlık hizmeti için 27 milyon dolar ödediği bilinmektedir. Bağımsız denetçilerin daha fazla danışmanlık geliri elde edebilmek için şirketlerle aralarını iyi tutmaya çalışmaları, şirket yöneticilerinin yasa dışı işlemleri yanında, krizin bir diğer ayağını oluşturmuştur.<sup>58</sup>

Krizin diğer bir sorumlusu da, şirketlerin borçlarını geri ödeme kapasitesini sürekli izleyen ve buna göre şirketleri derecelendiren derecelendirme şirketleri olarak görülmüştür. Derecelendirme şirketlerinin başka faaliyette bulunmasına izin verilmemesi, derecelendirdikleri şirketlerle aralarında bağımsız denetçilerde olduğu gibi bir menfaat ilişkisi doğmasına kağıt üzerinde engel olsa da, ücretlerini derecelendirdikleri şirketlerden almaları ve derecelendirmeyi, bağımsız denetçinin

<sup>56</sup> Bundan böyle yaygın kısaltması olan AA olarak anılacaktır.

<sup>57</sup> Anl: büyük beşli.

<sup>58</sup> Peter EAVIS, Çeviri: Özlem YILMAZ, **Sonraki Enronu Beklerken, Enron Krizi**, [www.ekodialog.com](http://www.ekodialog.com), bkz: <http://www.ekodialog.com/Makaleler/sonraki-enronu-beklerken-enron-krizi.html>

onayından geçmiş finansal tablolar ve bilgiler üzerinden yapıyor olmaları, işlevlerini tam olarak yerine getirmelerine engel olmuştur.

Amerikan düzenleyici kamu kurumlarının rolü ise bu süreçte, görevlerini tam olarak yerine getirmedikleri, başta SEC'in ve AICPA'nın meslek kurallarına uymayan üyelere çok hafif cezalar vermeleri ve bu cezaların büyük bir gecikmeyle yerine getirilmesi ile ifade edilmektedir.

Enron ve AA'nın yargılanması sonucunda açıklığa kavuşmuş olanlar gerçekler ise şunlardır:

- Enron, 1997-2000 yılları arasında karını en az 586 milyon dolar olmak üzere (gerçek değer % 20 fazlasına denk gelmektedir) fazla göstermiştir.
- Çok sayıda özel amaçlı şirket "*Special Purpose Entity/ SPE*"<sup>59</sup> kurulmuş ve bunlar Menkul kıymetlerin ihracı sırasında muhasebe standartlarına uymayan şekillerde kullanılarak, fiktif sermaye elde etmek ve borç yükünü düşük göstermek için paravan olarak kullanılmıştır.
- Tam anlamıyla yasa dışı bulunmasa da ,vergi muafiyetinden yararlanabilmek için 900'den fazla "*off-shore*"<sup>60</sup> şirket kurulmuştur.<sup>61</sup>

<sup>59</sup> SPE'ler; menkul kıymet ihraç eden şirket lehine uygun teminat imkanları ve uygun vergi koşulları yaratmak için, bu koşulları sağlayan hukuk sistemine sahip ülkelerde kurulurlar. SPE'lerin kurulduğu başlıca ülkeler: İngiltere, İtalya, İrlanda, Hollanda, Lüksemburg, Jersey, Cayman Adaları ve ABD Delaware Eyaleti'dir. Kaynak: Standard & Pools, Yapısal Finans Sekütirizasyonla İlgili Terimler Sözlüğü, Bkz.

[http://www2.standardandpoors.com/spf/pdf/media/SF\\_Turkish\\_Glossary.pdf](http://www2.standardandpoors.com/spf/pdf/media/SF_Turkish_Glossary.pdf)

<sup>60</sup> Off-shore şirketler, yatırımcının kendi ülkesinin dışındaki aktiflerini yapılandırmayı amaçlayan, başka ülke ve eyaletler kurulan stratejik şirketlerdir. Şirketler off-shore mekanizmalarına başvururken varlık koruması, vergi planlaması ve yatırımda gizlilik gibi amaçları güderler. Uyruk kısıtlaması, mal sahipliği açıklaması zorunluluğu, hisselerin mal sahipliği üzerindeki kısıtlamalar, birleşim kazançları veya ortak sermayeler üzerine kısıtlamalar, yıllık finansal göstergeleri dosyalama gerekliliği gibi hukuki zorunlulukların bulunmaması, bu tür şirketlerin kurulmasında rol oynamaktadır.

Kaynak: AGE Yatırım Danışmanlık Hizmetleri, internet sitesi, bkz:

[http://www.ageyatirim.com.tr/index.php?tmpl=component&jacatpopup=44&numitems=0&keepThis=true&TB\\_iframe=true&height=400&width=600](http://www.ageyatirim.com.tr/index.php?tmpl=component&jacatpopup=44&numitems=0&keepThis=true&TB_iframe=true&height=400&width=600)

<sup>61</sup> Ahmet Vecdi CAN, **Akademik Bakış Dergisi**, Sayı 19, 2010, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, bkz: "<http://www.akademikbakis.org/19/14.pdf>"

Amerikan tarihinin en büyük skandallarından biri olarak nitelendirilen yolsuzluk olaylarıyla ilgili yapılan yargılamalar sonunda; şirketin yönetim kurulu başkanı Jeffrey SKILLING ve onunla birlikte yargılanan şirketin eski CEO<sup>62</sup>'su Kenneth LAY, yolsuzluk ve iflas öncesinde şirketin mali durumunu kamuoyundan gizlemek dahil 19 ayrı maddeden suçlu bulunmuş ve 24 yıl 4 ay hapis cezasına çarptırılmıştır. Kenneth LAY cezası infaza başlanadan evinde geçirdiği kalp krizi sonucu ölmüş ve mahkeme, Kenneth LAY hakkında daha önce verdiği hükmü, temyiz hakkını kullanamadığı gerekçesiyle iptal etmiştir.<sup>63</sup>

Arthur Andersen LLM ise, Enron'un iflası sonrasında SEC tarafından açılmış olan davada gerçekleri gizleme sebebiyle suçlu bulunmuştur. Enron hakkındaki soruşturma başlatıldıktan iki hafta sonra AA, Enron'un hesaplarına ilişkin binlerce belgeyi imha ettiğini itiraf etmiş ancak, AA avukatları dosyaların; soruşturmanın yürütülmesini engellemek için değil, normal iş politikasının bir parçası olarak yok edildiğini söylemişlerdir.

Yargılama sonunda AA'nın, denetlediği Enron'un hesaplarına ilişkin bilgileri SEC'ten gizlediği ve adaleti yanılttığı kararına varılmıştır. AA ayrıca, neden olduğu zararın iki katına kadar tazminat ödemekle mahkum edilmiş ve muhasebe lisansı elinden alınmıştır.<sup>64</sup>

Enron krizinin kamuoyu ve doktrinde çokça tartışılan diğer bir boyutu da krizin yaşanmasında yöneticilerin sorumluluğunun olup olmadığıdır. Bu tür olaylarda Amerika'da sıkça kullanılan bir ifade ile "gatekeepers"<sup>65</sup>, (elinde kontrol veya düzenleme yetkisi bulunan bürokratlar, yöneticiler), olayda kamuoyu önünde sıkça suçlanmışlardır. Krizin büyümesinde kurumların görevlerini hakkıyla yerine getirmedikleri ya da menfaat karşılığı olarak, sahtekarlıklara müdahale etmekte geç davrandıkları düşünülmüştür.<sup>66</sup>

<sup>62</sup> "Chief Executive Officer": Türkçe'de işletmelerde Genel Müdür'e karşılık gelmektedir.

<sup>63</sup> SEC tarafından Enron ve yöneticilerine karşı açılmış davalar ve orijinal mahkeme kararları için bkz: <http://www.sec.gov/spotlight/enron.htm>

<sup>64</sup> 31 Mayıs 2005 tarihli Amerikan Yüksek Mahkeme Kararı orijinal metin için bkz: "http://www.jdsupra.com/post/documentViewer.aspx?fid=afd8cf08-6947-41fc-bb88-beeefc35a766"

<sup>65</sup> Kelimenin birebir Türkçe çevirisi "kapı bekçisi" anlamına gelmekle beraber deyimde; elinde kontrol ve düzenleme yetkisi bulunan üst düzey bürokrat ya da yöneticilerin yolsuzluklara karşı kapıyı aralık tutmaları, menfaat karşılığı yolsuzluklara geçit vermeleri kastedilmektedir.

<sup>66</sup> J. Gary AGUIRRE, **The Enron Decision: Closing The Fraud Free Zone on Arrent Gatekeepers?**, bkz: [http://aguirrelawfirm.com/global\\_pictures/Attachment\\_4.pdf](http://aguirrelawfirm.com/global_pictures/Attachment_4.pdf)

Doktrin ve medyanın bu konudaki eleştirileri, Amerikan parlamento denetim kurullarının ve piyasayı düzenleyici kurulların fonksiyonunu tartışmaya itmiştir. Bu kişilerin tam anlamıyla bağımsız gözetleyiciler olmadıkları, sistemin çıkar ilişkilerinin önünü kesemedikleri öne sürülmüştür. Bu görüşe özellikle Enron hisselerinin düşüşe başladığı 2001 ocak ayından, hisselerin taban yaptığı şubat 2002 tarihine kadar SEC'in duruma müdahale etmemesi dayanak gösterilmiştir<sup>67</sup>.

## 2) WorldCom Krizi

ABD'de 2001 yılında Enron'la başlayan şirket skandalları; WorldCom, Adelphia Com ve Tyco International'da ortaya çıkan yolsuzluklarla sürmüştür. Enron'dan sonraki en büyük ikinci skandal ise WorldCom skandalı olarak kabul edilir.

WorldCom, 1983 yılında Long Distance Discount Services (LDDS) adıyla kurumuştur. 1989 yılında Advantage Companies şirketini satın alarak halka açılmış ve resmi adını 1995'de önce LDDS WorldCom, daha sonra da WorldCom olarak değiştirmiştir.

WorldCom'un 1998 yılında diğer bir telekom şirketi MCI ile geçirdiği 47 milyar dolarlık birleşme, ABD tarihindeki en büyük birleşme olarak görülür. 2000 yılında şirket, 115 milyar dolarlık bir teklifle ikinci bir büyük birleşme yaşayarak SprintCom şirketini satın almak istemiş ancak bu isteği Amerikan Rekabet Kurulu tarafından önlenmiştir. Hedeflenmiş olan bu birleşme gerçekleşmiş olsaydı, bu birleşme, dünya tarihindeki en büyük şirket birleşmesi olarak tarihe geçecek ve WorldCom, sektöründe 1 numaraya yerleşmiş olacaktı. Bu engellemeden sonra şirket hızlı bir çöküş sürecine girmiş ve hisseleri değer kaybetmeye başlamıştır.<sup>68</sup>

Şirketin mali işlerden sorumlu genel müdür yardımcısı Scott SULLIVAN'ın, muhasebe kayıtlarında 4 milyar dolarlık usulsüzlük yaptığı ve kendisinin işten

<sup>67</sup> Jr. J. John COFFEE, **Understanding Enron: It's About The Gatekeepers, Stupid**, Coloumbia Law School, The Center for Law and Economic Studies, Working Paper No: 207, 30.08.2007, bkz: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=325240](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=325240)

<sup>68</sup> [www.riskonomi.com](http://www.riskonomi.com), **Risk Yönetimi Yetersizliğinin Batırdığı Dev: WorldCom**, Online Makale, bkz: "<http://www.riskonomi.com/wp/?p=419>"

çıkarıldığı açıklansa da, şirketin hisse senetleri büyük ölçüde değer kaybetmiştir. WorldCom, son 15 aya ait kar rakamlarının yeniden hesaplanıp açıklanacağını duyurmuş ve 2002'nin ilk 3 aylık döneminde toplam 3,8 milyar dolarlık şirket giderinin yanlışlıkla sermaye yatırımı olarak gösterildiğini bildirilmiştir<sup>69</sup>.

WorldCom, 21 Temmuz 2002 tarihinde borçlarını ödeyemez duruma gelmiş ve borçlarını yeniden yapılandırabilmek için konkordato başvurusunda bulunmuştur.

SEC, Ocak 2001 ile Mart 2002 dönemlerini kapsayan beş çeyrekte 3.8 milyar dolarlık zararını gizleyen WorldCom'a, Federal Mahkeme'de sahtecilik davası açmış ve şirketi, kazancını Wall Street beklentilerine uydurmak amacıyla, gelirlerini manipüle etmekle suçlamıştır. WorldCom davası, ABD Federal iflas yargıçısı Arthur J. GONZALES tarafından görülmüştür. Bu yargıç aynı zamanda Enron krizinin iflas davasını da yürütmüş olan yargıçtır.

1999 ve Mayıs 2002 yılları arasında firmanın muhasebe kadrosunun sahte gelir ve karlılık rakamları ile hisse senedi fiyatlarını yüksek tutmaya çalıştıkları anlaşılmış ve 2002 yılında iç denetim ekibi, şirket hesaplarında hile yapıldığını ortaya koymuştur. Yönetim Kurulu muhasebe yönetiminin görevine son vermiş ve denetçi firma Arthur Andersen ile denetim ilişkisini 2001 yılı sonunda kesmiştir.

Davaya bakan ilgili ABD mahkemesi, WorldCom'a, ara finansman için 2 milyar dolar harcayıp faaliyetlerini sürdürebilmesi için izin vermiştir. Şirketin hisseleri de bu kararlar birlikte yüzde 43 değer kazanarak 20 sente çıkmıştır ve şirket, iflas masasının yeniden yapılandırılma anlaşması gereği SEC'e tazminat olarak 750 milyon dolarlık nakit ve hisse senedi ödemiştir<sup>70</sup>.

WorldCom'un denetçisinin Enron'da olduğu gibi AA olması ise krizde dikkat çeken diğer bir unsur olarak göze çarpmaktadır. Şirketin denetimini, krizin patlak vermesinden önce bırakmış olan AA; WorldCom muhasebe yetkililerinin kendilerine

<sup>69</sup> MTVMSNBC, **WorldCom Skandalı Derinleşiyor**, bkz:

<http://arsiv.ntvmsnbc.com/news/161486.asp>

<sup>70</sup>SEC'in WorldCom aleyhine açtığı davanın orjinal karar metni için bkz: <http://www.sec.gov/spotlight/worldcom.htm>

önemli bilgileri vermediği iddiasıyla kendini savunmaya çalışsa da, bu durum, Enron skandalından sonra bozulan AA'nın imajını düzeltmeye yardımcı olmamıştır.

### 3) Tyco International Krizi

1960 yılında, Arthur J. ROSENBERG tarafından Massachusetts'te kurulan Ticco Laboratories şirketinin faaliyet alanı materyal araştırmalarıydı. Ağırlıklı olarak Amerikan hükümeti adına araştırmalar yürütmekteydi. 1974 yılında hisseleri New York borsasında işlem görmeye başladığında şirket, elektrik-elektronik malzemeler, yangın ve güvenlik hizmetleri ve sağlık olarak 4 ana sektörde faaliyet göstermekteydi. 1993 yılında şirketin adı Tyco International olarak değiştirilmiş ve şirketin üst yönetimine CEO olarak L. Dennis KOZLOWSKI getirilmiştir.

Enron krizinin ardından SEC'in inceleme altına aldığı şirketlerden biri de Tyco Int. idi. İncelemeler sonunda, şirketin CEO'su KOZLOWSKI ve Mali İşler Sorumlusu Mark SWARTZ, 170 milyon dolar çalmak ve hisselerle oynayıp 430 milyon dolar kazanç sağlamakla suçlanmıştır. Şirketin eski hukuk müşaviri Belnick ise 14 milyon dolar yolsuzlukla suçlanmıştır.

Başlatılan inceleme sonunda SEC tarafından New York Eyalet Mahkemesinde açılan davada, şirket üst yönetimi, şirketin muhasebe işlemlerini kendi menfaatleri için kullanıp, hesapları yüksek göstererek yolsuzluk yapmakla suçlanmıştır<sup>71</sup>. Mahkeme sonucunda, KOZLOWSKI 70 milyon dolar, SWARTZ 35 milyon dolar tazminat ve 8 yıl 4 ay ile 25 yıl hapis cezasına çarptırılmıştır.<sup>72</sup>

SEC tarafından Tyco Int şirketi aleyhine açılan davada ise şirket; muhasebe yolsuzluğu ve haksız menfaat sağlamak amacıyla mali tablolarda yanlış bilgi verme sebebiyle piyasalara en az 500 milyon dolar zarar vermekle suçlanmıştır. Açılan dava neticesinde 16 nisan 2007 tarihinde Tyco Int, suçlamaları kabul etmiş ve SEC ile uzlaşma yoluna giderek 50 milyon dolar zarar ödemeyi kabul etmiştir<sup>73</sup>.

<sup>71</sup> SEC tarafından getirilen suçlamaların orjinal mahkeme kayıtları için bkz: <http://www.sec.gov/litigation/complaints/compl17722.htm>

<sup>72</sup> Hürriyet Gazetesi, **ABD'de Hortumcu CEO'ya 25 Yıl Hapis**, bkz: <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/ShowNew.aspx?id=351407>

<sup>73</sup>Uzlaşmaya ilişkin SEC tarafından basına yapılan resmi yazılı açıklamanın orjinal metni için bkz: "http://www.sec.gov/news/press/2006/2006-58.htm"

#### 4) Adelphia Communications

1952 yılında Pensilvanya’da John RİGAS tarafından, kablolu televizyon bayisi olarak küçük bir aile şirketi şeklinde kurulmuş olan Adelphia Com. , 1972 yılında 6000 müşteriye ulaşmış ve 1986 yılında NASDAQ<sup>74</sup>’a girmiş ve ulusal çapta faaliyet gösterir hale gelmiştir.

1990’larda kablo tv sektöründe yaşanan duraklama yılları ile birlikte Adelphia internet erişimi, masajlaşma servisleri ve kurumsal iletişim sektörüne giriş yapmıştır ve 10 yıl içinde ülkenin en büyük altıncı kablolu iletişim sağlayıcısı durumuna gelmiştir.<sup>75</sup>

2002 Mart ayında şirketin muhasebe ve finans direktörü Tim RİGAS, şirketin, RİGAS aile üyeleri tarafından yönetilen diğer şirketlere 2.3 milyar dolarlık borcu olduğunu açıklamış ve akabinde SEC’in şirketi inceleme altına alma ve şirket aleyhine dava açma süreci başlamıştır. Bu aşamada şirketin yönetiminde bulunan tüm RİGAS ailesi üyeleri şirketteki görevlerinden istifa etmiştir. Mart 2002 yılında kriz patlak vermeden önce NASDAQ’ta 28 dolar olan şirket hisse değeri, Haziran ayında 29 cent’e kadar gerilemiştir.

1986’dan 2002 yılına kadar Adelphia’nın dış denetimi Deloitte şirketi tarafından gerçekleştirilmekteydi. 31 Aralık 2001 tarihinde, Deloitte Adelphia yönetimi tarafından kendilerine sağlanan belge ve tabloların güvenilmez olduğu gerekçesiyle şikayette bulunmuş, ve denetimini genişletmek istediğini bildirmiştir. Ancak Adelphia, Deloitte’i şirketin denetiminden çekmiştir. Tüm bunlar Deloitte’in, SEC tarafından sözleşmeye aykırılık, sahtekarlık ve Adelphia’da yaşanan krizi tespit edememiş olma sebebiyle mahkeme önünde suçlanmasına engel olmamıştır.

<sup>74</sup> NASDAQ: National Association of Securities Dealers Automated Quotations, Tezgah üstü piyasalarda (resmi bir düzenleyicisi olmayan) işlem gören menkul kıymetler için alım-satım fiyatlarının gösterildiği otomatik bilgi ağıdır. Teknoloji firmaları için hizmet vermektedir. Kaynak: Ecopedia, www.muhasebeturk.org.

<sup>75</sup> Karen VAN PEURSEM, Maiqing ZHOU, Tracey FLOOD, James BUTTIMORE, **Three Cases of Corporate Fraud: An Audit Perspective**, University of Waikato, Department of Accounting, Working Paper, June 2007, Orijinal metin için bkz: [http://researchcommons.waikato.ac.nz/bitstream/10289/1671/1/Accounting\\_wp\\_94.pdf](http://researchcommons.waikato.ac.nz/bitstream/10289/1671/1/Accounting_wp_94.pdf)



Deloitte, SEC tarafından kendisine yöneltilen suçlamalar karşısında mahkemede uzlaşma yoluna gitmiş ve sebep olduğu zararlar karşılığında 50 milyon dolar ödemeyi kabul etmiştir. Mahkemede, Deloitte'in 2000 yılının yıl sonu denetim raporunun muhasebe ilkelerince sınıflandırmaya uymayan, belirsiz bir görüş belirtmesi Deloitte aleyhine kullanılmış ancak, Deloitte, bu suçlamalar karşısında savunma olarak; bu duruma Adelphia yönetiminin belgeleri saklaması ve çarpıtması nedeniyle düşüklerini ifade etmiştir<sup>76</sup>.

Adelphia ve Deloitte arasında yaşananlar, aralarındaki 15 yıllık denetim ilişkisinin sonunda tarafsızlığın zedelenmesi ve Deloitte'in cesur kararlar almasına engel olduğuna bağlanmıştır. Ayrıca olayda, Adelphia'nın ülkenin altıncı büyük iletişim sağlayıcısı durumuna gelmiş olmasına rağmen, tüm üst düzey yöneticilerinin RİGAS aile fertlerinden oluşması ve şirketin baskıcı ve konservatif bir aile şirketi şeklinde yönetiliyor olmasının rolüne dikkat çekilmiştir. Bu koşullar altında, Deloitte'in aslında krizi zamanında farketmediği ancak gerekeni yapmadığı ya da yapamadığı görüşü hakim olmuştur. Kriz süreci yaşanırken SEC'in Kuzeydoğu Bölge yöneticisi Marc SCHONFELD, yaşananları şu şekilde dile getirmiştir: *“Aksini iddia etse de Deloitte aslında aldatılmamıştır, kırmızı bayraklar kendilerinden gizlenmemiştir, tüm bayraklar başlarının üzerinde sallanıyordu ancak onlar, bunları görmediklerini iddia ediyorlar.”*<sup>77</sup>

Yargılama sonunda Adelphia CEO'su John RİGAS, şirkette 2.3 milyar dolarlık sahtekarlık yapmak suçundan 15 yıl hapis cezasına çarptırılmıştır. Şirket üst yönetiminde bulunan oğlu Timothy RİGAS ise, 20 yıl hapis cezası almıştır. Bunun yanında şirket, piyasaya verdiği zarar dolayısıyla 1.5 milyar dolar tazminat ödemeyi kabul etmiştir<sup>78</sup>.

<sup>76</sup> SEC'in suçlamaları ve orjinal mahkeme kayıtları için bkz:

<http://www.sec.gov/litigation/complaints/compl17627.htm>

<sup>77</sup> Frank R. , **The Economy: Adelphia Sues Deloitte & Touche**, Accusing Former Editor of Fraud, Wall Street Journal, 07.11.2002.

<sup>78</sup> MTVMSNBC, **Adelphia Founder Gets 15 year-term; Son Gets 20**, haberin orjinali için bkz: [“http://www.msnbc.msn.com/id/8291040/ns/business-corporate\\_scandals/”](http://www.msnbc.msn.com/id/8291040/ns/business-corporate_scandals/)

## C. Sarbanes Oxley Kanunu

### 1) Sarbanes Oxley'in Getirdiği Yenilikler

Kanun teklifini veren kişilerin isimleriyle<sup>79</sup> anılan Sarbanes Oxley Kanunu, 30 Temmuz 2002 tarihinde, dönemin Amerikan Başkanı George W. BUSH tarafından imzalanarak yürürlüğe girmiştir.

Yasa, 2001 yılında Amerikan borsalarında patlak veren büyük sahtekarlık krizleri ardından bir çözüm yolu olarak görülmüştür. Yasa ile birlikte gelen ağır cezai yaptırımlar, şirket yöneticileri başta olmak üzere tüm çıkar sahiplerini ve bağımsız denetçilerin faaliyetlerini etkilemiştir.

Yaşanan Enron, Tyco Int. ve Adelphia gibi şirketlerdeki denetim usulsüzlükleri sonucu yaşanan iflaslar, özellikle kamuoyunda bağımsız denetçilere olan güvenin büyük ölçüde kaybedilmesine yol açmıştır. Halkın güveninin tekrar kazanılması ve şirketlerin işlemlerinde şeffaflaşmalarının sağlanması için çözüm yolu olarak SOX görülmüştür.

Sarbanes Oxley Kanununu uygulama yetkisi SEC'e tanınmıştır. SEC'e tabi olan ABD şirketleri yasal olarak 15 Kasım 2004 tarihinden itibaren, ABD'de faaliyet gösteren uluslararası şirketler ise 15 Temmuz 2005 tarihinden itibaren kanunun gerekelerini yerine getirmekle sorumlu tutulmuştur.

SOX ile piyasalarda yatırımcılara gerçek ve kolay anlaşılabilir bilgilerin sunulması, şeffaf ve daha sıkı denetlenebilen kurumsal yönetimlerin oluşturulması, daha ağır yaptırımlar ile etkin bir düzen oluşturulması, sağlam denetim mekanizmalarının oluşturulması ve bağımsız denetçilerin bağımsızlıklarının güçlendirilmesi amaçlanmıştır.

SOX, 11 ayrı bölümden oluşmaktadır ve bu bölümler sırasıyla şu şekildedir:

- Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu,

---

<sup>79</sup> Senatör Paul SARBANES ve Temsilci Michael J. OXLEY.

- Denetçi Bağımsızlığı,
- Şirketin Sorumluluğu,
- Mali Bilgilerin ve Finansal Açıklamaların Artırılması,
- Analist Çıkar Çatışmaları,
- Komisyon Kaynakları ve Otoritesi,
- Çalışmalar ve Raporlar,
- Kurumsal ve Suç Unsuru Taşıyan Suistimal Sorumluluğu,
- Beyaz Yakalıların Suçları İle İlgili Cezaların Artırılması,
- Kurumsal Vergi İadeleri, Kurumsal Suistimal ve Sorumluluk.

Kanun genel anlamıyla, piyasalarda faaliyet gösteren tüm aktörlerin eylemlerini detaylıca düzenleme yoluna gitmiştir. Özellikle şirket yönetim kurulları, şirket üst düzey yöneticileri, bağımsız denetçiler, iç denetçiler, bağımsız düzenleyici kurumlar, kurumsal yatırımcılar, bireysel yatırımcılar, avukatlar ve analistlerin faaliyetlerine sınırlar çizilmiş ve bu kişilerin faaliyetlerine yönelik farklı yükümlülük ve yaptırımlar düzenlenmiştir.

Öncelikle SOX, yaşanan şirket krizlerinde çok önemli bir boşluk yaratmış olan denetçilerin bağımsızlığı konusunda yeni düzenlemeler getirmiştir. Şirket yöneticilerinin, çeşitli sebeplerle muhasebe tekniklerine ve meslek kurallarına aykırı davranışları, bunları denetçilerin farketmesine rağmen, raporlarında finansal tabloları onaylamaları ve gerçeğe aykırı denetim raporlarının kamuya sunulması, denetçilerin bağımsızlıklarının sorgulanmasına yol açmıştır.

SOX, denetçi bağımsızlığını zedeleyecek denetim dışı işleri tanımlanmış ve bağımsızlığı güçlendirmek için denetim ücretinin belirlenmesine sınırlama getirmiş, denetim komitesine sunulacak raporlar hususunda bazı zorunluluklar getirmiş ve denetçileri rotasyona tabi tutmuştur.

SOX, denetçinin, denetim faaliyeti ile birlikte şu hizmetleri vermesini yasaklamıştır:

- Defter tutma veya denetim müşterisinin muhasebe kayıtları veya mali tabloları ile ilgili diğer hizmetleri,

- Finansal bilgi sistemlerinin oluşturulması, tasarımı ve uygulaması,
- Değerleme ve değer takdiri hizmetleri ile görüş verilmesi veya aynı sermaye değerlendirme raporlarının hazırlanması,
- Sigorta hizmetlerine ilişkin aktüerya hizmetinin verilmesi,
- İç denetim destek hizmeti verilmesi,
- Yönetim veya insan kaynakları hizmetlerinin verilmesi,
- Her türlü yatırım danışmanlığı hizmetlerinin verilmesi,
- Hukuki danışmanlık hizmetlerinin verilmesi,
- Denetim ile ilgisi olmayan diğer uzmanlık ve bilirkişilik hizmetlerinin verilmesi.

Yukarıda sayılan faaliyetler “*numerus clausus*” şeklinde sayılmakla birlikte, bunlar dışında denetçilerin verebileceği diğer her türlü hizmet, denetim komitesinin onayına tabi tutulmuştur<sup>80</sup>.

Bunun yanında bu yasaklar, faaliyetlerin tamamen yasaklanması şeklinde değil, denetim faaliyetinin verilmesi esnasında yasak olan faaliyetler olarak düzenlenmiştir.

SEC tarafından, 22 Ocak 2003 tarihinde yayınlanan “*Denetçi Bağımsızlığını Güçlendirmeye Yönelik Kural ve Uygulamalar*” isimli Tebliğ 208-7’de, denetim ortağını tanımlanmıştır. Buna göre denetim ortağı; denetim ekibinin mali tablolarla ilgili muhasebe, denetim ve raporlama konularında karar verici sorumluluğunu taşıyan veya müşterinin yönetimi ve denetim komitesi ile düzenli ilişki içinde olan kişidir<sup>81</sup>.

SOX 203’te ise denetçi bağımsızlığını sağlamaya yönelik bir müessese olarak “*denetçi rotasyonu*” düzenlenmiştir. Uzun süreli denetim ilişkisinde denetçilerin denetlenen şirket yöneticileriyle yakın menfaat ilişkilerine girmesinin önüne geçmek için, denetim faaliyetinde görev almış sorumlu ortak başdenetçi ve ortak başdenetçinin, 5 yıldan uzun süreli aynı şirket denetiminde görev alamayacağı düzenlenmiştir.

<sup>80</sup> Denetim firmasına yıl içinde yapılan toplam ödemenin yüzde beşini geçmeyen maliyetteki denetim dışı işlerde onaya gerek duyulmamıştır.

<sup>81</sup> Sarbanes - Oxley SEC Rules & Regulations, Rule 208-7.

SOX ayrıca, denetim hizmeti alan şirketin genel müdür (CEO), mali işler direktörü (CFO<sup>82</sup>), muhasebe müdürü (CAO<sup>83</sup>) veya iç denetim uzmanı (controller) pozisyonlarında veya bunlara eşdeğer görevlerde çalışan personellerin, denetim sürecinin başlamasından bir yıl öncesine kadar denetçi şirkette çalışmış olmalarını yasaklamıştır.

SOX, denetim raporlarının denetim komitesine sunulacağını belirtmiştir. Buna göre denetçiler aşağıdaki bilgileri içeren raporları denetim komitesine sunmakla yükümlüdür:

- Denetlenen şirketin muhasebe politikaları ve uygulamaları,
- Denetim firması tarafından tercih edilecek muhasebe uygulamaları ve denetleme yöntemleri,
- Finansal raporların muhasebe ilkelerine olan uygunluğu,
- Bağımsız denetçi ile denetlenen şirket yönetimi arasındaki tüm yazılı iletişim belgeleri.

SOX'un getirdiği önemli yeniliklerden bir diğeri de, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu, "*Public Company Accounting Oversight Board*<sup>84</sup>" un kurulmasıdır. Söz konusu kurula ilişkin düzenlemeler SOX'un birinci bölümünde 101–109 maddeleri arasında belirtilmiştir. Kurul toplam beş kişiden oluşmaktadır ve bunlardan ikisi CPA üyesi olmak zorundadır<sup>85</sup>. Kurul üyeleri SEC tarafından 5 yıllık bir süre için seçilmektedir ve ABD'de bağımsız denetim hizmeti veren her denetim şirketi, bu kurula tescil olmak ve 1 yıllık tescil bedelini ödemek zorundadır<sup>86</sup>. Kurulun giderleri üyelerden alınan ücretlerle karşılanmaktadır.

---

<sup>82</sup> Chief Financial Officer: Bir şirkette, finans fonksiyonunu en üst düzeyde temsil eden ve tüm finans organizasyonu ve süreçlerinden sorumlu olan yönetici anlamındadır. Çoğunlukla organizasyonlarda Finanstan Sorumlu Genel Müdür Yardımcısı olarak karşımıza çıkmaktadır. Tanım için bkz:

[http://www.deloitte.com/view/tr\\_TR/tr/hizmetlerimiz/danismanlik/9a7473dfb9ec8210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm](http://www.deloitte.com/view/tr_TR/tr/hizmetlerimiz/danismanlik/9a7473dfb9ec8210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm)

<sup>83</sup> Chief Accounting Officer: idare eden kimse, regülatör; muhasebeci, murakıp, bütçeye göre ödeme musaaadesi vermeye yetkili en üst düzey görevli. Tanım için bkz:

<http://www.turkcebilgi.com/sozluk/chiefaccountingofficier>

<sup>84</sup> Bundan sonra PCAOB olarak anılacaktır.

<sup>85</sup> SOX 101.

<sup>86</sup> SOX 102.

Kurulun gerçekteki önemi, denetim firmalarının uymakla yükümlü olduğu meslek standart ve krallarını yayınlamakla yükümlü olmasıdır<sup>87</sup>. Kurul ayrıca, denetim şirketlerini denetleme ve denetim faaliyetlerini teftiş etme yetkisine sahiptir<sup>88</sup>. Kurul, bu denetimler neticesinde denetçilere, kurul ütelığının iptali, askıya alınması, denetim faaliyetinden yasaklanması ve para cezası gibi yaptırımlar uygulamaya yetkilidir<sup>89</sup>.

Denetçiler, çalışma kağıtlarını ve denetimle ilgili tüm diğer bilgi ve belgeleri, 7 yıldan az olmamak üzere muhafaza etmekle yükümlüdür<sup>90</sup>. Sunulacak denetim raporu, ikinci bir denetçi tarafından gözden geçirilmeli ve onaylanmalıdır. Denetçi, şirketin iç kontrol sisteminin ne dereceye kadar test edildiğini ve bu testte, yasa hükümlerinin önemli bir ihlaline rastlanıp rastlanmadığını belirtmelidir.

## 2) Sarbanes Oxley Kanunu Sisteminde Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sarbanes Oxley madde 103, bağımsız denetimin PCAOB tarafından belirlenecek muhasebe meslek ilke, kurallar ve kalitesine uygun olarak, makul teminat/güven “*reasonable assurance*” ve meslek etiklerine uygun bir bağımsızlık içerisinde gerçekleşeceğini düzenlemiştir.

Bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin en ayrıntılı ve açıklayıcı belgeler, PCAOB tarafından yayınlanan meslek standartlarıdır. Buna göre, denetçilerin sorumlulukları dört ana kategori içerisinde incelenebilir:

- Birinci kategori; denetçi sıfatına sahip olmak için meslek yeterliliklerine ilişkin olan, PCAOB tarafından belirlenen eğitim, staj, sertifikasyon gibi niteliklere sahip olma yükümlülükleridir.
- İkinci kategori; denetim faaliyetine ilişkin her türlü mesleki teknik, etik ve hukuki düzenlemelere vakıf olmaktır.

<sup>87</sup> SOX 103.

<sup>88</sup> SOX 104.

<sup>89</sup> SOX 105.

<sup>90</sup> SOX 103.

- Üçüncü kategori ise, denetim sürecinde, PCAOB tarafından belirlenmiş tüm muhasebe, kontrol ve test prosedürlerine uygun davranmaktır.
- Dördüncü kategori, şirket denetim komitesi, SEC ve kamuoyuna sunulacak denetim raporunun taşınması gereken bilgiler ve sahip olması gereken tüm niteliklere sahip olmasına ilişkin yükümlülüklerdir.

PCAOB'nin yayımladığı Interim Standarts AU Section 110<sup>91</sup>, “*Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları ve Fonksiyonu*” başlığını taşır. Standart, 4 ana başlığa sahiptir. Bunlar; Yöneticiler ve denetçilerin sorumlulukları arasındaki farklar, Profesyonel vasıflar, Hilenin tespiti ve Beyandan doğan sorumluluk ana başlıklarıdır.

Standart madde 2’de belirtildiği üzere, bağımsız denetçinin sorumluluğu, üzerinde eksiklik, hata ya da hile olsun ya da olmasın makul teminat içerisinde, finansal tablolar üzerinde bir denetim yapmak olarak belirtilmiştir<sup>92</sup>. Denetim fonksiyonunun niteliği gereği; bir hile ya da hatanın tespiti mümkün gözükmeyle birlikte, bu her zaman mümkün olarak kabul edilemez zira, denetçi denetim fonksiyonunu bu hata ve hileleri bulmak üzerine inşa edemez.

Standart madde 3, denetimde kullanılan finansal belgelerin sorumluluğunun tamamen şirket yönetiminde olduğunu, denetçinin yalnızca bunlar üzerinde görüş belirtme görevinin olduğunu belirtmiştir<sup>93</sup>.

Standart madde 4 ve madde 5’te denetçiye, PCAOB tarafından belirlenmiş her türlü eğitim, deneyim ve mesleki bilgiye sahip olma sorumluluğu getirilmiştir.

Interim Standart AU Section 317<sup>94</sup> ise, denetçinin denetim görevinden doğan hukuk dışı durumları tespit etme sorumluluğunu düzenlemiştir. Buna göre; denetçi, finansal tabloları denetlemesi sırasında hukuk dışı durumlar gördüğünde, denetleme prosedürü olarak bu durumlara özel prosedürleri uygulamakla görevlidir<sup>95</sup>. Bunun yanında, bu tür durumların tespiti halinde denetçi; durumu denetim komitesine,

<sup>91</sup> Orjinal metin için bkz: <http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AU110.aspx>

<sup>92</sup> AU Section 110 Responsibilities and Functions of the Independent Auditor, 02.

<sup>93</sup> AU Section 110 Responsibilities and Functions of the Independent Auditor, 03.

<sup>94</sup> Orjinal metin için bkz: [http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AU317.aspx#ps-pcaob\\_0070f3c7-971a-4e2b-b863-b7622b2810f5](http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AU317.aspx#ps-pcaob_0070f3c7-971a-4e2b-b863-b7622b2810f5)

<sup>95</sup> AU Section 317 Illegal Acts by Client, 07.

hukuk dışılığın açıklanması ve bunun finansal tabloları nasıl etkilediği bilgileriyle birlikte bildirmekle sorumlu tutulmuştur<sup>96</sup>. Ayrıca, denetçi denetim raporunda bu duruma ilişkin kesin ve açık görüşünü belirtmek zorundadır<sup>97</sup>.

Bağımsız denetçinin sorumluluklarını düzenleyen bir diğer belge de, 99 Numaralı Denetim Standartları Bildirisi: Denetim Raporunda Hilenin Tespiti<sup>98</sup>, “*Statement on Auditing Standards No. 99: Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*” adında, AICPA tarafından Ekim 2002’de yayınlanmış olan bildiridir.

SAS 99, genel ruhu ile, hile ve usulsüzlüğü, oldukça geniş ve hukuki bir durum olarak görmekte ve denetçiyi hilenin tespiti ile ilgili hukuki görüş belirtmekle sorumlu tutmamaktadır. Bildiri esas olarak hile ve usulsüzlüklerin tespitinde, işletme yönetimini sorumlu tutmaktadır. Bağımsız denetçinin sorumluluğu ise, finansal raporlarda hile ve usulsüzlük ya da hata bulunmadığına dair makul güvence vermekle sınırlıdır<sup>99</sup>.

SAS 99’da hile ve usulsüzlük iki kategoride incelenmektedir. Bunlar: hileli finansal raporlamadan kaynaklanan yanlışlıklar ve varlıkların suistimal edilmesinden kaynaklanan yanlışlıklardır.<sup>100</sup>

SAS 99; denetçinin görevine bir mesleki şüphecilik ile yaklaşmasını ve hile ve usulsüzlüğün kurumun herhangi bir yerinde gerçekleştirilmiş olabileceğini kabul etmekle başlamasını ve bağımsız denetçinin, mesleki şüpheciliğinin gereği olarak, denetlediği şirkete karşı tarafsız bir tutumla hareket etmesi gerektiğini belirtmektedir<sup>101</sup>.

---

<sup>96</sup> AU Section 317 Illegal Acts by Client, 17.

<sup>97</sup> AU Section 317 Illegal Acts by Client, 18.

<sup>98</sup> Kısaca SAS 99.

<sup>99</sup> SAS 99, 4.

<sup>100</sup> SAS 99, 5.

<sup>101</sup> SAS 99, 13.



SAS 99, denetçiyi, tespit ettiği hile ve usulsüzlüklere ilişkin olarak üst düzey bir yöneticiyi ilgilendirmesi durumunda doğrudan denetim komitesi ile görüşmekle sorumlu tutmaktadır<sup>102</sup>.

Ayrıca SAS 99 bağımsız denetçiye, tespit ettiği hile ve usulsüzlükleri belgeleme sorumluluğunu yüklemektedir. Buna göre denetçi; denetimin planlanması aşamasında, işletmenin hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklara karşı denetim ekibi içinde yapılan görüşmeye ilişkin detaylı bilgileri, görüşmenin ne zaman ve nasıl olduğunu, denetim ekibinden görüşmeye kimlerin katıldığını, görüşmede tartışılan konuları, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklara ilişkin riskleri belirlemede kullanılan denetim tekniklerini, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklara ilişkin belirlenen özellikli riskleri ve bağımsız denetçinin bu risklere karşı yaptığı denetim çalışmalarıyla ilgili belgeleri, gelirlerle ilgili muhasebe kayıtlarının hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini içermediğine karar vermesi durumunda, bu kararı destekleyen delilleri, ve şirket yönetiminin iç kontrolleri aşma riskini belirlemek ve değerlendirmek için uyguladığı denetim tekniklerinin sonuçlarını belgelemek zorundadır<sup>103</sup>.

### 3) Sarbanes Oxley Kanunu'nun Türk Hukukuna Etkileri

2001 yılında yaşanan kriz, Amerika'da patlak vermekle birlikte, dünya finans piyasalarını derinden etkilemiştir. Kriz sonrası bir çözüm yolu olarak ortaya çıkmış olan Sarbanes Oxley Kanunu, tüm hukuk sistemlerini olduğu gibi Türk Hukuk Sistemini de etkilemiştir.

SOX'un ilk etkileri SPK Seri X 19 No'lu Tebliğ'de kendini göstermiştir. Söz konusu Tebliğde 02.11.2002 tarihinde yapılan değişiklik ile, denetçi bağımsızlığını düzenleyen haller SOX düzenlemeleri paraleline getirilmiştir.

Bunun yanında, yukarıda değindiğimiz üzere; SOX sisteminde, denetçinin yasaklı faaliyetleri "*numerus clausus*" şeklinde sayılmış ve bunun dışında kalan hizmetlerin verilmesi, denetim komitesinin onayının alınması şartıyla mümkün hale

---

<sup>102</sup> SAS 99, 79.

<sup>103</sup> SAS 99, 83.

getirilmiştir. Ancak SPK sisteminde denetçiler, denetim faaliyeti dışında neredeyse tüm danışmanlık hizmetlerinden yasaklanmışlardır<sup>104</sup>.

SOX'un diğer bir etkisi de SPK Seri X 19 No'lu tebliğ ile denetim komitesi kurulması zorunluluğunun getirilmesidir.

Seri X No 22 Sayılı Tebliğ Üçüncü Kısım Madde 6<sup>105</sup>; aynı maddenin üçüncü fıkrasında düzenlenmiş şartları taşıyan denetim şirketleri hariç olmak üzere, denetçinin en çok 7 yıl için seçilebileceğini ve tekrar seçilebilmek için üzerinden az 2

<sup>104</sup> Yasin ULUSOY, **Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim**, Seçkin, Ankara, 2007, sf. 60.

<sup>105</sup> Sözkonusu madde, Seri X no:27 Sayılı Tebliğ ile 26.03.2011 tarihinde değiştirilmiştir. Maddenin değiştirilmiş 3. ve 4. Fıkralarının son hali şu şekildedir:

(3) *Bu maddenin birinci fıkrasında yer alan bağımsız denetim kuruluşlarının seçimine yönelik 7 yıllık azami süre ve ikinci fıkra hükmü, 1/1/2011 tarihinden itibaren sona erecek hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere, aşağıdaki şartları haiz sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören işletmeler ve bağımsız denetim kuruluşları için uygulanmaz.*

a) *Sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören işletmelerin;*

- 1) *Bağımsız denetim komitelerinin iki üyeden oluşması halinde tümünün, ikiden fazla olması halinde ise çoğunluğunun Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde tanımlanan bağımsız yönetim kurulu üyelerinden oluşması ve bağımsız denetim kuruluşlarının seçiminin ve ücretlendirilmesinin bu komite tarafından yerine getirilerek doğrudan genel kurulun onayına sunulması; denetim kuruluşlarının raporlamalarını doğrudan denetim komitesine yapmaları; komitenin, bağımsız denetçiden alınacak denetim dışı hizmetlerin onay yetkisine sahip olması,*
- 2) *Esas sözleşmelerinde, "Şirket sermayesinin %5 ine sahip pay sahipleri, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı hâlinde Kurula başvurarak başka bir denetçi atanmasını isteyebilir." hükmünün bulunması.*

b) *Bağımsız denetim kuruluşunun;*

- 1) *Bu Tebliğin Dördüncü Kısım (Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü) hükümleri uyarınca, özellikle bağımsızlık ilkesi olmak üzere, kalite kontrol sisteminin işleyişinden ve gözetiminden sorumlu en az 1 sorumlu ortak başdenetçi, 1 başdenetçi ve tam veya yarı zamanlı görevlendirilecek yeterli sayıda denetçiden oluşan bir "Kalite Kontrol Güvence Komitesi"ne sahip olması ve söz konusu komitenin faaliyetleri hakkında dönemsel olarak Kurula bildirimde bulunması,*
- 2) *Sorumlu ortak başdenetçi rotasyonuna imkân verecek sayı ve nitelikte, her unvan kademesinde yeterli sayıda denetçiden oluşan ve en az bu Tebliğin İkinci Kısım 19 uncu maddesi kapsamında yedekleri ile birlikte 3 denetim ekibi kurmaya yeter sayıda bir denetim kadrosuna sahip olması,*
- 3) *Sorumlu ortak başdenetçi rotasyonunda, sorumlu ortak başdenetçiler arasında karşılıklı müşteri değişimlerine engel olacak tedbirleri almaları.*

(4) *Bir sorumlu ortak başdenetçi, bir müşteri şirket ile yapılan bağımsız denetim sözleşmesinde, her halükarda en çok 5 hesap dönemi görev alabilir. Sorumlu ortak başdenetçinin aynı müşteri şirketin denetim çalışmalarında görev alabilmesi için en az 2 hesap döneminin geçmesi zorunludur."*

hesap döneminin geçmesini zorunlu kılmıştı<sup>106</sup>. Ancak Tebliğ, SPK tarafından, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile, 26/3/2011 tarihinde değiştirilmiş ve yeni düzenlemeye göre, bazı tedbirleri alan şirketler ve bağımsız denetim kuruluşlarının, Seri: X No: 22 Tebliği'nin Üçüncü Kısım 6'ncı maddesinde yer alan bağımsız denetim kuruluşlarının rotasyonuna yönelik 7 yıllık azami süre kuralından muaf tutulmaları öngörülmüştür. Bu değişiklik ile, bağımsız denetim kuruluşunun rotasyonu politikasının terk edilmesi ve denetimde görev alan denetçinin rotasyonunun kabul edilmesi, Türk Hukukunda SOX etkisine örnek verilebilecektir<sup>107</sup>.

Yeni Türk Ticaret Kanunu m.400/2 ise, bir bağımsız denetleme kuruluşunun, denetleme işine özgülediği denetçi görevlisinin, en fazla 7 yıl için görev yapabileceğini düzenlemiştir. SOX ise, denetçi rotasyonu için en fazla beş yıllık süreyi baz almıştır.

Çalışmamızın Bağımsız Denetçinin Rotasyonu başlıklı bölümünde, denetçi rotasyonu, YTTK hükümleri çerçevesinde ayrıntılı olarak incelenecektir.

#### 4) Sarbanes Oxley'e Getirilen Eleştiriler

Sarbanes Oxley Yasası'nın piyasalara etkilerinin maddi olarak ortaya çıkmaya başladığı 2003 yılının ikinci yarısından itibaren, yasanın getirdiği yeni düzen, çeşitli eleştirilere konu olmuştur. Eleştiriler; uygulamaların şirketlere getirdiği büyük maliyetler ve fayda dengesi, denetçi bağımsızlığı, etkin denetim ve piyasa şeffaflığı ana başlıkları altında toplanmaktadır.

<sup>106</sup> Tebliğ'de yaratılan ikili durum ve bazı denetim şirketlerinin madde hükmünden bağımsız tutulmasına getirilen eleştiriler için bkz: Erdoğan ARSLAN, **Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası**, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 99, 2000, sf. 201 vd.

<sup>107</sup> SPK sistemi ve Yeni Ticaret Kanunundaki deneçi rotasyonu, çalışmamızın “ Denetçinin Rotasyonu” başlığı altında ayrıntıları ile incelenmiştir.

SOX'un kamuoyunda ve doktrinde en çok eleştirildiği konulardan biri, yasanın 404 numaralı maddesi ve bu maddeye yönelik PCAOB tarafından yayınlanan “2 Numaralı Denetleme Standartları Bildirisi”<sup>108</sup>, dir.

SOX 404, Şirket yönetimine, şirketin finansal raporlarına yönelik iç kontrollerin yeterliliğinin sağlanması görevini vermekte ve bağımsız denetçinin hazırladığı raporun değerlendirmesinin yapılarak kamuoyuna açıklanması kuralını getirmektedir. Bunun yanında, bağımsız denetçinin, yıllık denetim raporunda ayrı bir bölüm şeklinde şirketin iç denetimi üzerine değerlendirme yapmasını ve görüş bildirmesini düzenlemektedir. Ancak bu düzenlemenin şirketlere getirdiği maliyetler, beklenenden çok fazla olmuştur.

İç denetim üzerine yapılan incelemelerin, yatırımcılara ve üçüncü kişilerin şirkete olan güvenine olan pozitif etkisi ile yarattığı maliyetlerin karşılaştırılmaya başlanması, eleştirilerin odak noktasını oluşturmuştur.

Bu eşleştiriler neticesinde, PCAOB tarafından 15 Ekim 2007 yılında “2 Numaralı Standarta değişiklik yapan 5 Numaralı Standart”<sup>109</sup> yayınlanarak, bağımsız denetçilerin, denetim raporlarında iç denetim prosedürleri ve etkinliğine dair görüş bildirme yükümlülüğünü kaldırmıştır. Bu yeni düzenlememin sebebi; düşük hile ve yolsuzluk riski barındıran alanlardan yüksek maliyetleri azaltmak ve bu maliyetleri, yüksek risk barındıran diğer alanlara kaydırmak olarak açıklanmıştır<sup>110</sup>.

Yasa, denetçi bağımsızlığını sağlamak için denetçi rotasyonu, denetim dışı hizmetlerin yasaklanması, denetim şirketinin faaliyetini şirketin denetim komitesi gözetiminde yürütmesi ve çıkar çatışması durumunda denetim firmasının halka açık şirketi denetleme yasağı mekanizmalarını düzenlemiştir.

<sup>108</sup> PCAOB Auditing Standart No 2: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction With an Audit of Financial Statements, bkz: [http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing\\_Standard\\_2.aspx](http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing_Standard_2.aspx)

<sup>109</sup> PCAOB Auditing Standard No 5: “An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements, bkz: [http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing\\_Standard\\_5.aspx](http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing_Standard_5.aspx)

<sup>110</sup> Standart No 5 üzerine PCAOB tarafından yapılan resmi açıklama için bkz: [http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20021/2007-06-12\\_Release\\_No\\_2007-005A.pdf](http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20021/2007-06-12_Release_No_2007-005A.pdf)

Bunlardan rotasyonun, denetim şirketi açısından değil, yalnızca görevli denetçiler için getirilmiş olması eleştirilmektedir. Zira; bizim de katıldığımız görüşe göre, aynı denetim şirketinin denetçilerini değiştirerek, yıllarca aynı şirkete denetim yapabilmesi bağımsızlığının önünde bir engel olarak görülmektedir<sup>111</sup>. Bu bakışa göre, görevli denetçiler ile denetim şirketinin baskıya uğramama ya da bağımsız çalışabilme becerileri arasında bir ayırım yapılması mantıklı değildir.

Diğer bir eleştiri konusu da, denetim dışı yasaklanan hizmetlerin sınırlı sayıda belirlenmiş olmasıdır. Yasaklanmış olanlar dışındaki hizmetlerin, denetim komitesinin onayı ile yapılabilmesinin önünün açılması bağımsızlığı etkileyebilecek bir diğer husustur. Burada denetim komitesinin onay verme yetkisi suistimale açık bir boşluk yaratmaktadır.

SOX, piyasada faaliyet gösteren bir aktör olmak için kanunun getirdiği yüksek maliyetler sebebiyle de eleştirilmektedir. Yasa, özellikle anonim şirketlerin yüksek maliyetler sebebiyle halka açılmalarını zorlaştırdığı ve Amerika piyasalarına girmek isteyen yabancı sermayeli şirketlerin de bu kararı almalarını zorlaştırdığı yönünde eleştiriler almaktadır. Bir röportaj esnasında yasa teklifi sahibi OXLEY'in bu eleştirilere hak verdiği ve yasanın aslında kriz ortamında, aceleye gelmesi sebebiyle üzerinde gerekli dikkati göstermeden yasalaştığını söylediği bilinmektedir. OXLEY, Herald Tribune gazetesinin muhabirine, yasanın piyasalar üzerine etkilerinin sorulması üzerine: *“aslında yasa başka şekillerde de yazabileceğini ancak herkesin Roma'nın yandığı hissine kapıldığı”* nı belirtmiştir<sup>112</sup>. Bu eleştirilerde ayrıca, yasanın getirdiği standartları sağlayamadığı için piyasadaki çıkmak zorunda kalan şirketlere dikkat çekilmiştir<sup>113</sup>.

<sup>111</sup> J. WHITLEY , **Audit Firm Rotation Not Yet Required**, bkz: [http://findarticles.com/p/articles/mi\\_m4153/is\\_1\\_61/ai\\_n6152494/](http://findarticles.com/p/articles/mi_m4153/is_1_61/ai_n6152494/)

<sup>112</sup> Newt GINGRICH, W. David KRALIK, **Repeal Sarbanes Oxley**, San Fransisco Chronicle bkz: <http://www.nytimes.com/2007/03/02/business/worldbusiness/02iht-wbspot03.4773621.html>

<sup>113</sup> Cherly WADE, **Sarbanes-Oxley Five Years Later: Will Criticism of SOX Undermine Its Benefits?** , bkz: [http://www.luc.edu/law/activities/publications/lljdocs/vol39\\_no3/wade.pdf](http://www.luc.edu/law/activities/publications/lljdocs/vol39_no3/wade.pdf)

### III. Avrupa Birliği

#### A. Denetimin Standardizasyonu ve Bağımsız Denetimle İlgili Düzenlemeler

1957 Roma Anlaşması ile başlayan süreçte, üye ve aday statüsündeki ülkelerin ekonomik ve hukuki sistemlerindeki ulusal farklılıkların uyumlaştırılması çalışmaları halen Avrupa Birliği düzenlemelerinin en büyük ve en önemli bölümünü oluşturmaktadır<sup>114</sup>.

Avrupa Birliğinde, muhasebe uygulamalarına yönelik ilk çalışmalar, 1970’lerde başlamıştır. 25 Temmuz 1978 tarihinde, sermaye şirketlerinin finansal tablolarının düzenlenmesine ilişkin 4. Yönerge yayımlanmıştır. 13 Temmuz 1983 tarihinde ise, “*Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesine İlişkin 7. Yönerge*” kabul edilmiştir. Üye ülkelerin bağımsız denetim uygulamalarını uyumlaştırmak amacıyla düzenlenen 8 Numaralı Yönerge ise, 10 Nisan 1984 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bahsedilen her üç yönergenin de, üye ülkelerin iç hukukuna uygulanması zorunlu kılınmıştır.

1990 yılında düzenlenen konferansta, Avrupa Birliği Muhasebe Danışma Kurulu oluşturulmuş ve Kurul, 14.11.1995 tarihli Muhasebe Uyum: Yeni Bir Strateji Bire Bir Uluslararası Uyum başlıklı bildiriği yayımlamıştır. Bildirinin ana başlıkları: uluslararası alanda faaliyet gösteren Avrupa Birliği şirketlerini, muhasebe yönergeleri kapsamından çıkarmak ve bu şirketleri muhasebe standartlarında serbest bırakmak, muhasebe yönergelerini güncelleştirmek, Avrupa Birliği Muhasebe Standartları Kurulu nu kurmak, Amerika ile muhasebe standartlarını tanıma anlaşması yapmak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’na üye olmak olarak belirlenmiştir.

---

<sup>114</sup> Anlaşma madde 2, üye ülkelerin ekonomik yaşamının uyumlaştırılmasını öngörmektedir.

Avrupa Birliği, devam eden süreçte 1996 tarihli Yesil Kitap “*Green Paper*” 1 yayınlamış ve özellikle denetim mesleğinin güvenilirliğini ve kalitesini geliştirmeye yönelik önemli düzenlemeler yapılmıştır<sup>115</sup>.

AB Komisyonu 2000 ve 2002 yıllarında denetim kalitesi ve denetçi bağımsızlığına ilişkin öneriler yayınlamış ve 2005 yılından itibaren, Avrupa Birliği kapsamında yapılacak denetim faaliyetlerinde “*Uluslararası Denetim Standartları*”nın kullanılmasını öngörmüştür.

23-24 Mart 2000 tarihlerinde Lizbon’da yapılan Avrupa Konseyi toplantısında, halka açık şirketlerin mali tablolarının karşılaştırılabilir olması için gerekli adımların hızla atılması kararlaştırılmıştır<sup>116</sup>.

2000’li yıllarda ortaya çıkan uluslararası finansal skandallar karşısında Avrupa Birliği denetlenmiş finansal tablolara olan güveni sağlamak ve AB bünyesinde benzeri skandalların ortaya çıkmasını önlemek amacıyla 2004 yılının Mart ayında yeni bir tasarı hazırlanmıştır. Söz konusu tasarı, 25.04.2006 tarihinde kabul edilerek 29.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir<sup>117</sup>.

Sekizinci Yönerge, muhasebe raporları üzerinde denetim yapan yasal denetçilerin sorumlulukları ve mesleki standartlarıyla ilgilidir. Yönerge ile üye ülkelerde, işletmelerin finansal raporlarının yasal denetimlerini yürütme ve denetimler ile AB hukukunun gerektirdiği doğrulama derecesinde yıllık faaliyet raporlarının yıllık hesaplara uygunluğunu doğrulama, holdinglerin konsolide finansal raporlarının yasal denetimlerini yürütme ve bu denetimler ile AB hukukunun gerektirdiği doğrulama ölçüsünde konsolide konsolide yıllık hesapların, konsolide

<sup>115</sup> Mayıs 1998: “*AB’de Yasal Denetim Yol Haritası*” başlıklı Tebliğ (98/C 143/03), Kasım 2000: “*AB’de Yasal Denetim İçin Kalite Güvencesi: Minimum Gereksinimler*” başlıklı Tavsiye Kararı (2001/256/EC), Mayıs 2002: “*AB’de Yasal Denetçilerin Bağımsızlığı: Temel İlkeler Seti*” başlıklı Tavsiye Kararı (2002/590/EC), Mayıs 2003: “*AB’de Yasal Denetimin Güçlendirilmesi*” başlıklı Tebliğ (COM/2003/0286), Mart 2004: “*Yıllık Hesaplar ve Konsolide Hesapların Yasal Denetimi*” başlıklı Tasarı (COM/2004/177), Mayıs 2006: “*Yıllık Hesaplar ve Konsolide Hesapların Yasal Denetimi*” başlıklı Yönerge (2006/43/EC).

<sup>116</sup> Suna OKSAR, Onur ACAR, **Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri**, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları No:3, İstanbul 2005, s.41.

<sup>117</sup> Council of The European Union, 8635/06 Presse 115 bkz:  
[http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/89293\\_en.pdf#search=%22press.office%20council%20adopted%20directive%20accounts%22](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/89293_en.pdf#search=%22press.office%20council%20adopted%20directive%20accounts%22)

faaliyet raporlarına uygunluğunu doğrulama, bağımsız denetimin kapsamı olarak belirlenmiştir. Denetçiler gerçek ya da tüzel kişiler olabilecektir.

Yönerge ayrıca, denetçilik yetkisine ilişkin kurallar, meslek kuralları, mesleki bağımsızlık, gibi konu başlıklarına sahiptir.

8. Yönerge ile bağımsız denetçilerin sahip olmaları gereken eğitim düzeyi, mesleki yeterlilikler, bağımsızlıkları ve yetkileri ile ilgili temel ilkeler belirlenirken, denetim standartları belirlenmemiş ve bu konu üye ülkelerin iç hukukuna bırakılmıştır.

2006/43/EC Sayılı Yönerge ile denetçi bağımsızlığı ilkeleri açıkça tanımlanmış<sup>118</sup>, “*Kamu Gözetim Kurulları*”nın oluşturulması istenmiş<sup>119</sup>, denetim kalite güvence sistemi getirilmiş, denetim komitesi kurulması zorunlu kılınmış<sup>120</sup>, denetim faaliyetlerinin Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olma zorunluluğu getirilmiştir<sup>121</sup>.

## **B. Avrupa'nın Enron'u: Parmalat Krizi**

Parmalat Finanziaria SpA Parmalat, Parmalat Group'a bağlı halka açık bir şirketti. Şirketin temel faaliyet konusu süt ve süt ürünlerine dayalı gıda üretim ve satışı olup 30 ülkede, 250 şube ve 36.000 çalışanı ile dünya çapında faaliyet göstermekteydi. Parmalatın hisse senetleri Milan Borsasında ve ABD'de tezgah üstü piyasada işlem görmektedir. Şirketin piyasa değeri 30 Eylül 2003 tarihinde 2,2 milyar euro iken, finansal bilgi manipülasyonu uygulamalarının ortaya çıkması ve hisse senedi işlemlerinin durdurulmasını sonucu, 23 Aralık 2003 tarihinde 90 milyon euro'ya düşmüştür.

Parmalat 1961 yılında Calisto TANZİ tarafından İtalya'nın Parma şehrinde süt ve süt ürünleri alanında faaliyet göstermek üzere kurulmuştur. Şirket, 1963 yılında bir İsveç şirketinin geliştirdiği teknolojiyi süt ürünlerine uygulayarak, uzun ömürlü

<sup>118</sup> 2006/43/EC Sayılı AB Yönergesi, m.22/1.

<sup>119</sup> 2006/43/EC Sayılı AB Yönergesi, m.32/1-3.

<sup>120</sup> 2006/43/EC Sayılı AB Yönergesi, m.40/1.

<sup>121</sup> 2006/43/EC Sayılı AB Yönergesi, m.27/1.



süt üretmiştir. Şirketin ünvanı üretilen bu yeni ürüne verilmiş olup, sütün ambalajı ise daha sonraları “*tetra pak*” olarak anılmaya başlanmıştır.

Parmalat’ın 1990-1999 yılları arasında finansal tabloları Grant Thornton tarafından bağımsız denetime tabi tutulmuştur. İtalyan düzenlemelerine göre bir bağımsız denetim kuruluşu bir şirketin en çok 9 yıl bağımsız denetimini üstlenebilmektedir. Rotasyon kuralı nedeniyle şirketin 1999-2003 yılları denetimi, D&T bağımsız denetim kuruluşu tarafından gerçekleştirilmiştir<sup>122</sup>.

İtalya’daki bağımsız denetim kuruluşlarının rotasyonuna ilişkin düzenlemenin, sadece İtalya’daki piyasalarda işlem gören anonim şirketleri kapsamı dolayısıyla, Parmalat’ın İtalya dışında bulunan bağlı ortaklıklarının bağımsız denetimi Grant Thornton tarafından sürdürülmüştür.

Bank of America, Citigroup, Deutsche Bank bankalarının şirkete verdiği kredilerde, İtalyan denetim standartları gereği, şirket aktif varlığının, ilgili bankayla doğrudan yapılacak yazışma ile teyit edilmesi gerektiren, Parmalat olayında bu denetimin uygulanmaması, bağımsız denetçiler hakkındaki tartışmanın kaynağını oluşturmuştur.

Parmalat’ın borcunun düşük gösterilmesi, bağlı ortaklık ve ilişkili diğer şirketlerle olan ilişkilerin finansal tablolara doğru bir şekilde yansıtılmaması da olaydaki denetime yönelik kuşkuvarın diğer bir sebebini oluşturmuştur.

Parmalat’ın Grant Thornton’a karşı 2005 yılında açtığı tazminat davası, New York Bölge Mahkemesi tarafından görülmüş ve karşılıklı kusurların birbirine eşit olması sebebiyle reddedilmiştir<sup>123</sup>. Parmalat’ın davayı temyize götürmesi sonucu

<sup>122</sup> Parmalat şirketine ilişkin daha detaylı bilgiler için bkz: Cemal KÜÇÜKSÖZEN, **Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları , Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Amprik Bir Çalışma**, Ankara Üniversitesi, SBE, İşletme ABD, Doktora Tezi, Ankara 2004, s. 368 vd.

<sup>123</sup> WEBCPA, **Grant Thornton Wins Judgment in Parmalat Case**, bkz: <http://www.accountingtoday.com/news/Grant-Thornton-Wins-Judgment-Parmalat-Case-51749-1.html>

dava; yargıcı Lewis KAPLAN'a, davada yanlış denetim standartlarının uygulanması sebebiyle yeniden açılması için iade edilmiştir<sup>124</sup>.

11 Mart 2010 tarihinde verilen mahkemenin kesinleşmiş olan son kararıyla, Parmalat'ın eski bağımsız denetçileri Touche Tohmatsu 8.5 milyon dolar ve Grant Thornton International, 6.5 milyon dolar tazminatı Parmalat'a ödemeyi kabul etmişlerdir<sup>125</sup>.

---

<sup>124</sup> Bob Van VORIS, **Parmalat Suits Against Grant Thornton Revived by Court**, www.bloomberg.com, bkz: <http://www.bloomberg.com/news/2011-01-18/parmalat-claim-against-grant-thornton-revived-by-court-update1-.html>

<sup>125</sup> Reuters, **US Judge Approves Parmalat Ex-auditors Settlement**, bkz: <http://www.reuters.com/article/2010/03/11/parmalat-auditors-settlement-idUSN1125315520100311>

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ

### I. Hukuki Niteliği

Ticaret Kanunu ve ilgili mevzuatta bağımsız denetim sözleşmesinin hukuki niteliğine yönelik doğrudan ve açık bir tespit bulunmamaktadır. Genel anlamı ile bağımsız denetim sözleşmesi, denetime tabi şirket ile denetim kuruluşu arasındaki bağımsız denetim hizmetini konu alan sözleşmedir.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik ile Seri X No 22 sayılı Tebliğ'in bağımsız denetim sözleşmesini düzenleyen Üçüncü Kısım madde 2 hükmünde bağımsız denetim sözleşmesi; *“bağımsız denetim kuruluşu ile müşteri arasında bağımsız denetim çalışması öncesinde ve bu çalışmanın devamı sırasında uyulacak şartların yazılı olarak belirlendiği bağımsız denetime ilişkin hükümleri içeren sözleşme”* olarak tanımlanmıştır.

Sözkonusu Yönetmelik Üçüncü Kısım Madde 3'te ise; bağımsız denetim sözleşmesinin, bağımsız denetim kuruluşunun bağımsız denetim görevini üstlenmeyi kabul ettiği ve bağımsız denetimin amacını ve kapsamını, bağımsız denetçinin müşteriye ve müşterinin bağımsız denetçiye karşı sorumluluklarını ve bağımsız denetim sonunda müşteriye verilecek olan bağımsız denetim raporu türlerine ilişkin hükümleri kapsadığı belirtilmiştir.

Tebliğ'de bu şekilde ana tanımı ve hatları çizilen sözleşmenin hukuki niteliği ise Borçlar Kanunu'nda düzenlenmiş olan çeşitli sözleşmelerle benzerliği hususunda doktrin görüşlerine konu olmuştur.

Bağımsız denetim sözleşmesi, karşılıklı icap ve kabul ile tamam olan ve tam iki tarafa borç yükleyen “*sinallagmatik*” bir özel hukuk sözleşmesidir.

Bağımsız denetim sözleşmelerine dair belirtilmesi gereken önemli bir husus, bağımsız denetim sözleşmesinde diğer sözleşmelerden farklı olarak icap beyanının mutlaka müşteri tarafından yapılması gerektiğidir. Bağımsız denetim kuruluşlarının icapta bulunmaları; Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik ile Seri X No 22 sayılı Tebliğ’deki ifade ile “*iş önermeleri*” yasaklanmıştır.

Seri X No 22 sayılı Tebliğ İkinci Kısım m. 16/1’de şu ifade yer almaktadır: “Bağımsız denetim kuruluşları, iş elde etmek için dolaylı ve dolaysız reklam yapamazlar, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar ve iş öneremezler”. Kendisine yapılan icabı kabul edip etmemek konusunda bağımsız denetim kuruluşu serbest olarak karar verir.

Anonim şirket ile denetçi arasındaki akdın türünün belirlenmesindeki tartışmalar özellikle, TTK’nun aradaki ilişkiyi tespit etmediği veya özel olarak hüküm getirmedeği hususlardaki boşlukların, kabul edilecek akit türüne ait Borçlar Kanunu’nda düzenlenen hükümlerle doldurulacak olmasından kaynaklanmaktadır.<sup>126</sup>

Bağımsız denetim sözleşmesi özellikleri yönünden doktrinde vekalet sözleşmesi, hizmet sözleşmesi ve eser sözleşmesi ile kıyaslanmaktadır.

#### **A. Hizmet Sözleşmesi ile Karşılaştırılması**

Hizmet sözleşmesi, halen yürürlükte bulunan 818 sayılı Borçlar Kanunu (BK) ’nun 313-355 maddeleri arasında düzenlenmiştir. Kanundaki tanım şu şekildedir:

*“Hizmet akdi bir mukaveledir ki, onunla işçi, muayyen veya gayrimuayyen bir zamanda hizmet görmeyi ve iş sahibi dahi ona bir ücret vermeyi taahhüt eder.”*

<sup>126</sup> Ahmet KÜÇÜKKAYA, **Anonim Ortaklıklarla İç Denetim ve Denetçinin Sorumlulukları**, Hukuk Dünyası, Şubat 2005, [www.vergidegundem.com/files/Hukuk\\_subat05.doc](http://www.vergidegundem.com/files/Hukuk_subat05.doc)

1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan Yeni Borçlar Kanunu (YBK) ise hizmet sözleşmesini yürürlükteki kanuna paralel olarak şu şekilde tanımlamıştır:

*“Hizmet sözleşmesi işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle işgörmeyi ve işverenin de ona zaman veya yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.*

*İşçinin işverene bir hizmeti kısmi süreli olarak düzenli biçimde yerine getirmeyi üstlendiği sözleşmeler de hizmet sözleşmesidir.”*

Doktrinde bağımsız denetim sözleşmesinin hizmet sözleşmesi ile olan benzerlikleri ve farkları ortaya konmuştur. İki sözleşme arasındaki önemli bir benzerlik, iş görme ediminin bir ücret karşılığında olmasıdır. Borçlar Kanununda sözleşmenin bir unsuru olarak düzenlenmiş olan “ücret ödenmesi”, bağımsız denetim sözleşmesinin bir unsuru olarak SPK Seri X No 22 sayılı tebliğ üçüncü kısım madde 5/g’de açıkça belirtilmiştir. Maddede bağımsız denetimden sorumlu ekibin her birinin ücretleri ve toplam bağımsız denetim ücreti, sözleşmenin asgari unsurları içerisinde sayılmıştır. Buna göre hem hizmet sözleşmesi hem de bağımsız denetim sözleşmesinde ücret, sözleşmenin kanuni unsurudur.<sup>127</sup>

Yargıtay 10. Hukuk Dairesi’nin 14.09.1973 tarihli E: 1973/180, K: 1973/209 sayılı kararında denetçisi ile anonim şirketi arasındaki ilişkinin hukuksal niteliği hakkında bir saptama yapılmıştır. Buna göre, “Genel Kurulca denetçinin seçimi, hukukça, bir icaptır. Bu icabın denetçi tarafından kabulü ile anonim ortaklık ve denetçi arasında bir özel hukuk sözleşmesi kurulmuş olur. Kural olarak bu sözleşme vekalet sözleşmesi niteliğindedir. Lakin, bu zorunlu değildir. Tarafların bu ilişkiyi hizmet akdine dayatmaları mümkündür. Şayet denetçi gördüğü işin sonucu ile doğrudan doğruya ilgili olmaksızın hizmet edimini belirli ya da belirli olmayan bir zaman için anonim ortaklığın buyruğunda bulunduruyorsa ve anonim ortaklık da buna karşılık, sonuçla ilgili olmaksızın ona ücret ödemekteyse, aradaki ilişki, vekalet akdine değil, hizmet akdine dayanıyor demektir.” şeklindeki kararı ile denetçi için bir ücretin öngörülmesi halinde, aradaki ilişkinin vekalet değil hizmet akdi olarak kabulü gerektiğini belirtmiştir.<sup>128</sup>

<sup>127</sup> Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 74.

<sup>128</sup> KÜÇÜKKAYA’dan aktarımla Yargıtay 10. H.D. 14.09.1973, E: 1973/180, K: 1973/209.

İki sözleşme arasındaki diğer bir benzer unsur ise, iş görme ediminin sözleşmenin unsurlarından biri olmasıdır. Hizmet sözleşmesinin yukarıda değindiğimiz kanuni tanımında belirtildiği üzere işçi, iş görme borcu üstlenmektedir.

Bağımsız denetim sözleşmesinin tanımının yapıldığı SPK Seri X No 22 sayılı tebliğ üçüncü kısım madde 3'te bağımsız denetim sözleşmesinin, bağımsız denetimin kapsamı ve bağımsız denetçinin müşteriye olan sorumluluklarını kapsadığı açıkça belirtilmiş ve madde 5'te, ayrıntılı olarak: *“finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı ve bağımsız denetim dönemi, bağımsız denetçinin uymakla yükümlü olduğu bağımsız denetim standartlarına atıf da dahil olmak üzere bağımsız denetimin kapsamının”* bağımsız denetim sözleşmesinde yer alması zorunluluğu belirtilmiştir.

İki sözleşme arasındaki farklardan biri, bağımlılık kavramında kendini göstermektedir. Hizmet sözleşmesinden söz edilebilmesi için mutlaka işçinin işverene bağımlı olarak çalışması gerekir.<sup>129</sup> Hizmet sözleşmesini, işgörme amacına yönelik diğer sözleşmelerden ayıran temel özellik de bu bağımlılık ilişkisidir. Bağımsız denetim sözleşmesinde sözleşmenin tarafı olan ortaklıktan ücret alınsa da bağımsız denetim kuruluşu ile ortaklık arasında bir bağımlılık ilişkisi yoktur aksine, bağımsızlık sözleşmenin kanuni unsurudur.

Bağımsız denetim kuruluşları tam bir bağımsızlık içerisinde görevlerini yerine getirirler. YTTK madde 400, bağımsız denetim kuruluşunun bağımsızlığını sağlamak için getirilmiş düzenlemeleri içermektedir. Bağımsızlığın ortadan kalkma şüphesine karşı denetçilerin görev süreleri arka arkaya 7 yıl ile sınırlandırılmış ve denetçinin ve yakınlarının denetlenecek şirket ile olan her türlü menfaat ilişkisi ve iş ilişkileri yasaklanmıştır. Madde 404'te ise denetçinin görevini *“tarafsız bir şekilde”* gerçekleştireceği ifadesine yer verilmiştir.

Aynı yöndeki düzenlemeler SPK Seri X No 22 sayılı tebliğ ikinci kısım madde 12 ve madde 13'te ayrıntılı olarak ortaya konmuştur. Bağımsız denetimdeki bağımsızlık kavramı, *“mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak*

<sup>129</sup> Sarper SÜZEK, **İş Hukukunun Genel Esasları**, Savaş Yayınevi, Ankara 1998, S 176-177; Nuri ÇELİK, **İş Hukuku Dersleri**, Beta Basım Yayım, 16.B., İstanbul 2003, S 69; Aydın ZEVLİLİLER, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, Seçkin Yayınevi, 8.B., Ankara 2004, S 314; Cevdet YAVUZ, **Borçlar Hukuku Dersleri**, Beta Basım Yayım, 3.B., İstanbul 2004, S 241.

*bir davranış ve anlayışlar bütünüdür*” şeklinde tanımlanmıştır. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundalıkları ifade edilmiştir.

Tebliğe göre bağımsız denetçiler, çalışmaları sırasında mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmek, ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalmak, karşılaşmaları etik çatışmaların çözümünü sağlayabilmek için en yakın amirden başlayarak çatışmaya konu olan hususu üstlerine taşımak, konu kuruluş içinde çözümlenemezse ilgili yasal düzenleyici kurumlara ve SPK’ya başvurmak, dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkan vermemek, bağımsız denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklamak, zorundadırlar.

Görüşümüzce; hizmet sözleşmesinin bağımlılık ilişkisine dayanması, hizmet sözleşmesi ile bağımsız denetim sözleşmesini tamamen birbirinden ayırarak bağımsız denetim sözleşmesinin niteliğinin hizmet sözleşmesi olarak belirlenmesi imkanını ortadan kaldırmaktadır. Zira, denetçinin bağımsızlığı, bağımsız denetim faaliyetinin, dolayısıyla bağımsız denetim sözleşmesinin esas şartlarındandır.

Doktrinde ortaya konan diğer bir fark da, hizmet sözleşmesinde işçinin borcunun, emek harcayarak bir iş ile uğraşma olmasına karşılık bağımsız denetim sözleşmesinin belli bir edimin sonucuna yönelik olmasıdır.<sup>130</sup> Buna göre işçi hizmet sözleşmesinde bir sonuç ortaya çıkarmayı borçlanmamasına rağmen, bağımsız denetim sözleşmesi ortaya konması ve kesinleşmesi gereken bir denetim raporu sunma edimini içermektedir.

Bu açıdan da görüşümüzce; hizmet sözleşmesi ile bağımsız denetim sözleşmesinin farkı açıkça ortaya çıkmaktadır zira, bağımsız denetim faaliyeti, usulüne uygun düzenlenmiş ve içeriği mevzuatta belirlenmiş tüm şartlara haiz bir denetim raporunun ve görüş yazısının sunulması ile tamamlanmaktadır. Denetim raporu ve görüş yazısının sunulması<sup>131</sup>, bağımsız denetçinin asli edimidir.

<sup>130</sup> Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 75.

<sup>131</sup> YTTK madde 403, denetçinin görüş sunmaktan kaçınmasını, olumsuz görüş sunmakla aynı hukuki sonuca bağlamıştır.

## B. Vekalet Sözleşmesi ile Karşılaştırılması

Vekalet sözleşmesi, Borçlar Kanunu madde 386’da “vekalet, bir akittir ki onunla vekil, mukavele dairesinde kendisine tahmil olunan işin idaresini veya takabbül eylediği hizmetin ifasını iltizam eyler” şeklinde tanımlanmıştır.

Doktrinde ise vekalet sözleşmesi, “vekile müvekkilinin menfaatine ve iradesine uygun bir sonuca yönelen bir iş görmeyi, bir zaman kaydına tabi olmaksızın ve nispeten bağımsız olarak yapma borcunu yükleyen, buna karşılık vekilin ancak sözleşmede belirtildiği veya teamül olduğu durumlarda ücrete hak kazandığı bir sözleşme” olarak tanımlanmaktadır.<sup>132</sup>

Vekalet sözleşmesi ile bağımsız denetim sözleşmesi pek çok açıdan birbirinden ayrılmaktadır. Öncelikle vekalet sözleşmesinde vekil, vekalet görenin yararına sonuç doğuracak şekilde iş görüp, müvekkilinin zararına sonuç doğuracak davranışlardan kaçınacaktır.

Bağımsız denetim kuruluşu ise, bağımsız denetim sözleşmesinden kaynaklanan bir özen borcuna taraf olmakla birlikte, vekalet sözleşmesinde olduğu gibi müşterinin yararına sonuç doğuracak şekilde iş görüp, müşterinin zararına sonuç doğuracak davranışlardan kaçınma gibi bir yükümlülüğe sahip değildir.

Vekalet sözleşmesi, herhangi bir sebebe dayandırılması gerekmeyen, tek taraflı, varması gerekli bir irade beyanıyla her iki tarafça her zaman ortadan kaldırılabılır<sup>133</sup>. BK madde 396’da sözleşmenin bir irade beyanıyla her iki tarafça sona erdirilebileceği şu şekilde ifade edilmiştir: “*vekaletten azil ve ondan istifa her zaman caizdir*” . YBK madde 512’de bu husus korunarak şu şekilde düzenlenmiştir: “*vekalet veren ve vekil, her zaman sözleşmeyi tek taraflı olarak sona erdirebilir*”.

<sup>132</sup> Fahrettin ARAL, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, Savaş Yayınevi, Ankara 1997, S 227; Aydın ZEVKLİLER, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, Seçkin Yayınevi, 8.B., Ankara 2004, S 359; Cevdet YAVUZ, **Borçlar Hukuku Dersleri**, Beta Basım Yayım, 3.B., İstanbul 2004, S 362.

<sup>133</sup> Aydın ZEVKLİLER, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, Seçkin Yayınevi, 8.B., Ankara 2004, S 373-375; Cevdet YAVUZ, **Borçlar Hukuku Dersleri**, Beta Basım Yayım, 3.B., İstanbul 2004, S 400-404.



Bağımsız denetim sözleşmesi, Seri X No 22 sayılı Tebliğ Üçüncü Kısım m. 8/1’de düzenlendiği şekliyle, SPK’nın onaylayacağı haklı gerekçelerin varlığı halinde anonim şirket tarafından sona erdirilebilecektir.

Bağımsız denetim kuruluşu ise, haklı gerekçelerin varlığı, müşteri tarafından çalışma alanının önemli ölçüde sınırlandırılması, finansal tablolara ilişkin bilgi ve belgeleri elde edememesi durumunda, yazılı gerekçe göstererek ve SPK’dan uygun görüş olarak sözleşmeyi sona erdirebilir.

YTTK madde 399’da denetçi ve anonim şirketin denetim sözleşmesini sonlandırabileceği haller sınırlı olarak belirtilmiştir. Buna göre denetçi, “denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma haklı sebep sayılamaz. Denetçinin sözleşmeyi feshi yazılı ve gerekçeli olmalıdır”.

Anonim şirketin sözleşmeyi sonlandırabilmesi ise, YTTK m. 399’da şu şekilde düzenlenmiştir:

*“Denetçiden denetleme görevi, sadece dördüncü fıkrada öngörüldüğü şekilde ve başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir.*

*Şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi;*

*a) Yönetim kurulunun,*

*b) Sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin,*

*istemi üzerine, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı halinde, başka bir denetçi atayabilir”.*

YTTK’nın bağımsız denetim sözleşmesini, tarafların feshini sınırlı sayıdaki şartlara bağlaması, bağımsız denetim sözleşmesi ile vekalet sözleşmesi arasındaki farkı açıkça ortaya koymaktadır.

Bağımsız denetim sözleşmesinin vekalet akdinden diğer bir farkı da ücret konusudur. Yukarıda belirttiğimiz üzere ücret, bağımsız denetim sözleşmesinin zorunlu bir unsurudur. Vekalet sözleşmesinde ise vekil, sözleşmede belirtildiği veya teamül bulunan durumlarda ücret isteme hakkına sahip olacaktır (BK m. 386/son). YBK’da aynı sistem korunmuş ve madde 502’de ücret, sözleşmenin kanuni unsuru olarak kabul edilmeyerek, sözleşme veya teamülde var ise vekilin ücrete hak kazanacağı belirtilmiştir.

Vekalet ve bağımsız denetim sözleşmelerinin her ikisinde de güven ögesinin ağır basması benzer özellik olmakla birlikte, yukarıda belirtilen farklılıklar nedeniyle vekalet sözleşmesi ile bağımsız denetim sözleşmesi birbirinden ayrılarak, önemli ölçüde farklılaşmaktadır<sup>134</sup>.

### C. Eser Sözleşmesi ile Karşılaştırılması

Eser sözleşmesi, Borçlar Hukukundaki sözleşmeler içerisinde bağımsız denetim sözleşmesine doktrinde en yakın bulunan sözleşmedir.<sup>135</sup> Eser sözleşmesi, BK 355-371 maddeleri arasında düzenlenmiştir. BK’daki eser sözleşmesi tanımı şu şekildedir: *“istisna bir akittir ki onunla bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüd eylediği semen mukabilinde bir şey imalini iltizam eder”*.

YBK madde 470’de eser sözleşmesi, “yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşme” olarak tanımlanmıştır.

Eser sözleşmesi ve bağımsız denetim sözleşmesi arasındaki benzer unsurlar: her iki sözleşmede de ücretin yer alması (YBK m. 470, BK m. 355, Tebliğ 3. Kısım m. 5, BBDY m. 21) iş görme edimi içermeleri (Tebliğ 3. Kısım m.4, BBDY m. 21) ve meydana getirilen eserin kusurlarından sorumluluğunun düzenlenmiş olmasıdır (YBK m. 474, Tebliğ 2. Kısım m. 14, BBDY m. 11, YTTK m. 398, m. 404).

<sup>134</sup> Aytekin ÇELİK, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Seçkin, Ankara 2005, S 71.

<sup>135</sup> Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 81; Aytekin ÇELİK, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Seçkin, Ankara 2005, S 72; Yasin ULUSOY, **Bağımsız Dış Denetim**, Seçkin, Ankara 2007, S 158.

Eser sözleşmesi ile bağımsız denetim sözleşmesi arasındaki farklardan biri, sözleşmenin içeriğinin belirlenmesi hususundadır. İstisna sözleşmesinde taraflar sözleşmenin içeriğini özgürce belirleyebilirler ancak, bağımsız denetim sözleşmesindeki unsurlar kanun koyucu tarafından belirlenmiştir. Tebliğ 3. Kısım m. 5'te sayılan sözleşmenin asgari unsurları ile bir bakıma “*tip sözleşme*” oluşturulmuştur.<sup>136</sup>

YTTK madde 397, denetim faaliyetinin kapsamı açıkça belirlemiştir. Buna göre;

*“anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir”* .

Eser sözleşmesinde üstlenen, eserin meydana getirilişinde, kişisel özellikleri önem taşıyorsa işi bir başkasına yaptırabilmektedir (YBK m. 471, BK m. 356). Ancak bağımsız denetim sözleşmesinin zorunlu unsurlarından biri de denetleme görevinde bulunacak kişilerin isimleridir (Tebliğ 3. Kısım m. 5).

YTTK madde 400, denetçi olabilecekleri ayrıntıları ile düzenlemiş ve bu şartları haiz olmayanların bağımsız denetçi sıfatını taşımayacaklarını belirtmiştir. Buna göre; “*denetçi, ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilirler*”.

Bağımsız denetim yapısı itibari ile kişilerin şahsi özelliklerinin önem taşıdığı bir iştir. Güven ilişkisi üzerine kurulan bağımsız denetim sözleşmesinde, denetçinin işteki başarısı ve kıdemi önem taşımaktadır. Çoğu zaman işin önerilmesinde bağımsız denetim kuruluşunun piyasadaki itibarı büyük önem taşımaktadır.<sup>137</sup>

<sup>136</sup> Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 87.

<sup>137</sup> Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 88.

YTTK madde 400'e göre; bağımsız denetim faaliyetinde görev alacak yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir, bağımsız denetleme kurulu ve bunun ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya maddede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler ve bu kuruluşların personellerine yönelik denetleme faaliyetinde görev almalarına engel husuları belirtmiştir.

Sözkonusu maddede sayılan kişiler; denetlenecek şirkette pay sahibiyse, denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa, denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dahil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısmıysa, denetlenecek şirketle bağlantı halinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa, denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa, denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise, bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa, son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa denetçi olamaz.<sup>138</sup>

---

<sup>138</sup> Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, katlanılması güç bir durum ortaya çıkacaksa bu yasağın kaldırılması için belli bir süreyle sınırlı olarak onay verebilir. YTTK m. 400/1 h.

Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir. Denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz.

İki sözleşme arasındaki diğer önemli bir fark da işin yapılışındaki yöntem hususundadır. Bağımsız denetim sözleşmesinde bağımsız denetim faaliyetinin nasıl yürütüleceği, yöntemi, planı, denetimin aşamaları ve sunulacak raporun şekli Tebliğ'de, UDS standartları baz alınarak son derece ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir.

Bu açıdan bakıldığında eser sözleşmesindeki, yüklenicinin eserin tamamlanması borcu ile sınırlı olarak, eserin meydana getirilişinde eğer kişisel özellikler önem taşıyor ise, başkasının çalıştırılabilmesi imkanının bağımsız denetim sözleşmesinde mümkün değildir. Eser sözleşmesinde dikkate alınan meydana çıkacak olan eserdir. Üzerinde anlaşılan eserin meydana getirilişinde genel anlamda yol ve yöntem olarak yüklenici bağımsız hareket etmektedir. Bu özellikler, iki sözleşmeyi hukuki nitelikleri açısından farklı kılmaktadır.

Bağımsız denetim sözleşmesinin diğer sözleşmeler ile farklarını ve benzeyen yönlerini ortaya koyduktan sonra diyebiliriz ki görüşümüzce; bağımsız denetim sözleşmesi kendine özgü "*sui generis*"<sup>139</sup> bir sözleşmedir. Benzer sözleşmelerin sınıfına sokulamayacak kadar borçlar hukukundaki diğer sözleşmelerle önemli farklılıklar içermektedir.

Bağımsız denetim sözleşmesi bir yanıyla tarafların özgürce seçildiği bir özel hukuk sözleşmesi olmasının yanında, bir yandan yasada sözleşmenin kurulma zorunluluğu bulunması ve sözleşmeye konu eylemin tüm aşamalarının ayıntıları ile yasa koyucu tarafından standartlarla düzenlenmiş olması sebebiyle güçlü kamu

---

<sup>139</sup> Latince kökenli bir kavramdır. Kendine özgü özellikleri olan ve bir üst sınıflandırma kategorisine dahil edilemeyen kavramlar için kullanılmaktadır.

düzeni unsurları taşımaktadır. Bu sebeplerle kanımızca bağımsız denetim sözleşmesi kendine özgü bir sözleşmedir.<sup>140</sup>

Doktrinde bağımsız denetim sözleşmesinin “*sui generis*” bir sözleşme olduğu görüşü, kendine özgü sözleşmelere uygulanacak hukuk kuralları açısından eleştirilmiştir. Kendine özgü sözleşmelere sırasıyla; iyi niyet ilkeleri, teamüller, BK hükümleri ve hakim tarafından yaratılan hukuk uygulanır. Buna göre, bağımsız denetim sözleşmesi böyle bir sözleşme olarak nitelendirilecek olursa; sırasıyla bağımsız denetim standartları, benzer sözleşme hükümleri, BK hükümleri ve hakim tarafından yaratılan hukuk uygulanmalıdır. Ancak mevcut ticaret kanunumuza göre uygulanması gereken sırada öncelik SPK ve BDDK düzenlemelerinde olmalıdır.<sup>141</sup>

Yeni Türk Ticaret Kanunu m. 398 “ *denetleme, denetçilik mesleğinin gerekleri ile meslek etiğine ve Türkiye Denetim Standartlarına uygun olarak yapılır*” diyerek görüşümüzce, sözleşmenin hukuki niteliğine dair tartışmalara son noktayı koyarak kanun koyucunun da bağımsız denetim sözleşmesini “*sui generis*” bir sözleşme olarak gördüğünü açıklamıştır.<sup>142</sup>

## II. Tarafları

### A. Bağımsız Denetim Kuruluşu

Bağımsız denetim sözleşmesinin tarafları, bağımsız denetim kuruluşu ve denetlemeye tabi anonim şirkettir.

Bağımsız denetçi, SPK sisteminde, Tebliğde belirtilen şartları taşıyan ve SerPK. m.22/d uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkilendirilen

<sup>140</sup> Benzer görüşü paylaşan bkz. AYTEKİN ÇELİK, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Seçkin, Ankara 2005, S 73; YASIN ULUSOY, **Bağımsız Dış Denetim**, Seçkin, Ankara 2007, S 159.

<sup>141</sup> AYTAÇ KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 97-98.

<sup>142</sup> Kanun koyucunun iradesi madde gerekçesinde şu şekilde açıklanmıştır: “*Denetleme ve denetçi etiği hiçbir kanunda tanımlanmamıştır, tanımlanamaz, ancak meslek mensuplarınca ve birliklerince kurallarının bilindiği varsayılır. Görevin gerektirdiği karakteri haiz bulunma, ahlaki değerlere ve standartlara bağlılık, güvenilir olma, görevi bizzat ve uzman yardımcılarla yerine getirmek, başkasının denetim sonuçlarını aynen aktarmamak (meğerki, haklı bir sebep bulunsun), mesleki etiğin asgarileridir. Hükümdeki özeni, bir taraftan profesyonellik kuralları, diğer taraftan denetçilik ahlaki tanımlar.*”

kuruluşlardır. Yetkilendirilmemiş kuruluşların bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaları yasaklanmış olması sebebiyle bir bağımsız denetim sözleşmesine taraf olmaları mümkün değildir.

YTTK sisteminde bağımsız denetçi olabilecekler madde 400’de; ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu ve orta ve küçük ölçekli anonim şirketlerde, bir veya birden fazla yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşaviri olarak açıklanmıştır.

2 Kasım 2011 tarihinde 28103 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname<sup>143</sup>’de Tanımlar başlığını taşıyan madde 2’de bağımsız denetçi; “*bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişiler*” olarak tanımlanmıştır. Maddede bağımsız denetim kuruluşu; “*bağımsız denetim yapmak üzere, Kurum tarafından yetkilendirilen sermaye şirketleri*” olarak tanımlanmıştır.

KHK madde 9’da, kurumun görevleri; bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak olarak belirtilmiştir.

Burada özellikle üzerinde durmamız gereken önemli bir husus ise KHK’da tanımlanmış bulunan “*Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar*” kavramının içeriği ve bu kuruluşların denetçisi olabilecek bağımsız denetim kuruluşlarıdır.

---

<sup>143</sup> Bundan sonra KHK olarak anılacaktır.

KHK madde 2’de; Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar; halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, 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 kuruluşlar olarak tanımlanmıştır.

KHK madde 23’te ise; kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarda denetimin sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılacağı düzenlenmiştir. KHK’ya göre; kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetimini yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi sürecinde Kurum, bunların ilgili olduğu sektörü düzenleme ve denetleme yetkisini haiz kurul, kurum veya kuruluşların görüşünü alacaktır. Ayrıca Kurum, bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesine yönelik olarak yapılacak düzenlemelerde, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların ilgili olduğu sektörü düzenleme ve denetleme yetkisini haiz kurul, kurum veya kuruluşlarca talep edilmesi halinde, bunların görüşünü almak suretiyle sektörün özelliğine göre farklı ölçütler belirleyebilecektir.

YTTK’da bulunmayan “*Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar*” tanımının KHK ile düzenlenmiş bulunması ve dahası bu tanımın içeriğinin “...ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar” ifadesi ile muğlak kılınmış olması görüşümüzce isabetli olmamıştır. Zira Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş olarak Kurum tarafından belirlenecek şirketlerin denetimini gerçekleştirecek denetçilerin, bu kurumları denetleyebilmeleri için ayrıca yetkilendirilmiş ve sadece bağımsız denetim kuruluşu olabilecek denetçiler şeklinde düzenlenmesi, denetim piyasasında haksız rekabete yol açabilecektir.

KHK madde 23 son fıkrasında; “*Kurum, bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesine yönelik olarak yapılacak düzenlemelerde, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların ilgili olduğu sektörü düzenleme ve denetleme yetkisini haiz kurul, kurum veya kuruluşlarca talep edilmesi halinde, bunların görüşünü almak suretiyle sektörün özelliğine göre farklı ölçütler belirleyebilir*” denilerek,



belirlenecek ölçütlerin bu gibi şirketlerin denetiminde uzmanlık sahibi ve bu tür şirketlerin denetimini yapabilecek teknik ve tecrübeye sahip denetim şirketlerinin görev almasının önünü açarak, piyasalarda özellikle yatırımcılar açısından yüksek güvenin sağlanması hedeflenmekle birlikte aynı düzenlemeler, birtakım çekincelere de sebep olacaktır.

Özellikle denetlenecek anonim şirketin, bir özel hukuk sözleşmesi niteliğinde ve sözleşme serbestisine haiz olarak düzenlenmesi gereken bağımsız denetim sözleşmesini, dilediği bağımsız denetim kuruluşu ile düzenleyebilmesinin yolu tıkanmış olacaktır.

Şirketler açısından bir diğer çekince ise, muğlak ve değişime açık kıstaslarla ve yalnızca Kurum'un görüşünce “*Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş*” olarak nitelendirilecek olmaları; denetim sözleşmesinde, sözleşme serbestisi ilkesinin kısıtlanmasına ve bu şekilde kabul edilecek şirketlere fazladan bir maliyet yaratacak olmasıdır.

Denetim sektörü açısından ise ilgili düzenleme kanımızca neredeyse denetim şirketleri arasında kesin bir sınıf/ hizmet kalitesi ayırımına sebep olacak ve sektörün gelişmesi için gereken teknik bilgi ve diğer mesleki tecrübelerin “*know-how*”, kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleme yetkisini haiz denetleme kuruluşlarınca bir elde toplanarak, sektörde bir “*oligopol*”<sup>144</sup> oluşma ihtimalini doğuracaktır.

Tüm dünya denetim piyasasında olduğu gibi ülkemizde de, denetim faaliyetinde belli şirketlerin hakimiyetleri göze çarpmaktadır. Belirli sektörlerde odaklanan denetim kuruluşları o sektörlerde dair çeşitli analizler yaparak, sektörlerde ait özellikleri, pozitif ve negatif unsurları, gelişim noktaları ve potansiyellerini, risk hesaplarını inceleyerek, detaylı bilgi edinimi yoluna giderler<sup>145</sup>.

<sup>144</sup> Genelde 2,3 veya 4 oyuncunun hakimiyetinde şekillenen piyasaya oligopol piyasası denilir. Doğal nedenlerin etkili olmadığı durumlarda çoğu piyasa oligopol piyasasına dönüşür. Zira tekel piyasasındaki büyük kar imkanlarının çekiciliği yeni oyuncuların katılımına yol açar. Aynı şekilde tam rekabet piyasasındaki kar imkanlarının zorluğu oyuncuların kaçmasına yol açar. Bu yüzden, özellikle büyük sermaye isteyen piyasaların çoğu kendiliğinden oligopole döner. Tanım için bkz: Ecopedia, Muhasebe Türk, Muhasebe Portalı, <http://muhasebeturk.org/ecopedia/398-o/1683-oligopol-piyasa-nedir-ne-demek-anlami-tanimi.html>.

<sup>145</sup> Bilgen ÖZKAN, **Bağımsız Dış Denetimde Rekabet Stratejileri**, Mazars Denge Denetim YMM Tükiye, <http://www.mazarsdenge.com.tr/printerFriendly.php?contentId=58>, erişim: 25.03.2012.

Gelişen ekonomik piyasalarda zorlaşan rekabet ortamı, denetim sektöründeki firmaları, rekabet avantajı yakalayabilmek ve pazar payını yükseltebilmek için birleşme ve satınalma stratejilerine yöneltmiştir.

Ölçeğini arttırmak, büyümek ve pazarda etkin bir konum elde etmek isteyen bir bağımsız denetim kuruluşunun, tüm bu hedefler doğrultusunda yeni yatırımlara girişmesi çok uzun zaman, büyük sermaye ve uğraş gerektiren bir yol olacaktır. Oysa ki birleşme ya da satınalma stratejisi belirleyen bir denetim firması, yukarıda sözü edilen tüm unsurlara daha güvenilir, daha ekonomik koşullarda ve daha kısa bir zaman içerisinde sahip olacaktır. Sektörde yer alan ve daha önce rakibi konumunda olan bir başka denetim firmasını satınalan şirket, bu stratejiyi benimseyerek, satınaldığı ya da birleştiği firmanın müşteri portföyüne ortak olarak pazar payını yükseltebilecektir. Birleşmelerle adını duyuran denetim firmalarının piyasa ölçeklerini büyütmeleri ve mevcut uzmanlıklarını arttırmaları, hizmet verdikleri ya da potansiyel görünen müşteri kesimi açısından pozitif bir marka imajı oluşturarak güven telkin edecek ve tercih konusu olmasını sağlayacaktır. Birleşmelerle birlikte ölçeğini arttıran denetim kuruluşları hazıra konduğu uzmanlaşmış kaynaklar sayesinde , kalite konusuna daha fazla odaklanabilecek ve bu sayede de bir rekabet avantajı elde etmiş olacaktır<sup>146</sup>.

Yukarıda da açıkladığımız bilgiler ışığında kanımızca, Yeni Türk Ticaret Kanunu denetim sistemi açısından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Satndartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'de "*kamu yararını ilgilendiren kuruluş*" tanımının muğlak ve kolay değişebilir şekilde açık bırakılmış olması ve bununla birlikte bu kuruluşları denetleyecek bağımsız denetim kuruluşlarına dair, denetleyecekleri sektöre özgü aynı şekilde açık ve muğlak kıstasların getirilebilmesi yolunun açılması, denetim sektöründe sermaye ve "*know-how*" ın bir veya birkaç denetim kuruluşunda toplanmasına ve böylelikle denetime tabi şirketler açısından çok yüksek denetim maliyetlerine sebep olabilecektir.

---

<sup>146</sup> Bilgen ÖZKAN, **Bağımsız Dış Denetimde Rekabet Stratejileri**, Mazars Denge Denetim YMM, <http://www.mazarsdenge.com.tr/printerFriendly.php?contentId=58>, erişim: 25.03.2012.

## **B. Yeminli Mali Müşavir/ Serbest Muhasebeci Mali Müşavir**

Yeni Türk Ticaret Kanunu madde 400 hükmü ile, orta ve küçük ölçekli anonim şirketlerin, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilmelerine olanak sağlanmıştır. YTTK madde 400 gerekçesinde her iki denetçinin de hukuken aynı nitelikte olduğu belirtilmiştir.

Kanununun bu şekilde orta ve küçük ölçekli şirketlere dair bir istisna hükmü düzenlemesinde kanımızca, bağımsız denetim hizmetinin, denetim kuruluşlarından sağlanmasının şirketlere getireceği külfet etkili olmuş ve küçük anonim şirketler bu külfetten nisbeten muaf tutulmak istenmiştir. Bunun yanında, henüz ülkemizde tüm şirketlerin bağımsız denetim faaliyetini karşılayacak sayıda bağımsız denetim kuruluşunun bulunmaması ve sektöre gelişmesi açısından belli bir süre tanınmak istenmesi de istisna hükmünün görüşümüzce bir diğer sebebidir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname madde 2’de ise; bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensuplarının, ayrıca Kurum tarafından yetkilendirilmeleri gerektiğini belirtmiştir. Kurumun görevlerinin belirtildiği KHK madde 9’da, *“bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak”* ve *“bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak”* Kurulun görevleri arasında sayılmıştır.

### C. Denetlemeye Tabi Şirket

Yeni Türk Ticaret Kanunu, bağımsız denetim sistemini halka açık şirketlere özgü olmaktan çıkarmış ve tüm şirketler için esas hale getirmiştir. YTTK Üçüncü Bölüm, Denetleme başlığı altında anonim şirkette bağımsız denetim sistemini düzenlenmiştir. YTTK madde 565'e getirilen atıf ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde ve madde 635' de yer alan atıf ile limited şirketlerin denetiminde, anonim şirketlerin denetimine dair hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

### III. Denetçinin Seçimi ve Sözleşmenin Kurulması

Yeni Türk Ticaret Kanunu m. 399 ile denetçinin seçimi, görevden alınması ve denetim sözleşmesinin feshi düzenlenmiştir. Buna göre denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi ise, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her halde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şartı getirilmiştir. Maddede, *“seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder”* ifadesi yer almaktadır. İfade, lafzı itibari ile denetçinin seçimini tek taraflı olarak açıklamış ve bir sözleşmede yer alması gereken *“icap”* ve *“kabul”* kavramlarına yer vermemiştir. Görüşümüzce; hükümdeki ifade, kanun yapım tekniğinden kaynaklanan bir hata sonucu bu şekilde bırakılmıştır ve maddedeki *“seçimden sonra”* ifadesini, *“denetçi ile sözleşme imzalandıktan sonra”* olarak anlamak gerekmektedir. Zira aksi bir yorum, bağımsız denetim sözleşmesinin bir özel hukuk sözleşmesi olması ve sözleşme serbestisi ilkesi ile bağdaşmayacaktır.

Bağımsız Denetim Kuruluşu başlığı altında da değindiğimiz üzere, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname madde 23 ile, sözleşme serbestisi kapsamına, denetlenecek şirketin bağımsız denetçisini serbestçe seçmesine bir sınırlama getirilmiş ve *“kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarda denetim sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılır”* ve *“kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetimini yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi sürecinde ve yapılacak düzenlemelerde, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların ilgili*

*olduğu sektörü düzenleme ve denetleme yetkisini haiz kurul, kurum veya kuruluşlarca talep edilmesi halinde, bunların görüşünü almak suretiyle sektörün özelliğine göre farklı ölçütler belirleyebilir”* denilerek, kamu yararını ilgilendiren kuruluş olarak belirlenmiş şirketler açısından denetçi seçiminde YTTK’da mevcut olmayan yeni bir kıstas getirilmiş olmaktadır.

Düzenlemenin Kanunla değil KHK ile yapılmış olması ve kamu yararını ilgilendiren kuruluş tanımının ve bu kuruluşları denetleyecek denetim kuruluşlarının belirlenmesinin muğlak ve kolay değişebilir kıstaslara bağlanması görüşümüzce isabetli olmamıştır<sup>147</sup>.

Denetçinin seçimi, 11.04.2012 tarihinde Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından kamuoyunun görüşüne sunulan Ticaret Şirketlerinin Denetimine Dair Tüzük Taslağı’nda, Denetime Konu İşlemler başlıklı madde 5’te, ayrıca Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’nın yapacağı denetim kapsamında kabul edilmiştir.

Denetçinin seçiminin hangi yönleri ile Bakanlıkça denetleneceği sorusuna ise, aynı Tüzük Taslağı madde 4’de cevap verilmiştir. Anılan maddeye göre; Bakanlıkça yapılacak denetimin amacı; ticaret şirketlerinin Kanuna ve Kanuna dayanılarak çıkarılacak düzenleyici işlemlere uygun işlem yapmalarını sağlamaktır. Bu amaç doğrultusunda; Bakanlıkça ticaret şirketlerinin kuruluşundan sona ermesine kadar gerçekleşen işlemlerinin Kanuna ve Kanuna dayanılarak çıkarılan düzenleyici işlemlere uygunluğu araştırılır, uygunsuzlukların giderilmesi için rehberlik edilir, cezai sorumluluğu tespit edilenler yetkili makamlara, hukuki sorumluluğu tespit edilenler de genel kurul gündemine alınıp görüşülmek üzere şirketin yönetim organına bildirilir ve uygulamada ortaya çıkan aksaklıkların giderilmesine yönelik tedbirler alınır.

Bu bilgiler ışığında, görüşümüzce; YTTK’nın getirdiği bağımsız denetim sisteminde, şirketin bağımsız denetçi seçimi, Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca, yalnızca hukuka ve ilgili mevzuata uygunluğu açısından şekli bir incelemeye tabi tutulacaktır.

---

<sup>147</sup> Bu konudaki görüşlerimiz çalışmamızın “*Bağımsız Denetim Kuruluşu*” başlığı altında daha ayrıntılı olarak incelenmiştir.

#### IV. Tarafların Yükümlülükleri

Bağımsız denetim sözleşmesi tam iki tarafa borç yükleyen “*sinallagmatik*” bir sözleşmedir. Yasal düzenlemeler incelendiğinde bağımsız denetim kuruluşunun yükümlülüklerinin daha ayrıntılı olarak düzenlendiği görülecektir. Bunun sebebi, bağımsız denetim sözleşmesinin sadece sözleşmenin taraflarını değil, aynı zamanda başta yatırımcılar olmak üzere sözleşmenin tarafı olmayan üçüncü kişilerin menfaatlerini de önemli ölçüde ilgilendirmesidir.<sup>148</sup>

##### A. Bağımsız Denetçinin Yükümlülükleri

###### 1) Bağımsız Denetim Standartlarına Uygunluk

Bağımsız denetim kuruluşu denetim faaliyetlerini bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütmelidir. Tebliğ, bağımsız denetim standartlarını, “*Tebliğ ile belirlenen bağımsız denetim ilke, esas ve kuralları*” olarak tanımlanmıştır.

YTTK m. 397’de ise denetçinin denetleme görevini “*Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları*” na göre gerçekleştireceği belirtilmiştir.

Sözkonusu Standartlar, bağımsız denetim görevinin kabulü, denetim faaliyetinin planlanıp, yürütülmesi, yeterli ve güvenilir denetim kanıtının toplanması ve sonucun rapora bağlanması sürecinde olduğu gibi denetimin tüm aşamalarında uyulması zorunlu ilke ve kurallar bütünüdür.<sup>149</sup>

Bağımsız denetim standartları üç gruba ayrılmaktadır. Bunlar: mesleki yeterliliğe ilişkin standartlar, denetimin yürütülme aşamasını düzenleyen standartlar ve sunulacak denetim raporunun biçim ve içeriğine yönelik standartlardır<sup>150</sup>.

<sup>148</sup> Aytakin ÇELİK, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Seçkin, Ankara 2005, S 107.

<sup>149</sup> Yasin ULUSOY, **Bağımsız Dış Denetim**, Seçkin, Ankara 2007, S 172.

<sup>150</sup> Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 262.

YTTK, geçici madde 1’de, Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna, şahıs şirketleriyle küçük ölçekli sermaye şirketlerine ve her ölçekteki işletmeler ile adi şirketlerin finansal tablolarına uygulanabilecek özel muhasebe standartlarını bir tebliğ ile belirleme görevini vermiştir. Bu standartlar, Uluslararası finansal raporlama standartlarına dayanılarak hazırlanacak ve tebliğ, Kanununun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç yıl sonra kendiliğinden yürürlükten kalkacak ve özel standartlara bağlı şirket ve işletmelere de Kanun hükümleri uygulanacaktır.

Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname madde 1 hükmü ile, Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Denetim Standartları’nı düzenleme yetkisi, Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu’na verilmiş ve sözkonusu KHK geçici madde 5 ile, KHK’nın yürürlüğe girdiği tarihte Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun her türlü varlıkları, borç ve alacakları, yazılı ve elektronik ortamdaki kayıtları ve diğer dokümanları ile nakit ve benzerleri hiçbir işleme gerek kalmaksızın Kuruma devredilmiştir.

Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname madde 9’da, kurulun görevleri arasında; denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek, inceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek sayılmıştır. Buna göre, bağımsız denetçiler, sözkonusu kurulun yayınlayacağı meslek standartları ve düzenlemelerine uymakla mükelleftirler.

Ayrı bir başlık olarak incelenmesi gereken ancak henüz bu alanda bir düzenlemeye gidilmediği için burada anmakla yetineceğimiz, denetçilerin uymakla

yükümlü oldukları diğer bir mesleki standart ise, “*Kalite Güvence Sistemi*” dir. Sistem, KHK madde 2 hükmü ile aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

*“denetimde gerekli kaliteyi ve kamuoyunun yapılan bağımsız denetime olan güvenini sağlamak amacıyla bağımsız denetim kuruluşu ya da bağımsız denetçi tarafından yapılan işin, belirlenen standart ve ilkelere uygun olarak yapılmasını temin etmek için oluşturulan sistem”.*

KHK madde 9’da, kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alandaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak, kurulun görevleri arasında sayılmıştır.

## 2) Sır Saklama Yükümlülüğü

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, meslekleri gereği denetim hizmeti verdikleri şirketlerin işletme faaliyetleri ile ilgili önemli ve gizli bilgilerine vakıf hale gelmektedirler. Bu bilgilerin üçüncü kişilere aktarılmaması, muhasebe firmalarınca kabul edilen kesin bir mesleki kuraldır<sup>151</sup>. Bağımsız denetim kuruluşlarının saklamak zorunda olduğu sırlar meslek sırları olarak ifade edilebilir.<sup>152</sup>

Sır saklama sorumluluğunu, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler açısından sınırlı olarak ele almak gerekmektedir. Çünkü bağımsız denetimin amacı, kamunun aydınlatılması amacıyla denetim sonucunda ortaya çıkan bilgilerin bir rapor halinde görüş olarak ortaya konulmasıdır. Buradaki sır saklama sorumluluğundan kasıt, kamuya duyurulacak olan bilgilerin duyuru yapılmadan önce bilgi kullanıcılarının belli bir bölümüne bildirilmesi yasağıdır.<sup>153</sup> Denetim

<sup>151</sup> Aytekin ÇELİK, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Seçkin, Ankara 2005, S 112

<sup>152</sup> Meslek sırrı kavramına ilişkin ayrıntılı bilgi için Bkz. Sabit BÜYÜKKARA, Muhasebe Dergisi, <http://www.muhasebedergisi.com/sosyal-sigortalar-makaleleri/sir-saklama-borcu/pdf.html>, erişim: 12.01.2011.

<sup>153</sup> Sinan AYIK, **Şirketlerin Halka Açılma Süreçlerinde Bağımsız Denetimin Önemi ve Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2009, S 100.



kapsamında yapılması zorunlu açıklamalar ile yasa gereği kamuyu aydınlatma amacıyla yapılması zorunlu açıklamalar ise sır kapsamında sayılmamaktadır<sup>154</sup>.

Tebliğ’de sır saklama yükümlülüğü şu şekilde düzenlenmiştir:

*“Bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri, bağımsız denetçileri ve bütün çalışanları ile bağımsız denetim kuruluşlarına dışardan hizmet verenler, işleri dolayısıyla sahip oldukları sırları açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar.”*

Tebliğ’de sır kapsamı dışında tutulan ve açıklanmasında sakınca bulunmayan husular ise, *“bağımsız denetim standart, ilke ve kuralları ile meslek ahlaki gereği yapılması zorunlu açıklamalar, kamuyu aydınlatma amacıyla mevzuat gereği yapılan ilave duyurular, adli veya mevzuatla yetkili ve görevli kılınmış olmak kaydıyla idari ve her türlü inceleme ve soruşturma halleri ile suç oluşturan durumlara ilişkin olarak, sır sayılan bilgilerin yetkililere verilmesi”* olarak açıklanmıştır.

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’te, mesleki faaliyetleri sona ermiş olsa bile, adli yargıya göre suç teşkil eden haller dışında, meslek mensuplarının ve bunların yanlarında çalışanların, mesleki faaliyetleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemeyecekleri düzenlenmiştir.<sup>155</sup>

Mesleki sırların açıklanması, Türk Ceza Kanunu’nda suç olarak düzenlenmiştir. Buna göre, meslekleri gereği vakıf oldukları ticari sır veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere vermeleri veya ifşa etmeleri durumunda bağımsız denetçiler, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve adli para cezası ile cezalandırılabilir (TCK. m.239/I). Suç, şikayete bağlı olarak düzenlenmiştir.

YTTK’da ise sır saklama yükümlülüğü madde 404’te ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Buna göre; *“Denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan*

<sup>154</sup> Habib AKDOĞAN, **Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Öneme Meslek Mensuplarının Yaklaşımları**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir 2003, S 43.

<sup>155</sup> Bkz. İlgili yönetmelik madde 7.

*temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmâl ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. ”*

Kanunda, maddenin birden fazla kişi tarafından ihlal edilmesi halinde, sorumluluğun müteselsil olacağı belirtilmiştir.

YTTK'nın sözkonusu düzenlemesine yönelik doktrinde eleştiriler mevcuttur. YTTK'daki sır saklama yükümlülüğü, Tebliğ'den farklı olarak denetim faaliyetleri sırasında öğrenilen “denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırları” ile sınırlandırılmıştır. Bu sınırlama sebebiyle denetim sürecinde öğrenilen, denetleme ile ilgili olmayan sırların bu kapsamda değerlendirilememesi sonucunun ortaya çıkacağı belirtilerek, düzenleme isabetli bulunmamıştır.<sup>156</sup>

Tebliğ'de öğrenilen sırların açıklanamayacağı, kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamayacakları belirtilmişken, YTTK'da, sır kapsamındaki bilgilerin açıklanması ve üçüncü kişilerin bunlardan menfaat sağlanması düzenlenmemiştir. Bu husus maddenin etkin olarak uygulanmasını olumsuz yönde etkileyeceği şeklinde eleştirilmiştir.<sup>157</sup>

Doktrinde kanuna getirilen diğer bir eleştiri de, maddede tazminat sınırı getirilmesine dairdir. Maddenin ikinci fıkrasına göre; sır saklama yükümlülüğünün yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüzbin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üçyüzbin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebilir. İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlama denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması

<sup>156</sup> Erdoğan MOROĞLU , **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Değerlendirme ve Önerileri**, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul 2005, S 117; AYIK, Sinan, **Şirketlerin Halka Açılma Süreçlerinde Bağımsız Denetimin Önemi ve Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2009, S 207.

<sup>157</sup> Erdoğan MOROĞLU, **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Değerlendirme ve Önerileri**, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul 2005, S 117; AYIK, Sinan, **Şirketlerin Halka Açılma Süreçlerinde Bağımsız Denetimin Önemi ve Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2009, S 207.

halinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir.

Katıldığımız eleştiriye göre özellikle sermayesi halka açık şirketler açısından, denetçilerin sır saklama yükümlülüklerine ihmal ya da kasten aykırı davranmaları halinde oluşabilecek zararların büyüüğü yanında, kanunda belirtilen tazminat sınırları, zararın giderilmesinde oldukça yetersiz kalabilecektir.

### 3) Genel Kurul Toplantılarına Katılma

Denetçi, denetlediği ortaklığın genel kurul toplantılarına katılmak, denetleme faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda istenildiği takdirde açıklamalarda bulunmak hak ve yükümlülüğüne sahiptir (Tebliğ İkinci Kısım m. 21/a).

Denetim sözleşmesinin bağımsız denetim kuruluğu veya müşteri tarafından feshedilmesi halinde denetçi, feshi izleyen ilk genel kurul toplantısına katılma hak ve yükümlülüğüne sahiptir. Denetçi, genel kurul toplantısında fesih ile ilgili gerekli gördüğü takdirde açıklamalar yapabilecektir (Tebliğ İkinci Kısım m.21/b).

YTTK Madde 407’de; “denetçi ve kendilerini ilgilendiren konularda işlem denetçisi genel kurulda hazır bulunur” denilerek Tebliğ’de düzenlenmiş olan genel kurul toplantılarına katılma yükümlülüğü muhafaza edilmiştir. Anılan maddede, denetçilerin görüş bildirebilecekleri de düzenlenmiştir.

### 4) Çalışma Kağıtlarının Saklanması

Tebliğ’de çalışma kağıtlarının fonksiyonu, “bağımsız denetim raporu için yeterli ve uygun bir kayıt düzeni oluşturmak suretiyle bağımsız denetimin bu Tebliğe ve diğer ilgili kanun ve yasal düzenlemelere uygun yapıldığına dair kanıt oluşturur” denilerek açıklanmıştır.

Uygun ve yeterli bir şekilde hazırlanmış çalışma kağıtları bağımsız denetimin kalitesini artırarak gözden geçirmenin, toplanan kanıtların ve bağımsız denetim

raporunun nihai hale getirilmeden değerlendirilmesine imkan verir. Çalışma kağıtlarının bağımsız denetim sürerken hazırlanması zorunludur.<sup>158</sup>

Tebliğ Beşinci Kısım Üçüncü Bölüm 11’de, tüm bağımsız denetim dosyalarının birleştirilmesi tamamlandıktan sonra çalışma kağıtlarının saklama süresi sona ermeden önce bu dökümlerin silinmesi veya yok edilmesi yasaklanmış ve çalışma kağıtlarının, bağımsız denetim rapor tarihinden itibaren en az 10 yıl süreyle saklanması zorunlu kılınmıştır. Bağımsız denetim kuruluşlarına çalışma kağıtlarının saklanmasına ilişkin süreç ve politikaları belirleme yükümlülüğü getirilmiştir.

Çalışma kağıtlarının saklanması yükümlülüğünün istisnası, bağımsız denetim kuruluşunun haklı nedenlere dayanarak, bağımsız denetim sözleşmesini feshetmesi halidir. Bağımsız denetim kuruluşu, Kurulun uygun görüşünü alarak haklı nedenlerle sözleşmeyi feshettiği takdirde, çalışma kağıtlarını ve tüm bilgileri yerine geçecek yeni denetim kuruluşuna devredilmek üzere Kurula vermek zorundadır.<sup>159</sup>

YTTK’da çalışma kağıtlarının saklanmasına yönelik bir yükümlülük özel olarak belirtilmemiştir.

## 5) Bağımsızlık

Bağımsızlık ilkesi, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin sahip olmaları gereken en önemli özelliktir. Zira bağımsız dış denetim kavramının ortaya çıkma sebeplerinden en önemlisi; piyasaya yönelik işletme bilgilerinin doğruluğuna olan güvenin sağlanması ve özellikle yatırımcıların zarar görmesine engel olmaktır.

Denetçiler, çalışmaları sırasında mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmek, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını göz önüne almaksızın, dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek bütün müdahalelerden ve ortaya çıkabilecek her türlü çıkar çatışmasından uzak bir şekilde denetim raporlarını hazırlamak ve açıklamak zorundadırlar (Tebliğ İkinci Kısım m. 12/III).

---

<sup>158</sup> Tebliğ Beşinci Kısım Birinci Bölüm madde 4.

<sup>159</sup> Tebliğ Üçüncü Kısım m. 8/II.

Elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının geçerliliğinin sorgulayıcı bir anlayışla değerlendirilmesi mesleki şüpheciliği ifade eder. Bağımsız denetçi, denetim faaliyetini finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önemli bir yanlışlık içerebileceğini dikkate alarak, mesleki şüphecilik anlayışıyla planlayarak yürütür (Tebliğ İkinci Kısım m.11).

Uluslararası bağımsız dış denetim şirketleri, personeli ve ortakları için müşterilerine karşı bağımsızlıklarını koruyabilmek için katı kurallar getirmişlerdir. Bu kuralların başında hediye alınmasını engelleyen düzenlemeler gelmektedir. Şirketler, denetçileriyle tarafsız incelemenin nasıl yapılacağı, prensipler ve müşteriye nasıl taviz verilmeyeceği konularında uygulamalı çalışmalar yapmaktadır. Böylece, bağımsızlığın sadece bir dizi kuraldan ibaret olmadığı, fakat mesleki bir davranış olduğu vurgulanmaktadır.<sup>160</sup>

Bağımsız denetim kuruluşunun bağımsızlığının zedelendiğine dair tereddüt oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edileceği düzenlenmiş ve bağımsızlığın ortadan kalktığına dair tereddütün bulunması yeterli kabul edilmiştir (Tebliğ İkinci Kısım madde 13).

Tebliğin 13. maddesinin devamında sayılan bağımsızlığın ortadan kalkmış sayılacağı haller sınırlı sayı prensibini taşımayıp, benzer durumlarda da bağımsızlığın zedelendiği kabul edilebilecektir. Bu haller aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

*“a) Bağımsız denetim kuruluşunun ortak, yönetici, bağımsız denetçileri, denetçi yardımcıları ve bunların 3’üncü dereceye kadar (3 üncü derece dahil) kan ve sıhrî hısımları ile eşleri veya bağımsız denetim kuruluşları tarafından;*

*1) Müşteriden veya müşteri ile ilgili olanlardan, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak bir menfaat elde edildiğinin ortaya çıkması veya bunlara bir menfaat sağlanacağı vaadinin, ilgili bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetim kuruluşunun yönetimine yazılı olarak bildirilmemiş olması,*

*2) Müşteriyle veya müşterinin ortaklarıyla veya müşterinin yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu*

<sup>160</sup> Ali PASLI, **Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi**, Beta Basım Yayım, İstanbul 2004, S 193.

*altında bulundurduğu gerçek veya tüzel kişilerle ortaklık ilikisine girilmiş olduğunun belirlenmiş olması,*

*3) Müşteri ile bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştiraklerinde kurucu, yönetim kurulu başkan veya üyesi, şirket müdürü veya yardımcısı olarak veya işletmede önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka sıfatlarla görev alınması,*

*4) Müşteri veya bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştirakleri ile olağan ekonomik ilişkiler dışında borç-alacak ilişkisine girilmiş olması,*

*b) Geçmiş yıllara ilişkin bağımsız denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, müşteri tarafından ödenmemesi*

*c) Bağımsız denetim ücretinin, bağımsız denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması veya piyasa rayicinden bariz farklılıklar göstermesi, bağımsız denetimin kalitesine dair belirsizlikler yaratması, bağımsız denetim kuruluşu tarafından müşteri işletmeye sunulan diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi.*

*(3) Bağımsız denetçiler, fiilen bağımsız denetimini yaptıkları işletmelerde, işletmenin finansal tabloları hakkında düzenlenen en son bağımsız denetim raporu tarihinden itibaren 2 yıl geçmedikçe, söz konusu işletmede yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, müdür ve yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan pozisyonlarda görev alamazlar.*

*(4) Bağımsız denetim kuruluşları ile bunların bağımsız denetçileri ve diğer personeli, bu Tebliğe göre bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak;*

*a) Muhasebe defterlerinin tutulması ve buna ilişkin diğer hizmetlerin verilmesi,*

*b) Finansal bilgi sistemi kurulması ve geliştirilmesi ile işletmecilik, muhasebe, finans konularındaki uygulamalarla ilgili danışmanlık hizmeti verilmesi, belge düzenlenmesi ve rapor hazırlanması,*

*c) Değerleme ve aktüerya hizmetleri verilmesi veya ekspertiz ve uygunluk raporu hazırlanması,*

*ç) İç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi ya da iç denetim fonksiyonuna destek hizmeti verilmesi,*

*d) Yönetim veya insan kaynakları fonksiyonlarının yerine getirilmesi,*

*e) Aracılık veya yatırım danışmanlığı hizmetlerinin verilmesi,*

*f) Hukuki danışmanlık veya diğer uzmanlık hizmetlerinin verilmesi,*

*g) Tahkim ve bilirkişilik yapılması*

ğ) Kurul tarafından yapılmasına izin verilmeyen alanlarda hizmet sunulması faaliyetlerinde bulunamazlar.

Söz konusu faaliyetleri, bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, aynı dönemde bedelli veya bedelsiz olarak; merkezi yurtdışında bulunan aynı bağımsız denetim kuruluşu ile hukuki bağlantısı olan Türkiye’de yerleşik diğer kuruluşlar aracılığı ile de yerine getiremezler.

(6) Bağımsız denetim kuruluşunun yönetim veya sermaye bakımından doğrudan ya da dolaylı olarak hakim bulunduğu veya ilişkili olduğu bir danışmanlık şirketi, bağımsız denetim kuruluşunun hizmet verdiği müşterisine, aynı dönem için danışmanlık hizmeti veremez. Bu kapsama, bağımsız denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları ve yöneticileri tarafından verilen danışmanlık hizmetleri de dahildir.”

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu çerçevesinde; mali tabloların ve beyannamelerin vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu incelemek ve uygunluğu tasdik etmek, konu hakkında yazılı görüş vermek ve rapor düzenlemek faaliyetleri yapılamayacak faaliyetler kapsamında değerlendirilmez.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı Hakkında Tebliğ’de, meslek mensubundan hizmet isteyenlerin denetim sonucu hakkında güvence istemeleri durumunda bağımsızlık ilkesi zedeleneceği belirtilmiştir (m.9/III).

YTTK’da da, bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edileceği durumlar ayrıntılı olarak belirtilmiştir (m.400). Madde belirtilen haller aşağıdaki şekildedir:

“Yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir, bağımsız denetleme kuruluşu ve bunun ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;

a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,

b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşıyışsa,

c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dahil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısmıysa,

d) Denetlenecek şirketle bağlantı halinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,

e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,

f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,

g) (a) ila (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,

denetçi olamaz; ancak, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, katlanılması güç bir durum ortaya çıkacaksa (h) bendindeki yasağın kaldırılması için belli bir süreyle sınırlı olarak onay verebilir.

(2) Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir.

(3) Denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz.”

Maddede belirtilen hallerin, işlem denetçilerine de uygulanacağı, anılan madde son fıkraya ile hüküm altına alınmıştır.



Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname madde 9'da; kurulun görevleri arasında, denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak sayılmıştır. Ancak çalışmamızı hazırladığımız sırada bu yönde bir düzenleme henüz yayınlanmadığı için bu yönde detaylı bir inceleme yapılamamıştır.

## 6) Mesleki Özen Gösterme Yükümlülüğü

Bağımsız denetçiler, denetimin bütün aşamalarında: denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve denetim raporunun hazırlanmasında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar. Denetim standartlarına uyulması, gerekli olan özen ve titizliğin ön koşuludur.

Tebliğ İkinci Kısım Üçüncü Bölümde yer alan madde 14'te mesleki özen ve titizlik, "basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önem, göstereceği dikkat ve gayreti" olarak tanımlanmıştır.

YTTK m. 398'de denetlemenin, denetçilik mesleğinin gerekleri ile meslek etiğine ve uluslararası standartlara uygun olarak, özenle yapılacağı düzenlenmiştir. Maddedeki özen kavramının ölçüsü belirtilmemiştir. Madde gerekçesinde ise bu yönde şu açıklamalara yer verilmiştir:

*"Denetçilik bir meslektir. Tasarının denetlemeye ilişkin hükümleri bu anlayışa dayalıdır. Onun için, hükümler kanunun ruhuna göre yorumlanmalıdır... Hükümdeki özeni, bir taraftan profesyonellik kuralları, diğer taraftan denetçilik ahlakı tanımlar. Bu özen işin en üst düzeyde yerine getirilmesinin gerektirdiği özendir. Birinci fıkranın son cümlesinde yer alan "dürüstçe" sözcüğü 515 inci maddede öngörülen ve bir üst hukuk kuralı olan dürüst resim ilkesine göndermedir. Bu gönderme denetlemenin nitelik ve özelliğini tanımlamakta ve hem denetlemenin niteliğini, hem özeni hem de görevi açıklamaktadır."*

## 7) Bağımsız Denetim Raporu ve Görüş Yazısının Sunulması

### a) Görüş Yazısı ve Türleri

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim faaliyetinin sonunda hazırlanan denetim raporunu sunmakla yükümlüdür. Seri X No: 22 Sayılı Tebliğ Otuzuncu Kısım Üçüncü bölüm altında, bağımsız denetim rapor türleri ve verilebilecek görüşler düzenlenmiştir.

Sözkonusu bölüm madde 3 hükmünde, bağımsız denetim raporunda, şartlı görüş verilmesi, görüş bildirmekten kaçınılması ve olumsuz görüş verilebileceği düzenlenmiştir.

Madde 5, bağımsız denetçinin görüş vermektan kaçınabileceği veya şartlı görüş verbileceği halleri şu şekilde saymıştır: Bağımsız denetçinin çalışma alanında bir sınırlama olması, yönetimle, seçilen muhasebe politikalarının uygunluğuna, bunların uygulama yöntemlerine veya finansal tablo açıklamalarının yeterliliğine ilişkin bir anlaşmazlık bulunması.

Çalışma alanındaki sınırlamanın muhtemel etkisinin, bağımsız denetçinin yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edemeyeceği ve görüş bildiremeyeceği kadar önemli ve yaygın olması durumunda ise, denetçinin görüş bildirmekten kaçınacağı düzenlenmiştir.

Yönetimle olan anlaşmazlığın finansal tablolara olan etkisinin önemli ve yaygın olduğu durumda ise, bağımsız denetçinin şartlı görüş vermeyi tabloların yanıltıcı ve eksik yapısını açıklamak için yeterli bulmadığı durumlarda olumsuz görüş verileceği düzenlemiştir.

Maddede, bağımsız denetçiden olumlu görüş haricinde bir görüş verdiği tüm durumlarda, bunun nedenlerine ilişkin açık ve net açıklamalara raporda yer vermesi ve bu durumun, hesaplanabiliyorsa finansal tablolar üzerindeki olası etkilerini belirtmesi istenmiştir.

Bunun dışında madde 6, bağımsız denetçinin, çalışma alanında şartlı görüş bildirmeyi veya görüş bildirmekten kaçınmayı gerektirecek bir sınırlama olduğu zaman, bağımsız denetim raporunda sınırlamaya ilişkin bilgi vermesi ve söz konusu sınırlama olmasaydı finansal tablolarda yapılması gerekli olabilecek muhtemel düzeltmeleri belirtmesini düzenlenmiştir.

Madde 7, bağımsız denetçinin, denetlenen şirket ile yaşadığı görüş ayrılıklarının bağımsız denetim raporundaki görüşlerine etkilerini düzenlemiştir. Buna göre; bağımsız denetçi, seçilen bazı muhasebe politikaları, bunların uygulanması ve dipnotların yeterliliği gibi konularda, işletme yönetimi ile aynı görüşleri paylaşmayabilir. Bu görüş ayrılıklarının, finansal tablolar açısından önemlilik arz etmesi durumunda, bağımsız denetçi raporunda, şartlı veya olumsuz görüş belirtir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu ise denetçinin görüş tiplerine ilişkin düzenlemelere madde 403'te yer vermiştir. Buna göre; denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar ve görüş, herkesin anlayabileceği bir dille yazılır.

YTTK'ya göre denetçi, olumlu görüş veya sınırlandırılmış olumlu görüş belirtebileceği gibi, görüş vermektan kaçınabilecektir. Yeni Türk Ticaret Kanunu, görüş vermektan kaçınma ve olumsuz görüş verme açısından bir ayrım da bulunmamış, her iki duruma da olumsuz görüşün hukuki sonuçlarını bağlamıştır.

Denetçi, olumlu görüş verdiği takdirde; yazısında öncelikle denetimin konusu ve kapsamını belirleyen 398 inci madde hükümleri ve Türkiye Denetim Standartları uyarınca, denetimde, Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilere göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve karlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir. Görüş yazısında, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığına, varsa buna işaret edilir.

Sınırlandırılmış olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca

etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir.

Şirket defterlerinde, denetlemenin bu kanun hükümlerine uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması halinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. Kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğuracaktır.

### **b) Olumsuz Görüş Yazısının Doğuracağı Sonuçlar**

Yeni Türk Ticaret Kanunu, görüş vermekten kaçınma ve olumsuz görüş yazısına farklı sonuçlar bağlamamaş ve her iki halde de, olumsuz görüşün yaratacağı hukuki sonuçların doğacağını belirtmiştir.

YTTK madde 403'ün son fıkrası düzenlenmiş şekliyle, olumsuz görüş yazılan veya görüş verilmesinden kaçınılan durumlarda genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kar veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili olan bir karar alamaz. Bu hallerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve görevinden toplantı gününde geçerli olacak şekilde istifa eder. Genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hallerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar.

Yönetim kurulunun, bağımsız denetçinin görüş vermekten kaçındığı ya da olumsuz görüş bildirdiği hallerde, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, istifa edeceğinin düzenlenmiş olması tartışılması gereken bir ifade şekli olmuştur. Zira, istifa, niteliği gereği şahsi iradeye bağlı ve zorlama içermeyen bir müessesedir. Kanunun ifadesi bir zorunluluk belirtmektedir. Yönetim

kurulunun istifa edebileceği değil “*istifa eder*” ifadesi kullanılarak, başka bir davranış imkanının bulunmadığına vurgu yapılmıştır.

Görüşümüzce, burada kastedilen ve kendine bağlanan hukuki sonuçlar açısından düzenlenmek istenen hukuki durum, YTTK madde 364’te belirtilmiş olan yönetim kurulunun görevden alınmasıdır. Bağımsız denetçinin, olumsuz görüş bildirmesi ya da görüş bildirmekten kaçınması hali, yönetim kurulunun bu hal nedeniyle, genel kurulu toplantıya çağırması sebebiyle, madde 364’te belirtilmiş olan, “*gündemde ilgili bir maddenin bulunması*” sebebiyle görevden almayı oluşturacaktır.

Yönetim kurulunun istifası halinde, yeni bir yönetim kurulunun seçileceği maddede ifade edilmiş ancak, istifa eden üyelerin tekrar seçilip seçilemeyeceğine dair bir açıklama yapılmamıştır.

YTTK madde 362, yönetim kurulu üyelerinin görev süresine ilişkin, esas sözleşmede aksine hüküm yoksa, aynı kişi yeniden seçilebileceğini hükme bağlamıştır. Buna göre, kanımızca, istifa eden yönetim kurulu üyelerinin yeniden seçiminde hukuki bir engel bulunmamaktadır. Ancak bu yönde bir görüşün kabulü halinde, madde 403 hükmüyle yönetim kurulunun istifaya zorlanmasından elde edilecek pratik sonuç tartışmaya açılmış olacaktır.

## **B. Anonim Şirketin Yükümlülükleri**

Bağımsız denetim sözleşmesinin tam iki tarafa borç yükleyen bir sözleşme olması sebebiyle, sözleşmeye taraf olan anonim şirketin de sözleşme kapsamında birtakım yükümlülükleri vardır. Bunlar, ücret ödeme ile gerekli bilgi ve belgeleri sağlama borçlarıdır.

### **1) Ücret Ödeme**

Bağımsız denetim sözleşmesi bir özel hukuk sözleşmesidir ve kural olarak taraflar, ücretin belirlenmesi konusunda serbesttirler. Ancak burada önemli olan nokta, ücretin denetçinin bağımsızlığına ve denetimin kaliteli olmasına imkan

sağlayacak ölçüde tutulmasıdır. Aynı şekilde belirlenecek ücretin piyasa ortalamasının çok üzerinde bir bedel olması da bağımsızlığı zedeleyebilecek bir husus olarak kabul edilmektedir (Tebliğ İkinci Kısım m. 13/II).<sup>161</sup>

Doktrinde ücretin müşteriden alınmasının, denetçinin bağımsızlığını etkileyebilecek bir husus olduğu savunulmuş ve bu riskin bertaraf edilebilmesi amacıyla, ücretin (doğrudan bağımsız denetim kuruluşuna verilmeksizin) müşteri tarafından SPK'ya ödenmesi ve SPK tarafından bağımsız denetim kuruluşuna verilmesi bir çözüm olarak sunulmuştur<sup>162</sup>. Görüşümüzce, ücretin belirlenmesinde getirilen sınırlamalar ve nihai olarak ücreti denetlenen şirketin belirleyecek olması sebebiyle anılan öneri, bağımsızlığın sağlanması açısından pratikte önemli bir fark yaratmayacaktır.

Ücret, bağımsız denetim sözleşmesinin zorunlu unsurlarındandır ve sözleşmenin imzalanması aşamasında belirlenmiş olmalıdır. arasında sayılmıştır (Tebliğ Üçüncü Kısım m. 5/II). Ücretinin bağımsız denetim sonucuna göre belirlenmesi mümkün değildir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Satndartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname madde 25; kurumca yapılacak seçilmiş denetim dosyalarının yeterli testini içeren kalite güvence sistemi incelemelerine, bağımsız denetim kuruluşlarınca alınan denetim ücretini de dahil etmiştir. Buna göre, incelemeler, kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyen bağımsız denetim kuruluşları için asgari üç yılda bir, diğerleri için ise asgari altı yılda bir yapılır.

## 2) Gerekli Bilgi ve Belgeleri Sağlama

Denetçiler, denetlemeyle ilgili gerekli tüm bilgileri, denetlenen ortaklıktan ve ortaklık dışındaki ilgililerden ve iç denetçilerden isteyebileceklerdir (Tebliğ İkinci Kısım m. 21). Hiçbir sınırlamaya tabi tutulmadan ortaklığın tüm defter, kayıt ve

<sup>161</sup> Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 357.

<sup>162</sup> Yasin ULUSOY, **Bağımsız Dış Denetim**, Seçkin, Ankara 2007, S 187.

belgeleri denetçiler tarafından incelenebilir. İnceleme yetkisinin tek sınırı belgelerin denetleme konusu ile ilgili olmalarıdır.

BDK'nın ortaklıkla ve konsolide mali tablolar kapsamında olmak üzere bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müşterek yönetime tabi ortaklıklar hakkında gerekli bilgileri ulaşmasını sağlayacak tedbirleri alma görevi anonim şirket yönetim kuruluna verilmiştir (Tebliğ İkinci Kısım m. 26/III).

## **V. Sözleşmenin Sona Ermesi**

### **A. Genel Olarak**

Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erme halleri YTTK m. 399 ve Tebliğ üçüncü kısım birinci ve ikinci bölümlerde düzenlenmiştir.

Genel olarak bağımsız denetim sözleşmesinin sona ermesi, sözleşme süresinin dolması ve haklı nedenlerin varlığı halinde sözleşmedeki iki taraftan birinin sözleşmeyi fesh etmesi ile mümkündür.

### **B. Sözleşme Süresinin Sona Ermesi**

Bağımsız denetim sözleşmesi YTTK ve Tebliğ'de azami süre belirlenerek sınırlandırılmıştır. Bunun sebebi, bağımsız denetçi ile firma arasındaki alışkanlıktan doğabilecek ilişkinin denetçinin bağımsızlığına zarar verme ihtimalini ortadan kaldırmaktır.

Seri X No 22 sayılı Tebliğ'de bu süre, yedi hesap dönemi olarak belirlenmiş ve tekrar aynı bağımsız denetim kuruluşu ile sözleşme yapılabilmesi için en az iki hesap döneminin geçmesi şartı getirilmiştir. Aynı süre şartı YTTK madde 400/2'de getirilmiştir.

Bu noktada belirtilmesi gereken önemli bir husus, süre sınırının bağımsız denetim kuruluşuna değil; bağımsız denetim kuruluşunun, denetlediği şirketin

denetiminde görev yapan denetim elemanına getirilmiş olmasıdır. Denetlenen şirketin, aynı bağımsız denetim kuruluşu ile süre sınırı olmadan çalışması mümkündür.<sup>163</sup> Ancak bu düzenleme doktrinde eleştirilmiştir. Öğretideki görüşe göre, yalnızca denetim elemanının çalışmasına sınır getirilmesi isabetli olmamıştır. Zira bağımsız denetim kuruluşunun uzun yıllar çalıştığı şirket ile arasında doğacak çıkarları sahiplenme duygusu bu düzenleme ile göz ardı edilmiştir. BDK, uzun süredir iş ilişkisi içerisinde olduğu müşterisine karşı ayrıcalıklı davranabilmekte, çoğu zaman BDK'nın kıdemli elemanları şirketlere transfer edilmektedir. Diğer bir yönüyle de BDK'lara süre sınırı konmaması, ülkemiz gibi bağımsız denetimin yeni gelişmeye başladığı bir ortamda değişime imkan verecek kadar yetişmiş elemanı olmayan BDK'ların iş almasına ve dolayısı ile gelişimine engel olacaktır.<sup>164</sup>

Tebliğ hükmünde yukarıda bahsettiğimiz üzere aynı 7 yıllık azami süre düzenlenmiştir ancak Tebliğ'de YTTK'dan farklı olarak azami süre BDK için öngörülmüştür<sup>165</sup>. Aradaki bu fark, halka açık finansal piyasalarda şirketlerin daha fazla denetim altında tutulmak istenmesinden kaynaklanmıştır.<sup>166</sup>

## C. Fesih ile Sona Erme

### 1) Sözleşmenin Denetçi Tarafından Sona Erdirilmesi

YTTK'da bağımsız denetçinin sözleşmeyi feshi m.399'da aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

*“Denetçi denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlanmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma haklı sebep sayılamaz. Denetçinin sözleşmeyi feshi yazılı ve gerekçeli olmalıdır. Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula*

<sup>163</sup> Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 160.

<sup>164</sup> Tamer AKSOY, **Denetçi ve Denetim Şirketinin Dönüşümlü Rotasyonu**, Bülten, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Ocak-Şubat 2007, S 21.

<sup>165</sup> Sözleşme süresinin sona ermesine ve kanunda belirtilen azami süre kısıtlamalarına çalışmamızın “denetçi rotasyonu” başlıklı bölümünde daha ayrıntılı olarak değinilmiştir.

<sup>166</sup> Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 162.



*sunmakla yükümlüdür; bu sonuçlar 402 nci maddeye uygun bir rapor haline getirilerek genel kurula verilir. ”*

YTTK, m. 403'te ise şirket tarafından denetleme kuruluşuna karşı denetleme açısından önemli kısıtlamalar yapılması bir fesih sebebi olarak değil, görüş vermekten kaçınma sebebi olarak düzenlenmiştir. Görüş vermekten kaçınmaya ise olumsuz görüş vermenin sonuçları bağlanmıştır.

Tebliğ onuncu kısım madde 21 düzenlemesinde ise, *“işletmenin kayıtlarının durumu ve güvenilirliği konusundaki şüpheler nedeniyle işletme finansal tabloları hakkında yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı toplanamaması”*, bağımsız denetçinin olumlu görüş vermesini engelleyebileceğinden, bağımsız denetim raporunda şartlı veya olumsuz görüş verilir. Ancak, söz konusu hususlar bağımsız denetim çalışmasının sürdürülebilirliğini tümüyle engelleyecek nitelikte ise, bağımsız denetim kuruluşu, bu Tebliğin 3 üncü Kısımının (Bağımsız Denetim Sözleşmesi) *“Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi başlıklı maddesine göre sözleşmenin sona erdirilmesi talebiyle Kurula başvurur”* denilerek, BDK'nın faaliyetlerine karşı yapılan kısıtlamaların, denetimin yapılmasını engelleyecek nitelikte olması halinde, bunların haklı fesih sebebi olabileceği belirtilmiştir.

Haklı gerekçelerin bulunması halinde bağımsız denetim kuruluşu, yazılı gerekçe göstererek ve SPK'nın uygun görüşünü de alarak bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirebilir (Tebliğ Üçüncü Kısım m. 8).

Düzenlemede sayılan haklı gerekçeler şunlardır:

- Denetlenen ortaklık tarafından çalışma alanının önemli ölçüde sınırlandırılması<sup>167</sup>
- Mali tablolara ilişkin bilgi ve belgelere ulaşamaması<sup>168</sup>
- İşletmenin kayıtlarının durumu ve güvenilirliği konusundaki şüpheler nedeniyle işletme finansal tabloları hakkında yeterli ve uygun bağımsız

<sup>167</sup> Bkz. Tebliğ Üçüncü Kısım m. 8/1.

<sup>168</sup> Bkz. Tebliğ Onuncu Kısım m. 21/8.

denetim kanıtı toplanamamasının bağımsız denetim çalışmasının sürdürülebilirliğini tümüyle engelleyecek nitelikte olması<sup>169</sup>

- Finansal tabloların ekinde yer alan bilgiler ile finansal tablolar arasında belirlenen tutarsızlık nedeniyle tablolarda gereken değişikliğin yapılmasına işletme yönetiminin onay vermemesi<sup>170</sup>
- Finansal tablolara ilişkin inceleme sırasında denetçinin dikkatini çeken bir konu nedeniyle finansal tabloların tüm yönleriyle finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması için önemli bir düzeltme yapılması gerekli olup, düzeltme istemine karşılık yönetimden sorumlu kişiler tarafından makul bir sürede gerekli önlemin alınmaması<sup>171</sup>
- İşletme yönetiminin sözleşmenin imzalanmasından sonra incelemenin kapsamına sınırlamalar getirmesi, bağımsız denetçi tarafından sınırlamaların kaldırılması talebine karşılık işletme yönetiminin bu talebi kabul etmemesi<sup>172</sup>
- İşletme yönetiminden kaynaklanmayan nedenlerle inceleme alanının sınırlanması, bağımsız denetim kuruluşunun, bağımsız denetim şartlarında değişiklik yapılmasını kabul etmemesi ve önceki bağımsız denetim şartları üzerinden çalışmasına devam etmesine de izin verilmemesi<sup>173</sup>
- Hileli finansal raporlama sonucunu doğurabilecek hile ve usulsüzlüklerin bulunması veya hile ve usulsüzlük şüphesinin söz konusu olması, ortaya çıkarılan aykırılıkların giderilmesi hususunda işletme yönetiminin düzeltici veya iyileştirici yönde hareket etmemesi<sup>174</sup>.

Tebliğin ifadesinden de anlaşılacağı üzere, haklı nedenler sınırlı sayı prensibiyle sayılmıştır. Tebliğde belirtilen nedenlerin dışındaki bir durum, sözleşmenin feshi için haklı neden sayılmayacaktır.

Bağımsız denetim kuruluşunun, denetleme sözleşmesini sonlandırabilmesinde zaman sınırı getirilmiştir. Olağan genel kurul toplantısı tarihinden önceki üç ay içinde denetleme sözleşmesi feshedilemez (Yönetmelik m.15/I). Bu sınırlamanın

<sup>169</sup> Bkz. Tebliğ Otuzdördüncü Kısım m. 10/3.

<sup>170</sup> Bkz. Tebliğ Otuzdördüncü Kısım m. 10/3.

<sup>171</sup> Bkz. Tebliğ Otuzdördüncü Kısım m. 10/3.

<sup>172</sup> Bkz. Tebliğ Otuzdördüncü Kısım m. 13/4.

<sup>173</sup> Bkz. Tebliğ Üçüncü Kısım m.7/8.

<sup>174</sup> Bkz. Tebliğ Altıncı Kısım m. 28/1.

amacı, bağımsız denetim faaliyetinin aksamaması ve denetlenen şirketi korumaktır.<sup>175</sup>

Sözleşmeyi fesheden bağımsız denetim kuruluşu, çalışma notlarını ve gerekli tüm bilgileri, Sermaye Piyasası Kurulu'na teslim eder. Kurul, kendisine verilen çalışma notlarını ve bilgileri, uygun görüşü almış bulunan yeni bağımsız denetim kuruluşuna devreder (Tebliğ Üçüncü Kısım m.8/II)<sup>176</sup>.

## 2) Sözleşmenin Anonim Şirket Tarafından Sona Erdirilmesi

YTTK madde 399'da anonim şirketin hangi şartlar altında sözleşmeyi feshedebileceğini açıkça düzenlenmiştir. Buna göre “denetçiden denetleme görevi, sadece dördüncü fıkra da öngörüldüğü şekilde ve başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir”.

Dördüncü fıkra hükmü ise; şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi, yönetim kurulunun veya sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin, istemi üzerine, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin kişiliğine ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı halinde, başka bir denetçi atayabilir şeklinde düzenlenerek, fesih şartları denetçinin tarafsızlığının ortadan kalkmış veya bu yönde bir kuşkunun oluşmasına bağlanmıştır.

Anılan maddenin düzenleniş amacı, maddenin gerekçesinde, “denetçi ile yapılan sözleşmenin kural olarak feshedilmemesi ilkesinin kabul edilerek, yönetim kurulunun istemediği denetçiyi görevden uzaklaştırması olanağının ortadan kaldırılması” şeklinde ifade edilmiştir. Maddenin gerekçesine göre: “ilke denetçinin

<sup>175</sup> Aytekin ÇELİK, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Seçkin, Ankara 2005, S 120.

<sup>176</sup> Sözleşmenin bağımsız denetim kuruluşu tarafından feshinden sonra, kendisine denetleme işi önerilen yeni bağımsız denetim kuruluşu, görevi kabul etmeden önce Sermaye Piyasası Kurulu'ndan uygun görüşü almak zorundadır. Uygun görüşü alınıp, yeni bağımsız denetim sözleşmesi imzalandıktan sonra ancak sözleşmeyi fesheden denetim kuruluşu tarafından Kurula bırakılan çalışma notları ve tüm bilgiler teslim alınabilecektir.

*bağımsızlığına kesin bir göndermedir. Şirkete sınırsız fesih hakkı tanınmış olsaydı, denetçi, şirket tarafından fesih baskısı altında tutulabilirdi. Feshin dördüncü fıkradaki şartlara bağlanmış olması, denetçiye güvence sağlamaya ilişkin yeni ve modern şirketler hukukunun esin verdiği bir üst hukuk kuralıdır. Söz konusu ilke, kanuna hakim olan bağımsız denetimin taşıyıcı kolonlarından biridir”.*

Dördüncü fıkradaki “*haklı sebep*” ifadesinden, denetçinin kişiliğinden kaynaklanan sebeplerin kastedildiği madde gerekçesinde belirtilmiş ve bu tür sebeplere: mesleki yetersizlik (denetleme elemanlarının bilgilerindeki, okul sonrası uyum eğitimlerindeki noksanlık, yardımcı eleman, uzman, cihaz donanımı eksikliği), itibar kaybı gibi denetçinin kişiliğinden kaynaklanan sebepler ile denetçinin çalışma tarzından kaynaklanan şirkete zaman ayıramaması, bilgi sızdırması, taraf tutması örnek verilmiştir.

Doktrinde, YTTK’nın denetçinin görevden alınışını düzenleyen m. 399 hükmü ile genel kurulun görev ve yetkilerini düzenleyen m. 408 hükmü birbiriyle bağdaşmaması sebebiyle eleştirilmiştir.<sup>177</sup>

Madde 408/c hükmüne göre, kanunda öngörülen istisnalar dışında denetçinin ve işlem denetçilerinin seçimi ve görevden alınmaları genel kurulun devredilemez yetkileri arasındadır. Ancak yukarıda incelendiği üzere m.399’da denetçinin görevden alınması sınırlı şekilde üzenlenmiş ve genel kurula denetçiyi azil yetkisi tanınmamıştır. Kanun yapma tekniğindeki hatadan kaynaklanan bu sebeple, m. 408/c hükmünün uygulanması imkanı bulunmamaktadır.<sup>178</sup>

Sermaye Piyasası Kurulu sisteminde ise; SPK tarafından onaylanacak haklı gerekçelerin varlığı halinde anonim şirket tek taraflı olarak sözleşmeyi feshedebilecektir (Tebliğ Üçüncü Kısım m.8/1).

Kurulun onayı olmaksızın müşteri tarafından sözleşmenin feshinde, fesih geçerli bir feshin sonuçlarını doğurmayacak ve şirkete idari para cezası yaptırımını da uygulanacaktır.Haklı gerekçeler Sermaye Piyasası Kurulu tarafından takdir

<sup>177</sup> Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 376-377.

<sup>178</sup> Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 376-377.

edilecektir.<sup>179</sup> Doktrinde Tebliğ ile bu konuya herhangi bir açıklık getirilmemiş olması eleştirilmiş ve önemli bir eksiklik olarak görülmüştür<sup>180</sup>.

---

<sup>179</sup> Aytekin ÇELİK, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Seçkin, Ankara 2005, S 121.

<sup>180</sup> Yasin ULUSOY, **Bağımsız Dış Denetim**, Seçkin, Ankara 2007, S 203.

## BEŞİNCİ BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞU

#### I. Niteliği

Bağımsız denetim faaliyeti kanun koyucu tarafından belirlenen koşul ve şekillerde gerçekleştirilmektedir. Bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak için ilgili kamu tüzel kişileri tarafından yetkilendirilmiş olmak gerekmektedir.<sup>181</sup>

Mevcut sistemde, Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatına göre, ortaklıkların ve sermaye piyasası kurumlarının mali tablolarının bağımsız denetimi yetkisine sahip bağımsız denetim kuruluşları birer özel hukuk tüzel kişileridir (Seri X No: 22 Sayılı Tebliğ Başlangıç Hükümleri m. 4). Bu kuruluşlarda görev yapan denetçiler ise; bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaya yetkili Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) ünvanına sahip olmalıdırlar. Tebliğ hükümlerimce, bağımsız denetim kuruluşları ancak payları hisse senetleri yazılı olarak düzenlenmiş bulunan anonim şirket olabilecektir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu madde 400 ise, denetçinin, ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir ünvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olacağını belirtmiş ancak, orta ve küçük ölçekli anonim şirketler açısından, bir veya birden fazla yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavirin denetçi olarak seçebileceğini istisna şeklinde düzenlemiştir. Madde, bağımsız denetim kuruluşlarını Ticaret Kanunu'ndaki şirket tiplerine göre tanımlamamış ve bağımsız denetleme kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının niteliklerinin Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanacak ve Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenleneceğini belirtmiştir.

---

<sup>181</sup> Aytaç KÖKSAL, *Bağımsız Denetim Sözleşmesi*, Beta, İstanbul 2009, S 169; Mustafa YAVAŞOĞLU, *Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim*, Seçkin, Ankara 2001, S 31.

2 Kasım 2011 tarihinde resmî gazete yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu Gözetimi, Muhasebe Denetimi ve Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirleme, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirme görevi Muhasebe Denetimi ve Standartları Kurulu'na verilmiştir.

KHK, “Tanımlar” başlıklı madde 2 “Bağımsız Denetçi” ve “Bağımsız Denetim Kuruluşu” şeklinde iki ayrı kavramı tanımlamıştır. Buna göre; da belirtilen şekli ile, bağımsız denetçi: “bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişileri” , bağımsız denetim kuruluşu ise: “bağımsız denetim yapmak üzere, Kurum tarafından yetkilendirilen sermaye şirketlerini” , ifade etmektedir.

KHK, YTTK’da açıklığa kavuşturulmamış olan Bağımsız Denetim Kuruluşu’nun hangi ticari tipte bir şirket olacağını, “sermaye şirketleri” ifadesini kullanarak açıklamıştır. YTTK madde 124 sermaye şirketlerinin tanımını şu şekilde yapmıştır: “Bu Kanunda, kollektif ile komandit şirket şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi sayılır”.

KHK düzenlemesine göre, bir bağımsız denetleme kuruluşu anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket olarak kurulabilecektir. Yeni düzenleme ile, SPK sisteminden uzaklaşmış ve Tebliğ’de belirtildiği şekliyle; bağımsız denetim kuruluşlarının ancak payları hisse senetleri yazılı olarak düzenlenmiş bulunan anonim şirket olması şartı kaldırılmıştır.

KHK’da “Kurulun görev ve yetkileri” başlıklı madde 9’da belirtilen; bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ve denetçi ve kuruluşların hangi şekillerde yetkilendirileceği hususlarına yönelik düzenlemeler Kurul tarafından henüz kamuoyuyla paylaşılmıştır. YTTK’nın yürürlüğe girmesine

kısa bir zaman kala bu düzenlemelerin kamuoyuna sunulmamış olması görüşümüzce isabetli olmamıştır.

Doktrinde, katıldığımız görüşe<sup>182</sup> göre, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda, bağımsız denetim kuruluşlarının yapısı ve niteliğine ilişkin hiçbir bilginin bulunmaması eleştirilmiştir<sup>183</sup>. Buna göre; Türk Ticaret Kanunu'nun 400'ncü maddesinde denetçi, ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olarak tanımlanmıştır. Ancak, “*Bağımsız Denetim Kuruluşu*” ifadesinden ne kastedildiği net değildir. Madde, yürürlükteki, denetim ve denetçiyi düzenleyen 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile de çelişkilidir. Zira, 3568 Sayılı Kanunda bağımsız denetim kuruluşu ifadesi kullanılmamıştır. 3568 Sayılı Yasa çerçevesinde yapılan düzenlemeler uyarınca, denetim Yeminli Mali Müşavirler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler veya bunların oluşturduğu ortaklıklar vasıtasıyla yapılabilmektedir. Eğer denetim ve denetçi tanımında yeni bir düzenleme yapılma ihtiyacı söz konusu ise bu, 3568 Sayılı Kanununda yapılmalıydı.

Denetimi ve denetçiyi düzenleyen bir kanuni düzenleme varken bir başka düzenleme ile muğlaklıklar barındıran yeni bir denetçi tipi yaratılması, bunun ötesinde, kanunun muğlak bıraktığı tanımları açıklama görevinin, KHK ile kurulmuş yeni bir Kurum'a bırakılması, görüşümüzce karmaşaya ve YTTK' nın öngördüğü yeni bağımsız denetim düzeninin uygulanmasında gecikmelere ve denetim piyasasında sorunların yaşanmasına neden olacaktır.

<sup>182</sup> Görüşler için bkz: İbrahim AKTAN, “*Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Denetim, Denetçi ve Denetçi değişimi (Rotasyonu)*”, “<http://www.liveandtimes.com/yeni-turk-ticaret-kanununda-denetim-denetci-ve-denetci-degisimi-rotasyonu.html>”, erişim: 10.05.2011.

<sup>183</sup> İbrahim AKTAN, “*Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Denetim, Denetçi ve Denetçi değişimi (Rotasyonu)*”, “<http://www.liveandtimes.com/yeni-turk-ticaret-kanununda-denetim-denetci-ve-denetci-degisimi-rotasyonu.html>”, erişim: 10.05.2011.



### A. Bağımsız Denetçinin Anonim Şirketin Organı Niteliğinde Olup Olmadığı Sorunu

Bağımsız denetçinin, denetlenen şirketle, denetim sözleşmesi sebebiyle var olan hukuki ilişkisinin dışında, organik bir bağı olup olmadığına dair tartışmalar Yeni Türk Ticaret Kanunu maddeleri ve Kanunu'un genel gerekçesindeki farklı ifadeler sebebiyle ortaya çıkmıştır.

YTTK'nın genel gerekçesinde, denetleme başlığı altındaki 129. paragrafta açıkça; *“Tasarıda denetçiler anonim şirketin organı olmaktan çıkarılmış; her ölçekteki şirketlerin denetimi, bağımsız denetim kuruluşlarına veya küçük anonim şirketlerde en az iki serbest yeminli müşavire veya yeminli serbest muhasebeciye bırakılmıştır.”* ifadesi yer almaktadır.

Ancak, YTTK madde 437 gerekçesinde, *“Paysahibinin, genel kurulda bilgi alabileceği iki görevli ve sorumlu “ilgili” vardır: (a) Yönetim kurulu (b) denetçiler. Denetçinin bağımsızlığı, yani şirketin dışında bulunması, bir görüş uyarınca şirketin organı olmaması (tartışmalı) onun bilgi verme yükümlülüğünün bulunmadığı anlamına gelmez. Denetçinin bilgi verme yükümü yüklendiği görevden (işlevinden) doğar.”* denilerek, denetçinin organ niteliğinin tartışmalı olduğu belirtilmekle birlikte, maddedeki bilgi verme yükümünün, denetçinin organ olma niteliğinden değil, sözleşme ile kendine yüklenen görevinden doğduğu ifade edilmiştir.

Yeni Ticaret Türk Kanunu madde 530 gerekçesinde ise, *“Kanunen gerekli olan organlar teriminin anlamı öğretiyile mahkeme kararlarına bırakılmıştır. Bu hükmün anlamı, denetçinin organ olup olmadığı sorununun cevabı ile açıklık kazanacaktır. Ayrıca, Tasarının 378 inci maddesinde düzenlenen komitenin de nitelendirilmesi gerekir.”* ifadeleri ile, kanunun bu tartışmada bir taraf tutmadığı ve tartışmalı noktayı ortaya koyarak, doktrin ve yargı kararlarının nitelemede nihai sonuca varacağını belirtmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu genel gerekçesinde ve madde gerekçelerinde bağımsız denetçinin organ niteliğine ilişkin çelişkili ifadelerde bulunulması

doktrinde eleştirilmiştir<sup>184</sup>. Bunun yanında, Yeni Türk Ticaret Kanunu sistematüğinde, mevcut yasa sistematüğünün takip edilerek denetçilerin anonim ortaklığın organizasyon düzeni içerisinde, yönetim kurulu ve genel kurulu düzenleyen ikinci ve dördüncü bölümler arasında üçüncü bölüm olarak düzenlenmesi düşündürücü bulunmuştur<sup>185</sup>.

Görüşümüzce, Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Türkiye Bağımsız Denetim Standartları'nın benimsendiğı Yeni Türk Ticaret Kanunu, ruhu ve benimsediğı esas sistem itibariyle, bağımsız denetçinin, denetlenen şirketin bir organı olma niteliğini fiilen ortadan kaldırmıştır. Bunun yanında, Kanun'un genel gerekçesi ve ilgili maddelerin gerekçe ifadelerinde, muğlaklığa yer verilmesi isabetli olmamıştır.

## II. Kuruluşu

Tebliğ Başlangıç Hükümleri madde 4'te bağımsız denetim kuruluşu şu şekilde tanımlanmaktadır:

*“Bağımsız denetim kuruluşu: Bu Tebliğde belirtilen şartları taşıyan ve Kanun uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkilendirilen kuruluşları ifade eder.”*

Tebliğde belirtilen şartlar Tebliğ İkinci Kısım madde 3'te açıklanmıştır. Söz konusu şartlar şunlardır:

- a. Anonim şirket şeklinde kurulmuş olması ve hisse senetlerinin nama yazılı olması.
- b. Ticaret unvanlarında “bağımsız denetim” ibaresinin bulunması.
- c. Ortaklarının Tebliğ İkinci Kısımındaki “Yönetici ve bağımsız denetçiler” başlıklı maddesinde sayılan nitelikleri haiz gerçek kişilerden olması.
- d. Esas sermayenin en az %51' inin sorumlu ortak baş denetçilere ait olması.
- e. Sadece bağımsız denetim ve mesleki alanda faaliyet göstermeleri.

<sup>184</sup> Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 207.

<sup>185</sup> Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 209.

- f. Organizasyon, mekan, teknik donanım, belge ve kayıt düzeninin bağımsız denetim işini yürütecek düzeyde bulunması.
- g. Hazine Müsteşarlığı ve Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanlık tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde mesleki sorumluluk sigortası yaptırımları.

Seri X No 16 sayılı Tebliğ’de bağımsız denetim kuruluşlarının Türk Ticaret Kanunu ve Borçlar Kanunu’nda öngörülen şirket türlerinden biri şeklinde kurulabileceği düzenlenmiştir. Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Seri X No 21 sayılı Tebliğ ile yapılan değişiklik neticesinde, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının anonim şirket olmaları şartı getirilmiştir.

Tebliğ hükmünde, bağımsız denetim kuruluşunun hisse senetlerinin tamamının nama yazılı olması gerekliliği düzenlenmekle birlikte, hüküm açık değildir. TTK m. 409/I uyarınca pay hamiline ve nama olmak üzere iki çeşit hisse senedine bağlanabilir ve esas mukavelede aksine hüküm olmadıkça hisse senetlerinin nama yazılı olması gerekir (TTK m. 409/II).<sup>186</sup>

Anılan Tebliğ hükmü; bağımsız denetim kuruluşlarının ortaklık paylarının hisse senedine bağlanmasının zorunlu tutulduğu şeklinde anlaşılabilen gibi payların hisse senedine bağlanmasının zorunlu olmadığı ancak eğer paylar hisse senedine bağlanacaksa, çıkarılacak hisse senetlerinin ancak nama yazılı olarak düzenlenebileceği şeklinde de yorumlanabilir.<sup>187</sup> Tebliğ’de belirtilen şekliyle, bağımsız denetim kuruluşunun mutlaka ortaklık paylarını hisse senedine bağlaması zorunluluğunu savunan görüşün daha isabetli olduğunu düşünmekteyiz.

YTTK m. 400’de denetçi, ancak üyeleri, yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir sıfatını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olarak düzenlenmiştir.

YTTK m. 400’e göre, orta ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak

<sup>186</sup> Reha POROY, Ünal TEKİNALP, Ersin ÇAMOĞLU, **Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku**, Beta 9.B. , İstanbul 2003, S 625.

<sup>187</sup> Yasin ULUSOY, **Bağımsız Dış Denetim**, Seçkin, Ankara 2007, S 89.

seçebilirler. Madde 135’de küçük ve orta ölçekli şirketler belirlenirken, şahıs şirketleri için madde 1522’de, sermaye şirketleri hakkında ise madde 1523’de belirlenen ölçütlerin uygulanacağı düzenlenmiştir.

Madde 1522, küçük ve orta ölçekli ticari işletmeleri tanımlayan ölçütlerin, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinin görüşü alınarak, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılacak bir yönetmelikle düzenleneceğini öngörmüştür.

Madde 1523’de ise aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini aşamayanların küçük sermaye şirketi olarak kabul edileceği belirtilmiştir:

- a) Aktifte görülen zararın çıkarılmasıyla bulunan bilanço toplamı altı milyon Türk Lirası,
- b) Hesap döneminin son gününden (bilanço günü) önceki oniki ay içindeki satışlar toplamı oniki milyon Türk Lirası,
- c) Yıllık ortalama çalışan sayısı elli kişi olan şirketler.

Yukarıda öngörülen ölçütlerinden en az ikisini aşan ve aşağıdaki üç ölçütün ikisini aşmayanlar orta büyüklükte sermaye şirketi olarak kabul edilir:

- a) Aktifte görülen zararın çıkarılmasıyla bulunan bilanço toplamı yirmi milyon Türk Lirası,
- b) Hesap döneminin son gününden önceki oniki ay içindeki satışlar tutarı elli milyon Türk Lirası,
- c) Yıllık ortalama çalışan sayısı ikiyüzelli kişi olan şirketler.

Yukarıda belirtilen ölçütlerden en az ikisini aşan sermaye şirketleri ise büyük sermaye şirketi olarak kabul edilecektir.

KHK, YTTK’da belirtilmemiş olan Bağımsız Denetim Kuruluşunun hangi ticari tipte bir şirket olacağını, “*sermaye şirketleri*” ifadesini kullanarak açıklığa kavuşturmuştur. YTTK madde 124 sermaye şirketlerinin tanımını şu şekilde yapmıştır: “*Bu Kanunda, kollektif ile komandit şirket şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi sayılır*”.

KHK düzenlemesine göre, bir bağımsız denetleme kuruluğu anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket olarak kurulabilecektir. Yeni düzenleme ile, SPK sisteminden uzaklaşmış ve Tebliğ'de belirtildiği şekliyle; bağımsız denetim kuruluşlarının ancak payları hisse senetleri yazılı olarak düzenlenmiş bulunan anonim şirket olması şartı kaldırılmıştır.

### **III. Yapısı**

#### **A. Genel olarak**

Bağımsız denetim kuruluşunun kurucu ve ortaklarının serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir ünvanı sahibi olmaları ya da yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları, müflis olmamaları ve yüz kızartıcı bir suçtan mahkum bulunmamaları, Türkiye'de yerleşik olmaları, sermaye piyasası mevzuatı veya herhangi bir mevzuat uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi iptal edilmiş olan kuruluşlarda yetki iptaline neden olan denetim faaliyetlerinde sorumlulukları tespit edilmemiş olması, faaliyet yetki belgelerinden biri veya birden fazlası iptal edilmiş yahut borsa üyeliği iptal edilmiş işletmelerde iptalde sorumluluğu bulunan kişilerden olmaması, kanuna muhalefetten dolayı haklarında verilmiş mahkumiyet kararının bulunmaması ve sermaye piyasalarında işlem yapmalarının yasaklanmamış gerçek kişilerden olmaları gerekmektedir (Seri X No 22 sayılı Tebliğ İkinci Kısım m. 3).

Denetim çalışmasını denetim kuruluşu adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili kişiler sorumlu ortak baş denetçilerdir ve esas sermayenin en az % 51'ine sahip olmalıdırlar (Seri X No 22 sayılı Tebliğ İkinci Kısım m. 4).

Bağımsız denetim kuruluşları, ortaklık yapılarında meydana gelebilecek her türlü değişikliği altı gün içinde Sermaye Piyasası Kurulu'na bildirmekle yükümlüdürler (Seri X No 22 sayılı Tebliğ İkinci Kısım m. 27). Bağımsız denetim kurulunda ancak gerçek kişiler pay sahibi olabilir.

## B. Organları

Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan denetçilerin ünvanları beş ayrı kideden oluşmaktadır. Bu ünvanlar Tebliğde şu şekilde sıralanmıştır:<sup>188</sup> sorumlu ortak başdenetçi, başdenetçi, kıdemli denetçi, denetçi ve denetçi yardımcısı (Seri X No 22 sayılı Tebliğ İkinci Kısım m. 6). Bir üst ünvana terfide, deneyim süreleri yanında bilgi ve yetenek kazanımına Tebliğ’de önem verilmiştir.<sup>189</sup>

### 1) Sorumlu Ortak Baş Denetçi

Sorumlu ortak başdenetçi, Tebliğ’de (İkinci Kısım m. 6/II) aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

*“bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup, baş denetçi ünvanına sahip ve denetim çalışmasını bağımsız denetim kuruluşu adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişi”*.<sup>190</sup>

Sorumlu ortak baş denetçinin görevleri; denetim ekibine başkanlık etmek, denetim çalışmalarının gözetim ve koordinasyonundan, bağımsız denetim programının uygulanmasından sorumlu olmak ve mali tabloların mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu konusunda da karar vermektir (Tebliğ İkinci Kısım m. 20/I).

Denetçileri yönlendirmek ve denetim faaliyeti hakkında bilgilendirmek, çalışmalarda ortaya çıkan sorunları çözümlenmek, denetim faaliyetini sık sık gözden

<sup>188</sup> Sıralama kıdem sıralamasına göre yüksekten düşüğe doğru yapılmıştır.

<sup>189</sup> Yasin ULUSOY, **Bağımsız Dış Denetim**, Seçkin, Ankara 2007, S 108.

<sup>190</sup> Sorumlu ortak başdenetçinin bağımsız denetim kuruluşunun bir organı olması niteliğinin detaylı incelemesi için bkz. Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 191- 202.

geçirmek ve gerekli kayıt düzenini sağlamak sorumlu ortak baş denetçinin sorumluluğu kapsamındadır<sup>191</sup>.

## 2) Baş Denetçi

Baş denetçi, denetçi yardımcılığında geçen süreler de sayılmak üzere en az fiilen 10 yıl mesleki deneyimi bulunan denetçidir.

Baş denetçinin görevleri şunlardır: denetçileri yönlendirmek, çalışma kağıtlarının incelenip, değerlendirilmesi, denetim faaliyetinin planlanıp, yürütülmesi, işin daha karmaşık ve zor bölümlerinin bizzat yürütülmesi ve müşteri ortaklık yetkilileri ile görüşülmesi (Tebliğ İkinci Kısım m .6).

## 3) Kıdemli Denetçi

Kıdemli denetçi ünvanının kazanılması için denetçi yardımcılığında geçen süreler de dahil olmak üzere fiilen en az 6 yıl deneyim şarttır (Tebliğ İkinci Kısım m. 6/III).

Kıdemli Denetçi'nin görevleri, Tebliğ İkinci kısım madde 19/b hükmünde şı şekilde sıralanmıştır: *“çalışma kağıtlarının incelenip, değerlendirilmesi ve gereken revizyonların yapılması, denetim faaliyetinin planlanması, yürütülmesi ve denetlenen ortaklık yetkilileri ile görüşülmesi gibi konularda çalışmalarda bulunmak; önemli konularda son kararın verilmesi için sorumlu ortak baş denetçiye başvurmak”*.

## 4) Denetçi

Denetçi, denetçi yardımcılığında geçen süreler de dahil olmak üzere en az fiilen 3 yıl mesleki deneyim sahibi olmalıdır. Denetçinin görevleri; denetçi yardımcılarını işe tahsis etmek, onların çalışmalarına nezaret etmek ve hazırladıkları

---

<sup>191</sup> Mustafa YAVAŞOĞLU, *Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim*, Seçkin, Ankara 2001, S 31.

çalışma kağıtlarını incelemek, işin daha karmaşık ve zor bölümlerini bizzat yürütmek, çalışma programında gereken değişiklikleri yapmak, çalışmalarını süresince müşteriyile olan görüşmeleri yönetmek ve denetim programının hazırlanması gibi işin ayrıntılı çalışmalarından sorumlu olmaktır (Tebliğ İkinci Kısım m. 19).

### **5) Denetçi Yardımcısı**

Denetçi yardımcıları, denetçiler nezaretinde denetim faaliyetine katılıp, görev alırlar. Her hangi bir mesleki deneyime sahip olmaksızın ilk kez bağımsız denetim kuruluşu tarafından işe alınacak kişilerden seçilirler ve en az iki yıl staj görürler. Stajlarını başarıyla bitirenler denetçi yardımcısı sıfatını kazanırlar (Tebliğ İkinci Kısım m. 9/I).

Denetçi yardımcılarının staj dönemleri Tebliğ ikinci kısım madde 9' da ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Buna göre; staj döneminde stajyer denetçi yardımcıları, 4 ay süre ile muhasebe, denetim standart ve teknikleri, bilgi işlem, para ve sermaye piyasası, ticaret hukuku, vergi mevzuatı ve bankacılık konularında toplam iki yüz saatten az olamamak şartıyla eğitime tabi tutulurlar, bu eğitimin sonuçları, bağımsız denetim kuruluşlarınca veya ilgili meslek kuruluşlarınca yapılacak sınavla değerlendirilir ve bağımsız denetim kuruluşları tarafından, denetçi yardımcılarının staj döneminde birden çok işte ve birden çok denetçi refakatinde çalıştırılması için her türlü tedbir alınır.

### **IV. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Öngörülen Risklerin Erken Teşhisi Komitesi ve SPK'da Yer Alan Denetim Komitesi**

Erken teşhis komitesi, bağımsız denetim kuruluşunun yapısının incelendiği üst başlığa dahil olmamasına rağmen, anonim şirketler için bağımsız denetim kuruluşu ile doğrudan ilişkili olması sebebiyle bu başlık altında incelenmiştir.

Anonim şirketlerde mali yapının bozulması halinde yapılması gerekenler 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 324. maddesinde düzenlenmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda ise madde 376 ve madde 377'de düzenlenmiştir.



Yeni Türk Ticaret Kanunu daha ayrıntılı bir düzenlemeyi benimsemekte ve denetçinin de süreçte aktif bir rol oynamasına olanak sağlamaktadır.<sup>192</sup> Madde 378'de pay senetleri borsada işlem gören şirket yönetim kurullarına, şirketin varlığını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ve çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmek görevi verilmiştir. Diğer şirketler için bu komitenin kurulması, denetçinin komitenin kurulmasını gerekli görüp, bu durumu yazılı bir şekilde yönetim kuruluna bildirmesi ile mümkün olacaktır.

Maddenin ikinci fıkrasında bu komite; yönetim kuruluna ve denetçiye gönderilecek bir rapor ile her iki ayda bir durum değerlendirmesi yapmak, varsa tehlikelere işaret etmek ve çareleri göstermekle görevlendirilmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu Genel Gerekeçe 127 numaralı paragrafta, erken teşhis komitesinin getirilme sebepleri ve önemi ifade edilmiştir. Buna göre;

*“Erken teşhis komitesi, “denetim komitesi” veya “iç denetim komitesi” nden farklıdır. Ancak her iki komite aynı komitede de birleştirilebilir. Türkiye gerçeği bakımından iç denetim komitesi yanında risklerin erken teşhisi ve yönetimi komitesi özel bir önem taşımaktadır. Çünkü Türkiye’de bir çok şirket, faizlerdeki sık dalgalanmalar, devlet bonoları ve tahvilleriyle yapılan işlemler, yatırımların kredilerle finanse edilip, özvarlık/yabancı para rasyosuna dikkat edilmemesi, döviz üzerine spekülasyon yapılması ve özellikle dövizde açık pozisyon ve benzeri sebeplerle doğrudan ve ciddi risk altındadır. Sanayileşmiş ve istikrarlı ülkelerde pek rastlanılmayan bu tür riskler Türk işletmeleri yönünden, darboğaza girme ve hatta iflas tehlikesini kolaylıkla beraberinde getirebilmektedir. Halka açık anonim şirketlerde ise SPK düzenlemesi ile diğer bir denetim komitesi kurulması öngörülmüştür.”*

Seri X No 22 Sayılı Tebliğ İkinci Kısım m. 25/I, hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklara (bankalar hariç), yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri

<sup>192</sup> Kerim TOKLU, **Ticaret Kanunu Tasarısıyla Anonim Şirketlerin Mali Durumlarının Bozulması Halinde Yapılacak İşlemler Hususunda Getirilen Yenilikler, Yaklaşım**, Şubat 2010, Sayı 206.

arasından seçilen en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurma zorunluluğu getirmiştir. Hisse senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıklarda ise denetimden sorumlu komite kurulması isteğe bağlı olarak düzenlenmiştir.

Denetim komitesi; denetimi izlemek, denetimin amacına ve mevzuata uygun yapılabilmesini temin etmek üzere oluşturulmuş bir kuruldur.<sup>193</sup> Denetimden sorumlu komite, en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanır ve toplantı sonuçlarını tutanağa bağlayarak yönetim kuruluna sunar.

Denetimden sorumlu komite, şirketin muhasebe sistemi, finansal bilgilerinin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini ile sorumludur. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleşir (Tebliğ İkinci Kısım m. 25/I).

Bağımsız denetim kuruluşu, ortaklığın muhasebe politikası ve uygulamalarıyla ilgili önemli hususları, daha önce ortaklık yönetimine ilettiği Kurulun muhasebe standartları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde alternatif uygulama ve kamuya açıklama seçeneklerini, bunların muhtemel sonuçlarını ve uygulama önerisini, ortaklık yönetimiyle arasında gerçekleştirdiği önemli yazışmaları, derhal denetimden sorumlu komiteye yazılı olarak bildirir (Tebliğ İkinci Kısım m. 25/IV).

Denetimden sorumlu komite kendi görev ve sorumluluk alanıyla ilgili olarak ulaştığı tespit ve önerileri derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir (Tebliğ İkinci Kısım m. 25/VIII).

Yeni Türk Ticaret Kanunu madde 378’de öngörülen teşhis komitesi ile SPK’da öngörülen denetim komitesinin farkları YTTK madde 378’in gerekçesinde şu şekilde ortaya konmuştur:

---

<sup>193</sup> Denetim komitesi ile ayrıntılı bilgi için Bkz. Mahmut DEMİRBAŞ, Süleyman UYAR, **Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi**, Güncel Yayıncılık, Nisan 2006, S 191.

*“Hüküm, hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerde kurumsal yönetim ilkelerinin bir uygulamasıdır. Tüm anonim şirketler için öngörölmüş bulunan finans denetimi ve denetim komitesi yanında bir diğeri iç kontrol mekanizmasıdır. Bu komitenin denetim komitesinden farkı denetim komitesinin yönetimi gözetim altında tutmasına karşılık bu komitenin sadece risklere odaklanmasıdır.*

*Ayrıca denetim geçmişe yönelik bir inceleme olduğu halde, risk teşhisi gelecek ve geleceğin yorumuyla ilgilidir. Denetimin yönetilmesi söz konusu olmadığı halde, risk yönetilebilir ve yönetilmelidir. Amaç, yönetimi, yönetim kurulunu ve genel kurulu devamlı uyanıklık (teyakkuz) altında tutmak, gerektiğinde organlarca derhal etkili önlemlerin alınmasını sağlamaktır. Bu sebeple komite sorumluluk sisteminin merkezinde yer alır.*

*Kanun erken uyarı sistemine istisnai bir önem verdiğiinden bu konuda denetçileri de özel olarak görevlendirmiştir. Bu önem 398 inci maddenin ikinci fıkrasının son cümlesiyle, dördüncü fıkrasından, 402 nci maddenin son fıkrasından ve 403 üncü maddenin ikinci fıkrasından açıkça anlaşılmaktadır. Tehlikelerin erken teşhisi komitesi, bazı yönetim kurulu üyelerinin görevlendirilmeleri suretiyle kurulabileceği gibi, tamamen üçüncü kişilerden de oluşabilir.*

*Denetçinin bir diğeri önemli görevi de gereklilik ortaya çıktığı takdirde komitenin kurulması, hisse senetleri borsada işlem görmeyen bir şirketten de istemesidir. Hüküm bu suretle kurulan komitenin ilk raporunu ne zaman vereceğini de belirlemiştir. Komitenin iki ayda bir yönetim kuruluna hükmün amacına ve ruhuna uygun rapor vermesi gerekir. Kanun tehlikelerin erken teşhisi komitesine aynı zamanda bir iç denetim komitesinin görevlerini de yüklemektedir.”*

Görüşümüzce, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun sistematığı içerisinde, risklerin erken teşhisi komitesi, görevleri ve niteliği itibari ile hem bağımsız denetçiden hem de SPK sistemindeki denetim komitesinden farklı bir şekilde konumlandırılmıştır. Erken teşhis komitesinin kurulması ve çalıştırılması, anonim şirket bünyesinde ve anonim şirket sorumluluğunda gerçekleştirilmesi sebebiyle şirketin bir organı niteliğindedir.

SPK sistemindeki denetim komitesi ise, kurulması ve görevini icra etmesi açısından şirketin bir organı niteliğinde olmakla birlikte, risklerin belirlenmesi ve önceden tedbir alınması amacına değil, bağımsız denetimin seçimi ve bağımsız denetimin tüm süreçlerinde standartlara uygun yürütülmesi ve sonuçlandırılması amacına özgülenmiştir.

## ALTINCI BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETÇİNİN ROTASYONU

#### I. Rotasyonun Şartları

Denetçinin rotasyonu, denetim sürecinin sağlıklı olması ve denetçinin bağımsızlığının sağlanması için ihtiyaç duyulmuş bir müessesedir. Yeni Türk Ticaret Kanunu madde 515'te özel olarak vurgu yapılan bir kavram olan “*Dürüst Resim İlkesi*<sup>194</sup>” gereğince, denetim sonucu ortaya konan denetim raporu ve görüş yazısının gerçeği yansıtması gerekir. Bunun için denetçinin tamamen bağımsız ve her türlü baskıdan arındırılmış bir denetim sistemi içerisinde çalışmasının şartları düzenlenmelidir.

Rotasyon kökeni itibariyle Fransızcadır ve yer değiştirme anlamını taşır<sup>195</sup>. Hukuken rotasyon, belli bir kurum ya da birimde görevli kişilerin düzenli bir şekilde belli aralıklarla yer değiştirmeli anlamında kullanılmaktadır.

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 yansıtması riski doğacaktır.

---

<sup>194</sup> Madde, dürüst resim ilkesini şu şekilde tanımlamıştır: “*Anonim şirketlerin finansal tabloları, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır.*”

<sup>195</sup> Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, erişim: 01.05.2011.

Çalışmamızda, “*Bağımsız Denetimin Modern Hukuktaki Gelişimi*” başlığı altında ayrıntıları ile incelemiş bulunduğumuz; dünyada yankı bulan büyük şirket krizleri, bu şekilde bir menfaat birliğinin yatırımcılara ve ülke piyasalarına verebileceği büyük zararlara dair yaşanmış tecrübelerdir.

Denetçilerin bağımsızlıkları sağlanmak için uygulanan önlemler: denetçilerde aranacak niteliklerin belirlenmesi, denetlenecek şirket ile denetçi arasında denetimden başka bir hizmet ilişkisinin kurulmasının engellenmesi ve denetçi rotasyonu uygulamasıdır. YTTK sisteminin kamuoyunda tartışmaya açılması ile birlikte sıkça karşılaşılan rotasyona yönelik hükümlere getirilen doktrin eleştirileri sebebiyle çalışmamızda, denetçi rotasyonunu karşılaştırma hukuk, SPK sistemi ve YTTK sistemi açılarından ayrı bir başlık altında ayrıntılı olarak incelenmiştir.

ABD’de meydana gelen büyük finansal krizler neticesinde bir kurtarıcı yasa olarak yürürlüğe girmiş olan Sarbane Oxley Kanunu’nda, denetim şirketlerinde sorumlu ortak baş denetçi sıfatıyla çalışan denetçinin ve/veya denetim raporunu gözden geçirerek onay veren ikinci denetçinin aynı şirketin denetiminde kesintisiz olarak 5 yıldan fazla çalışamayacağı düzenlenmiştir (SOX 203). SOX, denetçi rotasyonunda çok tartışılan bir politika olarak; denetçinin rotasyonu ve denetim kuruluşunun rotasyonu seçeneklerinden, denetçinin rotasyonu sistemini benimsemiştir.

AB’nin bağımsız denetime ilişkin ana düzenlemesi olan 8. Direktif, “Denetim şirketi adına denetimi yürüten sorumlu ortak başdenetçi en fazla yedi yılda bir değişmelidir ve en az iki yıl geçmeden tekrar ilgili şirketin denetçisi olmamalıdır” hükmünü getirmektedir. Bağımsız denetim kuruluşunun rotasyonu ise, AB düzenlemelerinde zorunluluk olarak yer almamaktadır. 8. Direktif rotasyonu bir alternatif olarak düzenlemiş ve insiyatifi üye ülkelere bırakmıştır. AB’de sadece İtalya’da denetçi rotasyonu bulunmaktadır. İtalya’da aynı denetim firmasıyla birbirini izleyen en fazla altı hesap dönemi için sözleşme düzenlenebilmektedir. Bu süre ikinci 6 yıl olam üzere uzatılabilmektedir. Buna göre en fazla aynı denetim firmasıyla 12 hesap dönemi sözleşme düzenlenebilecektir. Kanada, Japonya ve Avustralya’da ise, hem iş hem de akademik çevrelerde rotasyon ve etkileri

tartışılmış, ancak bu ülkelerin hiçbirinde yasal bir zorunluluk haline getirilmemiştir<sup>196</sup>.

Ülkemizde ise denetçi rotasyonu, Seri X No: 22 sayılı Tebliğ’de , esas olarak SPK tarafından bağımsız denetim kuruluşunun rotasyona tabi tutulması olarak benimsenmiştir. Tebliğ Üçüncü Kısım madde 6’ya göre; “*Bağımsız denetim kuruluşlarının seçimi; bağımsız denetimlerde (özel bağımsız denetim dahil) en çok 7 yıl için, müşteri yönetim kurulu tarafından yapılır. Bağımsız denetim kuruluşunun tekrar aynı müşteri ile bağımsız denetim sözleşmesi imzalayabilmesi için en az 2 hesap döneminin geçmesi zorunludur*”.

Ancak sözkonusu tebliğ düzenlemesi, özellikle piyasaya hakim konumda olan bağımsız denetim şirketleri tarafından çokça eleştirilmiştir. Denetçi rotasyonu, esas olarak denetçi bağımsızlığını hedefelemekle birlikte, denetim kuruluşlarının rotasyona tabi tutulmaları, denetim piyasasında denetlenen şirketlerin yeni bir denetim firması ile anlaşması, yapılmış olan denetimin kalitesinin bir başka şirket tarafından da sınanması anlamına gelmektedir. Bu durum, bağımsız denetimin felsefesine daha uygun bir nitelik arz etmekle beraber, büyük denetim şirketlerinin mevcut çıkarlarına uygun düşmemektedir<sup>197</sup>.

Sözkonusu eşleştirilene yanıtı kalmayan SPK, “*Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ*” i, 26/3/2011 tarihinde 27886 sayılı Resmi Gazete’de yayımlamıştır.

Buna göre; bazı tedbirleri alan şirketler ve bağımsız denetim kuruluşları, Seri: X No: 22 Tebliğ’in Üçüncü Kısım 6’ncı maddesinde yer alan bağımsız denetim kuruluşlarının rotasyonuna yönelik 7 yıllık azami süre kuralından muaf tutulmuştur.

<sup>196</sup> Hasan KILIÇ, *Denetçinin Rotasyonu*, www.denetim.net, [http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/Denetcinin%20Rotasyonu\\_HK.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/Denetcinin%20Rotasyonu_HK.pdf), erişim: 20.04.2011.

<sup>197</sup> Erdoğan ARSLAN, “Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 99, 2010, sf. 201-229.

Yeni düzenleme ile, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören işletmeler:

- Bağımsız denetim komitelerinin iki üyeden oluşması halinde tümünün, ikiden fazla olması halinde ise çoğunluğunun Kurumsal Yönetim ilkeleri'nde tanımlanan bağımsız yönetim kurulu üyelerinden oluşması ve bağımsız denetim kuruluşlarının seçiminin ve ücretlendirilmesinin bu komite tarafından yerine getirilerek doğrudan genel kurulun onayına sunulması; denetim kuruluşlarının raporlamalarını doğrudan denetim komitesine yapmaları; komitenin, bağımsız denetçiden alınacak denetim dışı hizmetlerin onay yetkisine sahip olması halinde, yalnızca sorumlu ortak başdenetçi rotasyonuna tabi olabileceklerdir.
- Esas sözleşmelerinde, "*Şirket sermayesinin %5'ine sahip pay sahipleri, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı halinde Kurula başvurarak başka bir denetçi atanmasını isteyebilir.*" hükmünün bulunması halinde, 1/1/2011 tarihinden sonra sona erecek hesap dönemlerinden itibaren geçerli olmak üzere, yalnızca sorumlu ortak başdenetçi rotasyonuna tabi olabileceklerdir.

Bağımsız denetim kuruluşları ise:

- Seri: X No: 22 Tebliği'nin Dördüncü Kısım (Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü) hükümleri uyarınca, özellikle bağımsızlık ilkesi olmak üzere, kalite kontrol sisteminin işleyişinden ve gözetiminden sorumlu en az 1 sorumlu ortak başdenetçi, 1 başdenetçi ve tam veya yarı zamanlı görevlendirilecek yeterli sayıda denetçiden oluşan bir "*Kalite Kontrol Güvence Komitesi*"ne sahip olması ve söz konusu komitenin faaliyetleri hakkında dönemsel olarak Kurula bildirimde bulunması halinde, bağımsız denetim kuruluşu rotasyonu yerine sorumlu ortak başdenetçi rotasyonuna tabi olabileceklerdir.
- Sorumlu ortak başdenetçi rotasyonuna imkan verecek sayı ve nitelikte, her unvan kademesinde yeterli sayıda denetçiden oluşan ve en az bu Seri: X No: 22 Tebliği'nin İkinci Kısım 19'uncu maddesi kapsamında yedekleri ile birlikte 3 denetim ekibi kurmaya yeter sayıda bir denetim kadrosuna sahip olması



halinde, bağımsız denetim kuruluşu rotasyonu yerine sorumlu ortak başdenetçi rotasyonuna tabi olabileceklerdir.

- Sorumlu ortak başdenetçi rotasyonunda, sorumlu ortak başdenetçiler arasında karşılıklı müşteri değişimlerine engel olacak tedbirleri almaları halinde, 1/1/2011 tarihinden sonra sona erecek hesap dönemlerinden itibaren geçerli olmak üzere, bağımsız denetim kuruluşu rotasyonu yerine sorumlu ortak başdenetçi rotasyonuna tabi olabileceklerdir.

Seri X No 22 Sayılı Tebliğ’de yapılsan değişiklik ile sözkonusu şartları taşıyan şirket ve denetim kuruluşlarının sorumlu ortak baş denetçi rotasyonuna tabi olmalarının önü açılmış ancak, sorumlu ortak başdenetçinin, denetlenen şirket ile yapılan bağımsız denetim sözleşmesinde, her halde en çok 5 hesap dönemi görev alabileceği ve söz konusu sorumlu ortak başdenetçinin tekrar aynı müşterinin denetim çalışmalarında görev alabilmesi için en az 2 hesap dönemi geçmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu ise, denetçi rotasyonunu madde 400’de, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler için ve Bağımsız Denetim Kuruluşları için ayrı şartlarda düzenlemiştir. Buna göre; son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmiş bulunan ve bunu cari yılda da elde etmesi beklenen Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler tekrar aynı şirkete denetçi olamazlar. Ancak, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, katlanılması güç bir durum ortaya çıkacaksa bu yasağın kaldırılması için bu denetçilere belli bir süreyle sınırlı olarak onay verebilecektir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu, bağımsız denetim kuruluşları için farklı bir rotasyon kuralı belirlemiştir. Buna göre; bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu, bağımsız denetçilerin rotasyonunda SPK düzenlemesindeki rotasyon politikasını benimsemiş ve bağımsız denetim kuruluşunun değil, bu kuruluşun denetimde görevlendirdiği denetçinin rotasyona tabi tutulmasını istemiştir ancak, SPK'nın belirlediği 5 yıllık rotasyon süresini 7 yıla çıkarmıştır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu, küçük ve orta ölçekli şirketlerde denetim görevinde bulunacak Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin rotasyonu için gelir kıstasını baz almış ve kanımızca fazlasıyla çetrefilli ve suistimale açık bir sistem yaratmıştır. Herşeyden önce, kıstas olarak, son beş yıllık denetçilik faaliyetinin gelirinin yüzde otuzunun baz alınması, denetim faaliyetinden elde edilen gelirlere kolayca manipülasyon yapılmasını teşvik edecek; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali müşavir denetçilerin aynı denetim firmalarıyla uzun yıllar çalışabilmesine imkan tanıyacaktır.

Aynı hükümde, bu rotasyon kuralının katlanılması güç bir durum yaratması halinde, kuralın geçici olarak kaldırılması yetkisinin Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğine tanınması, “*katlanılması güç durum*” ifadesinin yoruma açık olması ve sözleşme taraflarınca kontrol edilemeyecek nitelikte olması sebebiyle, var olan karışıklığı daha da artırmıştır.

Görüşümüzce, bu şekilde bir muğlak ifadenin kıstas olarak alınmasından ise, bağımsız denetim kuruluşlarında olduğu gibi kesin bir sürenin, yıl bazında rotasyon sınırı olarak belirlenmesi denetim piyasasının aktörleri olan BDK'lar ve denetime tabi şirketler açısından daha isabetli olacaktır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu' nun denetçi rotasyonunu düzenleyen madde 400 gerekçesinde ayrıntılı bir açıklamaya yer verilmeyip yalnızca; “*Hüküm tam bağımsızlığı sağlamak amacıyla (a) ila (h) bentlerindeki ilişkilerin veya durumların varolmamasını şart koştur*” ifadesine yer verilmiştir.

## II. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Denetçi Rotasyonu Düzenlemesine Getirilen Eleştiriler

Doktrinde, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun rotasyon kuralları sıkça eleştiriye konu olmaktadır. Bir görüşe göre; bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketi denetlemesi için görevlendirdiği denetçinin, yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermesi halinde, en az iki yıl için değiştirilmesi, denetimin amacını göz ardı etmektedir. Denetimde sadece denetçi ortağın değiştirilmesi suretiyle esas denetimden beklenen kamunun aydınlatılması ve şeffaflık ilkesine aykırı düzenleme yapılmıştır. Düzenleme gereği, bir bağımsız denetim kuruluşu, sadece çalıştırdığı denetçiyi değiştirmek suretiyle her hangi bir şirketi sınırsız süre ile denetleme olanağına sahip olacak, böylece denetimden beklenen fayda karşılanmayacaktır<sup>198</sup>.

Bu görüşe katılmamaktayız zira; denetim faaliyetinde bağımsızlığın sağlanması açısından, denetimde görevlendirilen denetçinin rotasyonu ile denetim şirketinin rotasyonu açısından farklı düzenlemelere gidilmesi, görüşümüzce pratikte kayda değer bir fark yaratmayacaktır. Zira denetimde esas olan, denetçinin mesleki etik değerlere bağlılığı ve teknik becerileridir. Denetim faaliyetinde en büyük rol, finansal tabloları bizzat denetleyen ve görüşte bulunan, doğrudan sahada görev alan denetçilerdir. Denetim kuruluşu başlı başına bir organizasyon şeklidir ve faaliyeti bu organizasyondaki görevleri ile sınırlıdır. Bunun yanında, özellikle ülkemiz gibi henüz denetim sektörünün altyapılarının oluşturulmadan çok kısa süre içerisinde köklü değişikliklerin hazırlanarak yürülmeye gireceği girdiği hallerde, denetim kuruluşunun rotasyonu, beklentilere cevap verme ve piyasa üzerinde yaratacağı talep baskısıyla sıkıntılara yol açacaktır.

Bunun yanında, çoğunlukla Bağımsız Denetim Kuruluşlarında yükselen eleştirel seslerde, zorunlu rotasyon kavramı başlıbaşına bir tartışma konusu olabilmektedir. Katılmadığımız bu görüşe göre ise; denetim firması rotasyonunun daha iyi denetim sağladığına ilişkin verilerin kanıtlanamamış olması ve bunun aksine; araştırmalarda, rotasyonun denetim kalitesini düşürdüğüne ve hem denetim

<sup>198</sup> Görüşler için bkz: İbrahim AKTAN, "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Denetim, Denetçi ve Denetçi Değişimi (Rotasyonu)", "<http://www.liveandtimes.com/yeni-turk-ticaret-kanununda-denetim-denetci-ve-denetci-degisimi-rotasyonu.html>", erişim: 10.05.2011.

firmalarının maliyetlerini hem de şirketlerin denetim harcamalarını artırdığının bilinmesi zorunlu rotasyon sisteminin eksileridir. Bu görüşe göre, rotasyonun en önemli sakıncaları rotasyon baskısıyla müşteriye memnun etme güdüsü ve denetçi görüşü konusunda müşterinin denetçiye baskı yapmasıdır. Zorunlu rotasyon, denetim firmalarının baskı altına alınması için denetlenen şirketler tarafından olumsuz yönde kullanılabilir.

Bu bakış açısının zorunlu rotasyon sistemine getirdiği alternatif sistem önerisi ise; kurumsal dürüstlük ve etik kurallarına ağırlık verilmesidir. Buna göre; bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünü, etik de yazılı olmayan kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır. Bağımsız denetim şirketleri bu ilkeleri daha da güçlendirerek mesleki özen ve titizliği ön planda tutmalıdır. Bağımsızlık ilkesini tehlikeye düşürecek her türlü ilişki ve işlerden kaçınmalıdır. Bağımsız denetim şirketlerinin en asli görevlerinden birisidir ve çıkar çatışmalarından uzak kalarak mesleği yerine getirirken otoritelerin düzenlemeleri çerçevesinde toplumsal çıkarlar, hissedarların çıkarları, çalışanların çıkarları ve diğer finansal tablo okuyucularının çıkarları eşit derecede gözetilmelidir. Bağımsız denetim şirketleri risk yönetimi ve bağımsızlık ilkelerini daha güçlü hale getirerek mesleki bağımsızlığı gölgeleyecek riskleri bertaraf edecek sistemleri pekiştirmelidir. Bağımsız denetim firmaları temel ilkelerine geri dönerek müşteri kabulü ve varolan müşteriye hizmet vermeye devam etme genelgelerini uygulayıp, yüksek riskli müşterilere hizmet vermektan imtina etmelidir. Yapılan denetim çalışmalarının sorumlu denetim müdürü ve ortağı tarafından gözden geçirilmesi konusuna daha da titizlikle eğilmeli ve yapılan denetim çalışmalarını ve denetim çalışmaları sırasında belirlenen riskler ve bunlar için geliştirilen testler ikinci bir ortak tarafından incelenmelidir. Denetim sırasında tespit edilen hususların yönetime raporlanması ve yönetimin bir eylem planı çerçevesinde tespit edilen hususları düzeltmesi gözetilmelidir<sup>199</sup>.

Denetçi rotasyonunu tamamen bir zorunluluk olmaktan çıkararak ve denetçi bağımsızlığını yalnızca denetçinin mesleki sorumluluğuna yükleyen görüşler, modern hukuk sistemlerinde, sözleşme serbestisi ilkesi ve serbest piyasa modelleri

<sup>199</sup> Hasan KILIÇ, “Denetçinin Rotasyonu”

[http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/Denetcinin%20Rotasyonu\\_HK.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/Denetcinin%20Rotasyonu_HK.pdf), erişim: 20.04.2011.

ile örtüşen ideal sistemler olarak gözüke de; hukuken ideale hizmet eden sistemlerin, pratikte uygulanışları, sakıncaların büyüklüğü ve kamusal sisteme yönelik içerdiği tehlikeler sebebiyle, uygulamaya konulmaları tarafımızca mümkün gözükmemektedir. Özellikle finans piyasalarının esas oyuncularını olan halka açık şirketlerin denetiminde, Bağımsız Denetim Kuruluşları'nın yalnızca yazılı olmayan etik ilkelerce ve kendi kendilerince denetlenmesi görüşümüzce, bir normatif sistem önerisinden öteye geçemeyecektir.

## YEDİNCİ BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUĞU

#### I. Genel Olarak

Bağımsız denetçi ile denetlemeye tabi anonim şirket arasında bir özel hukuk sözleşme ilişkisi mevcuttur. Denetim sözleşmesi ile denetçinin yüklendiği borç, en kısa şekliyle; Uluslararası Denetim Standartları'na uygun bir denetim gerçekleştirilmesi şeklinde ifade edilebilir.

Denetçinin borcunu yerine getirmemesi, eksik getirmesi ya da mevzuatta belirtilen şartlara uygun olarak yerine getirmemesi, genel anlamıyla borca aykırılığı oluşturacak ve denetçinin sorumluluğuna başvurulmasına sebep olacaktır.

Sorumluluk, kişinin bir başkasına verdiği zararı giderme yükümlülüğüdür. Tazminat hukuku da denilen sorumluluk hukukunun konusu; zarar göreninin uğramış olduğu zararın tazmin edilmesidir. Çalışmamızın Bağımsız Denetim Sözleşmesi bölümü altında detaylıca incelediğimiz üzere, doktrinde bağımsız denetim sözleşmesine özellikleri itibari ile en yakın görülen sözleşme, eser sözleşmesidir.

Doktrinde unsurları açısından bağımsız denetim sözleşmesine benzer nitelikte bir sözleşme olarak kabul edilen eser sözleşmesinde borcun ihlali; imkansızlık, temerrüt ve borcun kötü ifası olarak sınıflandırılmıştır. Sözleşmeye konu eserin, gerekli nitelikleri taşımaması ayıplı ifa olarak tanımlanmaktadır. Eser sözleşmesindeki ayıba ilişkin düzenlemeler BK 359 ile 363 maddeleri arasında düzenlenmektedir.<sup>200</sup>

---

<sup>200</sup> Ayşe HAİPOĞLU ÜNSAL, Eser Sözleşmesinde Ayıplı İfa Nedeniyle İş Sahibi ve Yüklenicinin Karşılıklı Sorumlulukları, Yüksek Lisans Tezi, Çankaya Üniversitesi, Ankara 2009, S 15.

BK m.360'a göre, *“iş sahibinin kullanamayacağı ve nısfet kaidesine göre kabule icbar edilemeyeceği, derecede kusurlu veya mukavele şartlarına aykırı”* eser ayıp ifayı oluşturur.

Eserin ayıplı olması nisbi bir kavramdır ve her sözleşmede ayıp o sözleşmenin şartları incelenerek belirlenmelidir.

Eser sözleşmesinde yüklenicinin asli edim yükümlülüğü, eserin meydana getirilmesi ve teslim borcudur. Ayıp nedeniyle sorumluluk ise; yüklenicinin eserde ortaya çıkan ayıp ve eksiklikleri üstlenme borcudur.

Yeni Borçlar Kanunu Genel Hükümler, kusur sorumluluğunu şu şekilde düzenlemiştir:

*“Borç hiç veya gereği gibi ifa edilmezse borçlu kendisine hiçbir kusurun yüklenemeyeceğini ispat etmedikçe, alacaklının bundan doğan zararını gidermekle yükümlüdür.”*

YBK'da, eser sözleşmesinde yüklenicinin sorumluluğu m.470'de *“eseri meydana getirmek”* olarak tanımlanmış ve m.471'de yüklenicinin özen borcu, *“benzer alanlardaki işleri üstlenen basiretli bir yüklenicinin göstermesi gereken mesleki ve teknik kurallara uygun davranış”* olarak belirlenmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda bağımsız denetçinin sorumluluğu, m.554'de şu şekilde düzenlenmiştir: *“Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi; şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen işlem denetçisi ve özel denetçiler; kanunî görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı, verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur. Kusuru iddia eden ispatlar.”*

Bağımsız denetim sisteminde BDK'nın sorumluluğuna başvurulmasına sebep olabilecek kusur en genel haliyle, denetimin tüm aşamalarında Uluslararası Denetim

Standartlarına ve bununla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na uygun denetim yapılmaması ya da, mevzuata uygun yapılmış denetim faaliyetine rağmen, denetim raporunun denetim sonunda teslim edilmemesi olacaktır.

2 Kasım 2011 tarihinde resmi gazetede yayınlanan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname madde 24'te bağımsız denetçinin denetimden doğan sorumluluğu 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”* .

Sözkonusu KHK düzenlemesinde, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları; hazırladıkları bağımsız denetim raporunun denetim standartlarına aykırı olmasından ve bu raporun içerdiği bilgilerin yanlış, eksik ve yanıltıcı olmasından ve bunlar sebebiyle oluşacak kanaatlerin sebep olacağı zararlardan sorumlu tutulmuşlardır. Maddede, herhangi bir kusur ya da kusuru ispat şartından bahsedilmemesi, madde lafzının ile bir kusursuz sorumluluğun varlığına dair kanaat oluşturmasına sebep olmaktadır. Sorumluluğun kapsamı YTTK madde 554 ile paralel düzenlenmekle birlikte, henüz Kurum yayınlamakla görevli olduğu mesleki standartlar yayınlanmadığı için sorumluluğun detayları hakkında detaylıca bir fikir sahibi değiliz.

Ancak YTTK madde 397; “anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir” ifadesini düzenlemiştir. Bu sebeple, çalışmamızda daha önce de belirttiğimiz üzere, Uluslararası Denetim Standartları'nın neredeyse birebir Türkçe çevirisi niteliğinde olan SPK Seri X No 22 Sayılı Tebliğ; bağımsız denetçinin sorumluluğunu incelediğimiz bu bölüm içerisinde en detaylı içeriğe sahip olması sebebiyle temel kaynak olarak ele alınacaktır.



## II. Bağımsız Denetimde Sorumluluk Kavramı

Hukuki bir kavram olarak sorumluluk, bir borç ilişkisindeki tüm yükümlülükleri ifade etmektedir. Sorumluluk, sözleşme dışı sorumluluk ve sözleşmeden doğan sorumluluk olarak ikiye ayrılır.

Ticari Mevzuatta, bağımsız denetim kuruluşlarının hukuki sorumluluğu Sermaye Piyasası Kanunu, Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik, Seri X No 22 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Teneke Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri ile düzenlenmiştir.

SerPK m. 16'da BDK'nın sorumluluğu, *“bağımsız denetim kuruluşları, denetledikleri mali tablo ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar”* şeklinde düzenlenmiştir.

Tebliğ'de ise BDK'nın sorumluluğu şu şekilde düzenlenmiştir:

*“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.”*

SerPK hükmü ile Tebliğ birbirinden farklı şekilde düzenlenmiştir. SerPK hükmünde sorumluluğun sınırı olarak bağımsız denetleme kuruluşlarının, denetledikleri mali tablo ve raporlara ilişkin yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlar belirtilmiştir. Tebliğ'de ise bağımsız denetimin, bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yapılmaması nedeniyle doğabilecek zararlardan dolayı sorumluluk öngörülmüştür.

Doktrinde, iki düzenlemenin farklı olmasının, Tebliğ'in SerPK düzenlemesindeki hükmü genişlettiği ve kanuna aykırı olduğu ve kaldırılması gerektiği yönünde bir görüş mevcuttur.<sup>201</sup>

Bu görüşe katılmamaktayız zira, düzenlemede SerPK'daki sorumluluk şartlarına bir yenisi eklenmemiştir. Tebliğ lafzında, SerPK lafzında yer almayan “Uluslararası Denetim Standartları” kavramı yer almasına rağmen, bu standartlara aykırılık başlı başına bir aykırılık nedeni olarak sunulmamıştır. Bu standartlara aykırılığın bir zarar meydana getirmesi halinde sorumluluk doğacaktır. Tebliğ sistemindeki şartlar ile Uluslararası Denetim standartları arasında tam bir paralellik sözkonusudur. Dolayısı ile Tebliğ hükümlerine aykırılık ile Uluslararası Denetim Standartlarına aykırılık pratikte bir ayırım yaratmayacaktır<sup>202</sup>.

Bunun yanında, iki düzenleme arasındaki bir diğer fark ise, Tebliğ hükmünde denetim raporunun gerçeği yansıtmamasının tek başına sorumluluk sebebi olarak görülmemesi, bunun yanında kusurun da aranması sözkonusu iken, SerPK hükmünde, kusur aranmadan, denetim raporunun gerçeği yansıtmamasının tek başına bir sorumluluk sebebi olmasıdır. Bu açıdan bakıldığında Tebliğ hükümleri kusur şartını getirmesi ile Kanun hükmünü daraltmaktadır<sup>203</sup>.

Yeni Türk Ticaret Kanunu madde 554, bağımsız denetçinin sorumluluğunu şu şekilde düzenlemiştir:

*“Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi; şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen işlem denetçisi 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. Kusuru iddia eden ispatlar”* .

<sup>201</sup> Yasin ULUSOY, **Bağımsız Dış Denetim**, Seçkin, Ankara 2007, S 201.

<sup>202</sup> Benzer görüş için Bkz. Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 304.

<sup>203</sup> Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 305.

YTTK, denetçinin sorumluluğunda kusurun aranacağını ve kusur iddia edenin ispat edeceğini belirterek ana çerçevesi ile denetçinin sorumluluğuna dikkat çemiş ancak denetçinin kanuni görevlerinin ve kusurun içeriğinin belirlenmesini ikincil düzenlemelere bırakmıştır. Ancak maddede kusur sorumluluğuna başvurarak kişiler, SPK Tebliğ’inden farklı olarak sınırlı sayı olarak sayılmıştır. SPK Tebliğ’inde “müşteri ve üçüncü şahıslar” olarak belirtilen kişiler, YTTK’da; şirket, pay sahipleri ve şirket alacaklıları olarak sınırlandırılmıştır.

Bahsedilen ikincil düzenlemelerden biri olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname madde 24’te bağımsız denetçinin denetimden doğan sorumluluğu: “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” ifadesi ile düzenlenmiştir. İfade, SPK Tebliğ’i ve YTTK hükmü ile karşılaştırıldığında sorumluluğa başvurabilecek kişiler ve kusur şartının belirtilmemesi açısından önem kazanmaktadır.

Maddede, YTTK düzenlemesinden farklı olarak sorumluluğa başvuracak kişiler açısından bir tanımlamam ya da sınırlamaya gidilmemiştir. Bunun yanında kusura dair de herhangi bir işaretle bulunulmamıştır. Kurul, bağımsız denetim mesleki standartlarını yayınlamadığı için henüz ana hatları ile belirtilen denetçinin sorumluluğuna dair detaylı kanaate sahip değiliz.

### **A. Sorumluluğun Şartları**

Bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğu sözleşmeye dayanmaktadır. Sözleşmeden doğan borçlarda, borcun hiç veya gereği gibi ifa edilmemesi halinde borçlu kendisine hiçbir kusurun yüklenemeyeceğini ispat etmedikçe, bundan doğan zararı tazmin etmekle yükümlüdür.

Genel olarak sözleşmeden doğan bir borçta, sorumluluğun doğması için: geçerli bir sözleşmenin varlığı, sözleşmenin yerine getirilmemesi ya da gereği gibi

yerine getirilmemesi, zarar oluşması, kusurun varlığı ve sözleşmeye aykırılık ile zarar arasında uygun illiyet bağının bulunması gerekir<sup>204</sup>.

### 1) Denetim Sözleşmesi

Bağımsız denetçinin sorumluluğuna gidilebilmesi için gereken şartlardan ilki, geçerli bir bağımsız denetim sözleşmesinin varlığıdır. Mevzuatta denetim sözleşmesi, tüm geçerlilik şartları, tarafları, unsurları ve diğer tüm ayrıntıları ile açıkça düzenlenmiştir<sup>205</sup>. Sorumluluğun ilk şartı, mevzuata uygun düzenlenmiş, diğer bir deyişle geçerli bir bağımsız denetim sözleşmesinin bulunmasıdır.

### 2) Sözleşmenin İhlali

Bağımsız denetim kuruluşunun, bağımsız denetim sözleşmesinden doğan borçlarının hiç yerine getirilmemesi ya da gereği gibi yerine getirilmemesi, sözleşmenin ihlalini doğuracaktır. BDK'nın ana borcu bağımsız denetim standartlarına uygun olarak denetim görevinin ifasıdır.<sup>206</sup>

YTTK madde 398, “denetleme, geçici 2 nci ve geçici 3 üncü maddelerde öngörülen kurul ve kurumun belirlendiği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir” diyerek, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ve Kurulu’nu ve bunların yayınlacağı meslek standartlarını işaret etmektedir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname madde 2’de belirtilen Kurulun yayınlamakla görevli olduğu “Denetim Standartları” henüz yayınlanmamakla birlikte, bu standartların; YTTK madde 397’de atıf yapıldığı üzere Uluslararası

<sup>204</sup> AYTEKİN ÇELİK, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Seçkin, Ankara 2005, S 157; YASIN ULUSOY, **Bağımsız Dış Denetim**, Seçkin, Ankara 2007, S 247.

<sup>205</sup> Çalışmamızın önceki bölümlerinde, bağımsız denetim sözleşmesi tüm unsurlarıyla ayrıntılı olarak incelenmiştir.

<sup>206</sup> Çalışmamızın önceki bölümlerinde BDK'nın sözleşmeden doğan borçları ayrıntıları ile incelendiğinden burada detaya girilmemiş, genel anlamda borca aykırılık ve sözleşmenin ihlali şartı üzerinde durulmuştur.

Denetim Standartları ve bunların tercümesi niteliğinde kabul edilebilecek SPK Seri X No 22 Sayılı Tebliğ paralelinde olacağı beklenmektedir.

Genel anlamda bağımsız denetçinin kusurunun gerçekleşebilmesi için şartlardan biri olan “*sözleşmenin ihlali*”, sözleşmenin ifası sırasında, Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarına aykırı bir işlem ya da davranışın vuku bulması halinde sözkonusu olacaktır.

Bağımsız denetim sözleşmesi bağımsız denetim standartlarına uygun denetim raporunun teslimi ile son bulur. Tebliğ İkinci Kısım m.28/II düzenlemesi ile Bağımsız denetimin geçerliliği, Tebliğ ile belirlenen bağımsız denetim standartlarına uyulmasına bağlanmıştır. Maddenin ikinci fıkrasında ise, “*Bağımsız denetim standartlarına aykırı olan ve aykırılığı giderilemeyen veya bu Tebliğde belirtilen bağımsızlığı ortadan kaldıran durumların varlığı halinde, bağımsız denetim hiç yapılmamış sayılır.*” ifadesi yer almaktadır.

Tebliğe göre, bağımsız denetim standartlarına aykırılık halinde, edim gereği gibi ifa edilmemiş olmaktadır. Bağımsız denetimin geçerli olabilmesi için, bağımsız denetim standartlarına uygun olması gerekir. Bağımsız denetim standartlarına aykırı olan ve bu aykırılığı giderilemeyen durumlarda bağımsız denetim hiç yapılmamış sayılır. Böylece bağımsız denetim sözleşmesinde sözleşmenin gereği gibi ifa edilemesi ve hiç ifa edilememesi hukuken bir fark doğurmayacaktır.

### 3) Zarar

Bağımsız denetim kuruluşunun sözleşmeden doğan sorumluluğunun söz konusu olabilmesi için, sadece bağımsız denetim sözleşmesinin ihlali yeterli değildir. Aynı zamanda sözleşmenin ihlalinden dolayı bir zararın da vuku bulması gereklidir. Herhangi bir zararın doğmadığı durumlarda denetim kuruluşunun hukuken sorumlu tutulamayacak ve bu sebeple bir tazminat borcu da doğmayacaktır.<sup>207</sup>

---

<sup>207</sup> Yasin ULUSOY, **Bağımsız Dış Denetim**, Seçkin, Ankara 2007, S 247; Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 315.

Sözleşmelerde zarar, müspet zarar ve menfi zarar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Menfi zarar, sözleşmenin kurulduğuna ve borçlunun edimine yerine getireceğine olan güvenin boşa çıkması sebebiyle oluşan zarardır. Anonim şirketin denetim sözleşmesi için ödediği bedel, sözleşmenin yapılmasına güvenerek yaptığı diğer sözleşme ya da giderler menfi zararı oluşturacaktır.

Müspet zarar ise, sözleşmenin ifa edilmemesi halinde meydana gelen zarardır. Müspet zarar, fiili zarar ve yoksun kalınan kar olarak iki şekilde kendini gösterebilir.

Bağımsız denetim raporunun gereği gibi hazırlanmaması, anonim şirketin var olan ortaklarının paylarını ellerinden çıkarmasına sebep olabilir, şirkete yatırım yapmayı düşünen muhtemel şahıslar ise şirkete yatırım yapmaktan vazgeçebilir. Şirketin ticari ilişki içerisinde bulunduğu diğer kişi ya da şirketler de ticari ilişkilerini koparma yoluna gidebilir. Bunlar, müspet zarara verilebilecek örneklerdir.

Manevi zarar ise, YBK madde 58’de şu şekilde düzenlenmiştir: *“Kişilik haklarının zedelenmesinden zarar gören uğradığı manevi zarara karşılık manevi tazminat adı altında bir miktar para ödenmesini isteyebilir.”*

Anonim şirketin manevi zarar görmesi ise; tüzel kişiliğinin itibar kaybetmesi şeklinde kendini gösterebilecektir. YTTK madde 554’de de açıkça denetçinin *“verdikleri zarar dolayısıyla sorumlu”* olacakları belirtilmiştir. Ancak, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname madde 24’teki *“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”* şeklindeki ifadesinden zarar şartının aranmayacağı hükmü çıkarılabilir. Buna göre, herhangi bir zarar meydana gelmese dahi, denetim raporunun mesleki standartlara aykırı olması sebebiyle, denetçinin sorumluluğuna başvurulması mümkündür.

#### 4) Nedensellik Bağı

Nedensellik bağı, somut olayda gerçekleşen türden bir sonucun, olayların normal akışına ve hayat tecrübelerine göre, niteliği ve ana temayülü itibariyle meydana getirmeye genel olarak elverişli olan veya bu türden bir sonucun gerçekleşme ihtimalini objektif olarak artırmış bulunan zorunlu şartla söz konusu sonuç arasındaki bağıdır.<sup>208</sup>

BDK'nın sorumluluğuna başvurabilmek için bağımsız denetim standartlarına aykırı denetim faaliyeti ile gerçekleşmiş olan zarar arasında bir illiyet (nedensellik) bağı olmalıdır.

Örneğin, ilgililerin ve kamuoyunun bilgisine sunulmuş bir bağımsız denetim raporu, gerçeği yansıtmadığı için denetlenen şirket yatırımcısını kaybetmiş ise burada uygun illiyet bağının mevcut olduğu görülecektir. Ancak şirket, başka bir sebep dolayısı ile yatırımcı kaybetmiş (örneğin basında çıkan ve denetim raporu ile ilgisi bulunmayan olumsuz bir haber dolayısıyla) ya da denetim raporunun yanısıra var olan başka bir olumsuz sebep dolayısıyla (denetim raporundan bağımsız olarak, şirkete idari ya da cezai bir yaptırım uygulanması sonucu) yatırımcı zaten kaybedilecek durumda ise, ortada bir nedensellik bağı kalmamış, ilişki kesilmiş olacaktır<sup>209</sup>.

#### 5) Kusur

Bağımsız denetim sözleşmesine dayanarak BDK'nın sorumluluğuna başvurulabilmesi için meydana gelen zararda bağımsız denetçinin kusurunun bulunması gerekir. Kusurda ölçüt; bağımsız denetçinin dikkatli ve basiretli bir denetçinin aynı koşullar altında göstereceği dikkat ve gayreti göstermesidir.<sup>210</sup>

<sup>208</sup> Fikret EREN, **Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bağı Teorisi**, Sevinç, Ankara 1975, S 52; Fikret EREN, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Beta, İstanbul 2003, S 492.

<sup>209</sup> Doktrinde illiyet bağı 3 şekilde kesilmektedir: Mücbir sebepler , Üçüncü kişinin kast veya kusuru, Mağdurun kast veya kusuru. İlliyet bağının kesilmesi ile ilgili daha ayrıntılı bilgi için bkz: Fikret EREN, **Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bağı Teorisi**, Ankara Hukuk Fkültesi Yayınları, Sevinç, Ankara 1975, S 201.

<sup>210</sup> Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 320; Aytekin ÇELİK, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Seçkin, Ankara 2005, S 157; Yasin ULUSOY, **Bağımsız Dış Denetim**, Seçkin, Ankara 2007, S 162.

Denetçinin sorumluluğunu düzenleyen YTTK m. 554 gerekçesi ise şu şekildedir:

*“Hüküm hem şirketin hem de şirketler topluluğunun denetçilerinin, işlem denetçilerinin, özel denetçinin sorumluluğunu düzenlemektedir. Anılan denetçilerin sır saklama yükümünü ihlal etmeleri halinde tabi oldukları sorumluluk 404 üncü maddede ayrı olarak düzenlendiği için, 554 üncü madde kural olarak 404 üncü maddenin kapsamına giren ihlallerde uygulanmaz. Sorumluluk kusur ilkesine bağlanmıştır. Şartları varsa teselsüle ilişkin 557 nci madde uygulanır.”*

Gerekçede özellikle ayrı düzenlendiklerine vurgu yapılan iki madde karşılaştırıldığında; denetçilerin sır saklama yükümlüğünün ihmali dolayısıyla sorumlulukları, daha katı bir biçimde çizilmiştir. Zira, madde metninde açıkça *“kasten veya ihmal ile”* ibaresi kullanılmıştır. Maddenin son fıkrasında ise bu maddeden doğan sorumlulukların sözleşme ile kaldırılamayacağı veya daraltılamayacağı hükmü getirilmiştir.

Madde gerekçesinde, *“denetime yardımcı temsilcisi”* ifadesi ile, denetlemeyi bizzat yapan denetçilerin yanında bulunan, onların eşgüdümünü sağlayan, gözetim işlevini yerine getiren kişilerin de kapsanarak, bu şekilde, sorumluluğun sadece *“arazide çalışanlar”*a yüklenmesinin önüne geçildiği ifade edilmektedir.

Maddenin aksi yöndeki çıkarımından ise, denetçinin denetleme kuruluşu olması halinde, bu şirketin yönetim kurulu üyelerine tüm davranış yükümleri değil, sadece sır saklama yükümünün yükletilmiş olduğu anlaşılmaktadır. Madde gerekçesinde sorumluluk için sırrın kullanılması sonucunda bir yarar/menfaat elde edilmiş olması şartı getirilmediği de vurgulanmıştır.

Tebliğ İkinci Kısım Üçüncü Bölüm m. 14, mesleki özen ve titizliği hususunu ayrıntılı olarak düzelemiştir:

*“Mesleki özen ve titizlik, basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder. Bağımsız denetçiler, bağımsız denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve bağımsız*



*denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar. Gerekli özen ve titizliğin asgari kıstası, bağımsız denetim standartlarına eksiksiz uyulmasıdır. Buna göre, bir bağımsız denetçi bağımsız denetim faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir bağımsız denetim kanıtı toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kağıtları hazırlamak, finansal tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği bağımsız denetim raporunda açıklamak zorundadır.”*

Bağımsız denetimde, kusurun araştırılması için, denetçinin finansal tablolardaki hileleri ve hataları önleme ve bunları ortaya çıkarmadaki sorumluluğunun kapsamı önemlidir.

Tebliğ Altıncı Kısım madde 5 düzenlemesi ile finansal tablolardaki hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında esas sorumluluk işletme yönetimine ve yönetimden sorumlu kişilere aittir.

Tüm bağımsız denetimlerde, bazı hata ve hilelerin belirlenememe, gözden kaçma ihtimali vardır. Denetçinin sorumluluğu, göstermesi gereken özen dahilinde tabloları denetlemek ve gerçeğe uygunluğu hususunda “*makul bir güvence*” vermektir. Şirket yönetiminin gizlemesinden kaynaklanabilen ya da gerekli özenin gösterilmesine rağmen ortaya çıkarılmış hata ve hilelerden denetçi sorumlu olmayacaktır. Ancak denetçinin bilgisinin olmasına rağmen denetim raporunda bahsetmediği hata ve hilelerden sorumlu olacağı açıktır.<sup>211</sup>

“*Makul Güvence*” tabirine; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname madde 2’de “*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 eder*” ifadesi ile vurgu yapılmıştır.

<sup>211</sup> Hata ve hile kavramları ve bunlara yönelik detaylı açıklamalar için bkz. Aytekin ÇELİK, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Seçkin, Ankara 2005, S 170 vd.

Tebliğ İkinci Kısım madde 28’de, bağımsız denetimin geçersiz sayılmasında bağımsız denetçinin açık bir kusurunun tespiti halinde, yapılabilecek duyuru masrafları dahil meydana gelecek diğer zararlardan, sorumlu ortak baş denetçi ve bağımsız denetim kuruluşunun müteselsilen sorumlu olacağı düzenlenmiştir. Daha önce ayrıntılı olarak incelendiği üzere, denetimin geçersizliği, denetimin uluslararası denetim ilke ve standartlarına uygun olarak yapılmaması halinde ortaya çıkmaktadır.

### a) Kusuru İspat Yükü

Sözleşmeden doğan borçlarda ispat yükünü düzenleyen BK m. 96’da, borçlu kendine hiçbir kusurun yüklenemeyeceğini ispat etmedikçe alacaklının zararını tazmine mecbur bırakılmıştır.

YBK ise aynı hükmü, madde 112’de: *“borç hiç veya gereği gibi ifa edilmezse borçlu, kendisine hiçbir kusurun yüklenemeyeceğini ispat etmedikçe, alacaklının bundan doğan zararını gidermekle yükümlüdür”* şeklinde ifade etmiştir.<sup>212</sup>

YTTK madde 554’de; şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçilerin, şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen işlem denetçisinin ve özel denetçilerin; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı, verdikleri zarar dolayısıyla sorumlu oldukları belirtilmiş ve kusuru kanıtlama yükü, açıkça kusuru iddia eden tarafa yüklenmiştir. Bu düzenleme ile denetçinin bağımsız denetim sözleşmesinden doğan kusurunda ispat yükü, BK sisteminin dışına çıkılarak, kusuru iddia eden tarafa yüklenmiştir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname madde 24’te bağımsız denetçinin denetimden doğan sorumluluğu: *“Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız*

<sup>212</sup> Borçlar Hukukundaki kusur kavramı ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Fikret EREN, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Beta, İstanbul 2003, S 1022.

*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”* ifadesi ile düzenlenmiştir. İfadede açıkça sorumluluğa başvurabilecek kişiler ve kusur şartı ile kusuru ispat yükü belirtilmemiştir.

Tebliğ’de de kusuru ispat yükü ayrıca düzenlenmemiştir. Bu nedenle genel hükümlere başvurulacaktır. BDK’nın sorumluluğu, sözleşmeden doğan bir sorumluluk niteliği taşıması sebebiyle, BK 96 uygulanacak ve kusurun bulunmadığını ispat yükü BDK’ya yüklenecektir.

### **b) Yardımcı Şahısların Kusurlarından Doğan Sorumluluk**

Tebliğ İkinci Kısım madde 19 uyarınca, her bir bağımsız denetim için en az 3 asil ve 3 yedek olmak üzere 6 kişiden oluşan bir bağımsız denetim ekibi oluşturulur ve her bir bağımsız denetim en az 3 kişi olmak üzere işin gerektirdiği sayı ve nitelikte bağımsız denetçilerden oluşan ekip tarafından gerçekleştirilir. Ekip, sorumlu ortak baş denetçi başkanlığında, baş denetçi, kıdemli denetçi ve denetçiden oluşur.

Tebliğ ikinci kısım madde 6’da ise, sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup baş denetçi unvanını haiz ve bağımsız denetim çalışmasını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişi olarak düzenlenmiştir.

Sorumlu ortak baş denetçi, BDK’nın organı niteliğindedir. Bu sebeple, sorumlu ortak başdenetçinin denetim sırasındaki işlemlerinden BDK sorumlu olacaktır.<sup>213</sup> Sorumlu ortak başdenetçi, hem sermaye olarak, hem de karar alma bakımından önemli bir konumda bulunması nedeniyle bağımsız denetim kuruluşu ile birlikte sorumlu tutulmuştur.

<sup>213</sup> Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 306.

Doktrinde sorumlu ortak baş denetçinin sorumluluğunun, SerpPK’da değil Tebliğ’de düzenlenmiş olması eleştirilmiştir.<sup>214</sup> Bağımsız denetim ekibinde yer alan sorumlu ortak baş denetçi dışındaki diğer denetçiler, BK m. 100 uyarınca ifa yardımcısı niteliğindedirler.

Borçlu tarafından, borcun ifası veya bir hakkın kullanılması açık veya zımnî olarak kendisine bırakılmış olan kişiler “yardımcı şahıs” sayılırlar. Bu sebeple, başta denetçiler olmak üzere, açık veya zımnî olarak denetim faaliyetinde görevlendirilen bağımsız denetim kuruluşu çalışanları, BK.m. 100 kapsamına girecektir. BDK’nın bir organı niteliğinde olan sorumlu ortak baş denetçinin sorumluluğu için, BK m.96 hükmüne başvurulacaktır.

Yeni Borçlar Kanunu, yardımcı kişilerin fiillerinden doğan sorumluluğu m. 116’da, mevcut Borçlar Kanununa paralel şekilde düzenlemiştir. Yardımcı şahısların kastından veya ihmalden kaynaklanan zararlardan kısmen veya tamamen sorumlu olunmayacağı yönünde yapılan anlaşmalar, sözleşme serbestisi kapsamında geçerlidirler. Ancak bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğunun, hükümet tarafından imtiyaz suretiyle verilen bir sanatla uğraşmaktan kaynaklandığı kabul edilirse, bağımsız denetim kuruluşu sözleşmeyle sadece hafif kusurdan doğan sorumluluktan kurtulabilir (BK m.100/son).

Bahsedilen hüküm, Yeni Borçlar Kanunu’nda da korunmuştur. Buna göre BDK, sorumlu ortak baş denetçi dışındaki denetim ekibi üyelerinin fiillerinden dolayı bir sorumsuzluk sözleşmesi yapılması halinde dahi, yalnızca bu kişilerin hafif kusurlarından doğan sorumluluktan kurtulabilecektir. İfa yardımcısının eylemi, aynı zamanda bir haksız fiil teşkil ediyor ise, BK m. 55 uyarınca, BDK adam çalıştırmanın sorumluluğu kapsamında bu eylemden sorumlu olacaktır. BK m. 55 hükü emredici niteliktedir ve BK m. 100’den farklı olarak sorumsuzluk sözleşmesi yapılamaz.<sup>215</sup>

Şirket zararlarına ilişkin teselsül ve başvuruyu düzenleyen Yeni Türk Ticaret Kanunu m. 557’de, birden fazla kişinin, aynı zararı tazminle yükümlü olmaları halinde; bunlardan her birinin kusuruna ve durumun gereklerine göre, zararın kişisel

<sup>214</sup> Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 308.

<sup>215</sup> Konuyla ilgili ayrıntı için bkz. Zarife ŞENOCAK, **Borçlunun İfa Yardımcılarından Dolayı Sorumluluğu**, Ankara 1995.

olarak kendisine yükletilebildiği ölçüde, bu zarardan diğerleriyle birlikte müteselsilen sorumlu olacağını düzenlemiştir.

Maddede ifade edilen teselsül ilişkisi, YBK m. 61 ve 62’de düzenlenen müteselsil sorumluluğa paraleldir. Buna göre, dış ilişkide zarardan müteselsilen sorumlu olan kişilere karşı hakim, kişilerin bireysel olarak verdikleri zararları tek tek araştırarak sorumluluğun belirlenmesinde farklılığa gidebilecektir. Doktrinde bu durum “*farklılaştırılmış teselsül*” olarak isimlendirilmektedir.<sup>216</sup>

YTTK m. 557’deki teselsül düzenlemesinin gerekçesi şu şekilde ifade edilmiştir:

*“Birinci fıkra İsviçre doktrininin adlandırmasıyla farklılaştırılmış teselsül öğretisini hükme bağlamıştır. Anılan öğreti müteselsil sorumluluğun "birlikte verilen zarar" için söz konusu olabileceği, birlikte verilen zarar dışındaki sorumluların tek başlarına verdikleri zararlardan, sadece zararı verenin sorumlu tutulması gerektiği ve müteselsil sorumluların teselsül tavanına kadar, kusurlarına ve somut olay gerçeğine göre zararı tazmin etmeleri anlayışına dayanmaktadır. Bu yaklaşım 557 nci maddenin birinci fıkrasında, "aynı zararın" tazmini ibaresi bağlamında, birlikte zarar vericilerden, yani tazminat yükümlülerinden herbirinin kusuruna ve durumun gereklerine göre ve her birine "şahsen isnat edilebildiği ölçüde" şeklinde ifade edilmiştir.”*

Sorumluluk davasına başvuran kişiler bakımından, iç ilişkideki teselsülü hesaplama oldukça güç olacaktır. Bu sebeple, davayı açan şahıslar, zararın tamamını talep edecek, ancak hakim tek başına verilen zararları araştırarak, teselsülde farklılaştırmaya gidecektir.<sup>217</sup>

<sup>216</sup> Kavram ilgili bkz. Çiğdem KIRCA, “Müteselsil Sorumlulukta Borçlar Kanunu Tasarısı ile Getirilen Değişiklikler”, Prof. Dr. Fikrat EREN’e Armağan, Ankara 2006, S 661.

<sup>217</sup> Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 294; Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 288,

Bu durum anılan maddenin gerekçesinde şu şekilde ifade edilmiştir:

*“İkinci fıkra zarara uğrayanı yani, çoğu kez anonim şirketi, gereğinde pay sahibini veya alacaklıyı, önce birinci fıkrada ifade edilmiş ayrıştırmayı, yani farklılaştırılmış teselsül hesabını bizzat yapıp buna göre davayı açmak zorunluluğundan kurtarmak amacıyla öngörülmüştür. Söz konusu hesaba yapmak güctür. Bu sebeple davacıya "zararın tamamını" dava etmesi olanağı tanınmış ve ayrıca müteselsil sorumluların (dış ilişkide) tazminat borçlarını teker teker tespit etmesini mahkemeden talep etmek hakkı verilmiştir. Hakim bu belirlemeyi aynı davada yapacaktır.”*

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin bağımsız denetçinin denetimden doğan sorumluluğunu düzenleyen madde 24'te; *“Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler”* ifadesi sorumlu olan kişileri belirtmek için kullanılmış ancak KHK'da yardımcı şahısların kusurlarına ve bundan doğacak sorumluluğa dair ayrı bir düzenlemede bulunulmamıştır bu sebeple yukarıda incelemiş bulunduğumuz YTTK ve Borçlar Kanunu Genel Hükümler'e başvurulacaktır.

### **III. Bağımsız Denetçinin Finansal Tablolarda Yer Alan Hata ve Hileden Doğan Sorumluluğu**

#### **A. Hata ve Hile Kavramı**

Hile, birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika anlamını taşımaktadır<sup>218</sup>.

Muhasebe mesleğinin icrasına yönelik hile ise, yönetimin arasında bulunan yöneticisinden sorumlu, görevli memur veya üçüncü kişilerden, bir ya da daha fazla

<sup>218</sup> Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, <http://www.tdkterim.gov.tr/bts/>, erişim: 09.05.2011.

kisi tarafından yapılan kasti bir davranış, adil olmayan ve yasa dışı avantajlar sağlamak olarak tanımlanmıştır<sup>219</sup>.

Hileden farklı olarak hata kavramı ise, kelime anlamı olarak; istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılığın anlamlarını taşır<sup>220</sup>.

Hatayı hileden ayıran fark, yanlışlığın ortaya çıkmasında bir kastın bulunmamasıdır. Hile ise hatadan daha ciddi olup muhasebe mesleğinde; mali tablo ve raporlarda kasıtlı olarak yapılan değişiklikleri ifade eder. Belge veya kayıtların manipülasyonu, değiştirilmesi veya tahrif edilmesi, varlıkların yanlış tahsis edilmesi, kayıtlarda ve belgelerde yer alan işlemlerin sonuçlarının hesaplara yansıtılmaması ve muhasebe politikalarının belirli bir amaca yönelik olarak kasten yanlış uygulanması ve bunlara benzer uygulamalar hile olarak karşımıza çıkabilir<sup>221</sup>.

Hilenin, belge ve kayıtlar üzerinde bilinçli olarak yapılması nedeniyle muhasebe sistemi içinde kendiliğinden ortaya çıkarılması bağımsız denetçiden beklenemez. Aksine bilerek yapılması sebebiyle; tespit edilip ortaya çıkarılması son derece güç bir durumdur.<sup>222</sup>

Hile sebebiyle meydana gelen yolsuzluklar; şirket varlıklarının çalınması ve zimmete geçirilmesi, üçüncü kişileri yanıltmak gayesiyle, finansal tabloların ve bunlara dayanak teşkil eden muhasebe kayıtlarının ve kaynak belgelerin tahrif edilmesi ve kasıtlı olarak içeriklerinin değiştirilmesi şeklinde karşımıza çıkabilmektedir<sup>223</sup>.

Finansal tablolardaki hileler ise değişik amaçlardan kaynaklanabilir. Yasal yükümlülüğünden daha az vergi ödemeyi amaçlayan bir şirket, kazancını olduğundan daha düşük gösterebileceği gibi, hisse senetlerinin değer kazanmasını arzulayan bir

<sup>219</sup> IFAC;2006:238.

<sup>220</sup> Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, <http://www.tdkterim.gov.tr/bts/>, erişim: 09.05.2011.

<sup>221</sup> Aytekin ÇELİK, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Seçkin, Ankara 2005, s.169.

<sup>222</sup> Mikail EROL, **İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara( Hata ve Hilelere) Karşı Denetimden Beklentiler**, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi ,Y.2008, C.13, S.1 s.229-237.

<sup>223</sup> Mikail EROL, **İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara( Hata ve Hilelere) Karşı Denetimden Beklentiler**, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi ,Y.2008, C.13, S.1 s.229-237.

diğer şirket de kazancını gerçeğe uygun olmayan biçimde yüksek göstermek yoluna gidebilir.

Son yıllarda ortaya çıkan yolsuzluklar, genellikle şirketlerin kazançlarını yüksek göstermeye çalışmalarına yöneliktir. Örneğin, Enron ve WorldCom ile ilgili yolsuzluklar, yatırımcıları yanıltmak gayesiyle finansal raporların tahrif edilmesinden ve değiştirilmesinden kaynaklanmıştır<sup>224</sup>.

Muhasebe hileleri son derece nitelikli ve örgütlü biçimde, bilerek ve tasarlanarak işlenen ekonomik suçlar şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Genel anlamda hileler 3 ana başlık altında sınıflandırılmaktadır<sup>225</sup>:

- Varlıkların Kötüye Kullanılması “*Asset Misappropriation*”: İşletme yöneticileri ya da diğer yetkili makamlar ya da bir çalışan tarafından (hazır değerler, stoklar ve duran varlıkları da içermek üzere) işletme varlıklarının çalınmasıdır
- Hileli Finansal Tablolar “*Fraudulent Financial Statements*”: Muhasebe kayıtlarının değiştirilmesi ya da işletmenin gerçek değerini ya da mali faaliyetlerini tam ve doğru olarak göstermeyecek şekilde finansal tablo veya raporların hazırlanmasıdır.
- Haksız Edinim “*Corruption*”: Bir kişinin görev tanımına aykırı biçimde bir kazanç sağlamak amacıyla kendi konumunu kullanmasıdır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda, hile kavramı açıkça tanımlanmamıştır. Ancak anonim şirkette sorumluluğu düzenleyen “*Sorumluluk Halleri*” başlıklı madde 549 düzenlemesinde; 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

<sup>224</sup> Aylin KASAPÖĞLU GELEN, **Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısında Bağımsız Denetçinin Tutumu ve Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, SBE, Ocak 2008, sf. 169.

<sup>225</sup> Canol KANDEMİR, **Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu**, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2010, S 54 vd.



aykırılıklardan doğan zararlardan, belgeleri düzenleyenler veya beyanları yapanlar ile kusurlarının varlığı halinde bunlara katılanların sorumlu olacakları düzenlenmiştir.

Anılan madde hükmünde; belli bir işleme yönelik belgelerin hileli olması halinde karşılaşılabilecek sorumluluk düzenlenmiştir. Çalışmamızın “İşlem Denetimi” bölümünde ayrıntıları ile incelediğimiz üzere, sözkonusu maddeden dolayı işlem denetçilerinin bu hileri belgelerin sunulması dolayısıyla, “katılan” sıfatı ile ancak kusurları bulunması halinde sorumluluklarına başvurulabilecektir.

YTTK madde 207 ise, denetçinin, işlem denetçisinin, özel denetçinin, riskin erken saptanması ve yönetimi komitesinin; bağlı şirketin, hakim şirketle veya diğer bağlı bir şirketle ilişkilerinde hilenin veya dolanın varlığını belirtir şekilde görüş bildirmesi halinde, bağlı şirketin her pay sahibinin, bu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebileceği düzenlenmiştir. Madde, hilenin tanımını yapmamakla birlikte, bağımsız denetçinin şirket kayıtlarındaki herhangi bir hilenin varlığına dair görüş bildirmiş olmasına sonuç bağlamıştır.

Mevcut ticaret hukuku sistemimizde; bağımsız denetime dair hata ve hile kavramlarının tanımlandığı en güncel ve en detaylı belge, SPK Seri X No 22 sayılı Tebliğ’dir. Tebliğ’in “*Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlükler Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*” başlığını taşıyan Altıncı Kısım’ının ve düzenleniş amacı; bağımsız denetçinin finansal tabloların bağımsız denetimi sırasında hile ve usulsüzlüklerin dikkate alınması konusundaki sorumluluğuna dair ilke, usul ve esasları belirlemek olarak açıklanmıştır.

Tebliğ Altıncı Kısım madde 2’de, hile ve usulsüzlüklerin hatadan farklı olduğu açıkça belirtilmiştir. Tebliğ’in Altıncı Kısım Madde 4 hükmünde ise; finansal tablolardaki yanlışlıkların, hile ve usulsüzlükten veya hatadan kaynaklanabileceği belirtilerek hata ve hile arasındaki farklar ortaya konmuştur. Buna göre; hile ve usulsüzlükleri hatadan ayıran temel unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan fiilin kasıtlı olarak yapılıp yapılmadığıdır. Hata, finansal tablolarda kasıt olmaksızın yapılan, bir tutarın veya bir açıklamanın atlanması gibi yanlışlıkları ifade eder. Bu kapsamda:

- Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan verileri toplarken ve bunları analiz ederken yapılabilecek bir yanlışlık,
- Olayların gözden kaçırılmasından veya hatalı yorumlanmasından kaynaklanan yanlış bir muhasebe tahmini
- Muhasebe ilkelerini uygularken, değerlendirme, kayda alma, sınıflandırma, sunma veya açıklama konuları ile ilgili yapılabilecek bir yanlışlık, hata olarak değerlendirilecektir.

Hile ve usulsüzlük ise; işletme yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletme çalışanlarının veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmalarını ifade eder.

Hileli finansal raporlama, kasıtlı olarak, finansal tablolarda olması gereken tutarların veya açıklamaların yer almaması veya yanlış beyan edilmesi suretiyle finansal tablo kullanıcılarının yanıltılmasıdır. Tebliğ'e göre, hileli finansal raporlama:

- Finansal tabloların hazırlanmasına dayanak olan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici dokümanların tahrif edilmesini (evrak sahtekarlığı), değiştirilmesini, manipüle edilmesini ve/veya gerçeğe aykırı belge düzenlenmesini,
- Finansal tablolara yansıtılması gereken olay, işlem ve diğer önemli bilgilerin kasıtlı olarak atlanmasını veya yanlış yansıtılmasını,
- Finansal tablolara yansıtılması gereken olay, işlem ve diğer önemli bilgilerin, kayda alınması, değerlendirilmesi, sınıflandırılması, sunumu ve dipnotlarda açıklanması ile ilgili muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanmasını içerir.

## **B. Bağımsız Denetçinin Hata ve Hileden Doğan Sorumluluğunun Kapsamı**

Denetçilerin, hata ve hileye karşı sorumlulukları çeşitli uluslararası belgelerde düzenlenmekle birlikte, sorumluluğun ana çerçevesi, Uluslararası Denetim

Standartları'na uygun bir denetim faaliyetinin gerçekleştirilmiş olması ile çizilmektedir.

Esas olarak, şirketin finansal verilerinin gerçeği yanstımada sorumluluk, şirket yönetim kuruluna aittir. Denetçilerin sorumluluğu “*Reasonable Assurance*” (makul güvence) ile ifade edilmektedir<sup>226</sup>. Denetim şirketi ve denetçiler, kendilerinden beklenen mesleki özen ve titizliği göstermişler ve denetim sürecinin her aşamasında denetim ilke ve standartlarına uygun şekilde davranmışlar ise sorumlulukları bulunmayacaktır.

Genel kabul görmüş Uluslararası Denetim Standartları'nda, dış denetçinin denetim işindeki sorumluluğunun, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlandığına ilişkin makul güvence bildirmekle sınırlı olduğu belirtilerek; bunun dışında denetçinin finansal tablolardaki olası yanlışlık ve yolsuzluklardan sorumlu tutulamayacağı görüşüne yer verilmiştir. Zira finansal raporlarda yer alan bilgilerin ve muhasebe kayıtlarının doğruluğundan, işlemlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğundan şirket yönetimi sorumludur. Bağımsız denetçi, yolsuzlukların ortaya çıkarılmamasından sorumlu tutulamaz. Bağımsız denetçi, denetim hizmetinin verilmesi esnasında, finansal raporlama yolsuzluklarını ortaya çıkarmış ise; öncelikle yolsuzluğun finansal raporlar üzerindeki etkisinin giderilmesi için yönetimle temasa geçecektir ve bu hususları denetim raporunda kayda geçirerek, şartlı veya olumsuz görüşünü ortaya koyacaktır<sup>227</sup>.

Bağımsız denetim kuruluşu; hata ve hileleri öğrenmelerine rağmen bunları bağımsız denetim raporunda açıkça belirtmezler ise meydana gelen zarardan sorumlu tutulacaktır. Bunun dışında, gerekli özenin gösterilmesiyle hata ve hilelerin ortaya çıkartılabileceği hallerde de bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğu söz konusu olacaktır. Bu açıdan denilebilir ki, bağımsız denetim kuruluşlarının hata ve hilelerin ortaya çıkarılması konusunda mutlak ve kusursuz bir sorumlulukları söz konusu değildir<sup>228</sup>.

<sup>226</sup> www. businessdictionary.com, <http://www.businessdictionary.com/definition/reasonable-assurance.html>, erişim: 05.05.2011.

<sup>227</sup> Orhan AKIŞI, **Şirketlerde Yapılan Yolsuzluklar Karşısında İç ve Dış Denetçilerin Sorumluluğu**, E- Yaklaşım İnternet Dergisi, Temmuz 2004, Sayı 12.

<sup>228</sup> Aytekin ÇELİK, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Seçkin, Ankara 2005, s.169.

ABD’de Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü Denetim Standartları Kurulu (AICPA) tarafından 2002 yılı Ekim ayında çıkarılan 99 No.lu Denetim Standardı Bildirisi, Sarbanes-Oxley Yasasını tamamlar niteliktedir. Bildiride, yolsuzluklara karşı önlemler güçlendirilmiş ve dış denetçilerin, bağımsız denetim hizmetlerinin verilmesi esnasında olası yolsuzluklarla ilgili sorumlulukları artırılmıştır. Dış denetçiler, Bildiri’ nin yayınlanmasından önceki döneme göre daha fazla yolsuzluk riskine karşı bilgi toplamak zorunda kılınmışlardır. Bildiride, denetçilerin şüpheli yaklaşımlarını hiç bir zaman elden bırakmamaları gerektiği vurgulanmaktadır<sup>229</sup>.

Dünyadaki gelişmelere paralel olarak düzenlenme ihtiyacı duyulan Sermaye Piyasası Kurulu Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ’de, finansal raporlardaki hile ve usulsüzlükler, “*Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlükler Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*” başlıklı Altıncı Kısım’da ele alınmıştır.

Tebliğ Altıncı Kısım madde 3, bağımsız denetçilerin finansal raporların bağımsız denetiminde hile ve usulsüzlüklere ilişkin sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için yapmaları gerekenleri sıralamıştır. Buna göre;

- Bağımsız denetçilerin, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların olabileceği ihtimalini göz önünde bulundurarak mesleki şüphecilik tutumunu koruması,
- İşletmenin finansal tablolarının hile ve usulsüzlüklerden kaynaklanan önemli yanlışlıklara maruz kalma olasılığına karşılık bağımsız denetim ekibinin fikir alışverişinde bulunmasını sağlaması,
- Hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık risklerinin tespitinde kullanmak üzere bilgi elde etmek için gerekli denetim tekniklerini kullanması,
- Hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini tespit etmesi ve finansal raporlarda önemli yanlışlığa neden olabilecek

<sup>229</sup> Orhan AKIŞI, *Şirketlerde Yapılan Yolsuzluklar Karşısında İç ve Dış Denetçilerin Sorumluluğu*, E- Yaklaşım İnternet Dergisi, Temmuz 2004, Sayı 12.

risklerle ilgili işletmenin iç kontrollerini değerlendirmesi, belirlenen risklerle ilgili genel denetim uygulamalarını belirlemesi,

- İşletme tarafından kullanılan muhasebe politikalarını dikkate alması ve uygulanacak bağımsız denetim tekniklerinin yapısına, zamanlamasına ve kapsamına tahmin edilemeyen unsurları eklemesi,
- İşletme yönetiminin kontrolleri aşması riskine karşılık olmak üzere, gerekli bağımsız denetim tekniklerini tasarlaması ve bunları uygulaması,
- Tespit edilmiş olan hile ve usulsüzlük nedeni ile önemli yanlışlık risklerine karşı gerekli yaklaşımı belirlemesi, tespit edilen önemli yanlışlığın hile veya usulsüzlüğe işaret edip etmediğini belirlemesi,
- İşletme yönetiminden hile ve usulsüzlüğe ilişkin yazılı teyit mektupları alması, işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerle iletişim kurması ve belgelendirme ile ilgili sorumlulukları yerine getirmesi gerekmektedir.

Anılan madde; denetimin planlanması ve uygulanması aşamasında bağımsız denetçilerin, denetim riskini kabul edilebilir seviyelere düşürmek için hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini dikkate almalarının önemine vurgu yapmaktadır<sup>230</sup>.

Tebliğ'in hile ve usulsüzlüklere dair düzenlemeleri, SAS 99 hükümleri ile paraleldir. SAS 99'da, bağımsız denetçilerin finansal raporlarda hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların var olma olasılığına karşılık uyanık olmaları ve mesleki şüpheli tutumlarını denetim boyunca sürdürmeleri istenmektedir.

SAS 99, denetimin planlanmasının bir parçası olarak, işletmede meydana gelebilecek potansiyel hileli beyanları tespit etmek için denetim ekibi içerisinde "*beyin fırtınası*" oturumu yapılmasını istemektedir. Bu görüşme içerisinde tüm ekip üyelerinin mesleki şüpheli bir tutum içerisinde olmalarının önemi vurgulanmaktadır. Bu görüşmelerde özellikle; işletmenin hile ve usulsüzlük kaynaklı risklere karşı nasıl ve nerelerde hassas olduğu, yönetimin hileli finansal raporlamayı nasıl

---

<sup>230</sup> Ahmet BALCI, **Finansa Raporların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlüklerinin Tespit Edilmesi: SAS 99 Kapsamında İncelenmesi ve SPK Düzenlemesi ile Karşılaştırılması**, Yüksek Lisans Tezi, Gzi Üniversitesi, Ankara, 2008, sf. 109.

gerçekleştirebileceği ve bunun üstünü nasıl örtebileceği, işletmenin aktiflerinin nasıl suistimal edileceği konuları üzerinde durulmasının önemi vurgulanmıştır<sup>231</sup>.

Tebliğ madde 5; işletme içerisindeki hile ve usulsüzlüklerin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında esas sorumluluğun işletme yönetimine ve yönetimden sorumlu kişilere ait olduğunu açıkça belirtmektedir.

Madde 7 ise; bağımsız denetçiye, finansal tablolarda hata veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence verme sorumluluğunu yüklemektedir.

SAS 99 da, Tebliğ hükmüne paralel bir şekilde, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi, caydırılması ve tespit edilmesi için gerekli programların ve kontrollerin düzenlenmesinden ve uygulamasından, işletme yönetiminin sorumlu olduğu belirtilmektedir.

SAS 99 madde 1; makul güvence kavramına yer vermekte ve denetim verilerinin doğasından veya hile ve usulsüzlüklerin özelliklerinden kaynaklanan sebeplerle, bağımsız denetçilerin bilmeden yanlış veya hileli denetim kanıtlarına dayanarak olumlu görüş verme olasılığının hiçbir zaman yok edilemez olduğunu belirtmektedir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu madde 549, 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 düzenleyenlerin veya beyanları yapanların ve kusurlarının varlığı halinde bunlara katılanların sorumlu olacaklarını düzenleyerek, maddede sınırlı “*numerus clausus*” şeklinde sayılmamış; hileli işlemlere dair rapor hazırlamış olan işlem denetçisinin bu hileye katılması halinde kusur var ise sorumluluğuna başvurulmasının yolunu açmıştır.

---

<sup>231</sup> Ahmet BALCI, **Finansa Raporların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlüklerinin Tespit Edilmesi: SAS 99 Kapsamında İncelenmesi ve SPK Düzenlemesi ile Karşılaştırılması**, Yüksek Lisans Tezi, Gzi Üniversitesi, Ankara, 2008, sf. 109 vd.

YTTK madde 398, denetlemenin, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılacağını hükme bağlamıştır. Anılan maddede, dürüst resim ilkesine yapılan vurgu sebebiyle, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun ortaya sunulan belgelerde herhangi bir hata ya da hile içermesi halinde bağımsız denetçinin bunu raporunda dürüstçe bildirmesi istenmiştir. Madde bu yorumu ile, hata ve hileleri ortaya çıkarma hususunda denetçiyi görevlendirmektedir.

Tebliğ Altıncı Kısım İkinci Bölüm madde 5'te ise açıkça, hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında esas sorumluluğun işletme yönetiminde ve yönetimden sorumlu kişilerde olduğu belirtilmiştir. Tebliğ Altıncı Kısım İkinci Bölüm Madde 6'da ise; bağımsız denetiminin amacının, bağımsız denetçinin finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeği yansıtacak şekilde hazırlandığına dair bir görüş bildirmekle sınırlı olduğu ortaya konulduktan sonra; bağımsız denetim çalışmasının doğal sınırlamalarından dolayı, bağımsız denetim standartlarına uygun olarak planlanıp yapılmış olan bir bağımsız denetim çalışmasında dahi, finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıkların tespit edilememesi riskinin bulunduğu belirtilmiştir. Anılan maddeye göre; işlemlerin kasıtlı olarak kaydedilmemesi veya gerçeğe aykırı belge düzenlenmesi ve kayıt yapılması ya da bağımsız denetçiye kasıtlı olarak yanlış bilgi verilmesi gibi gizlenen ya da karmaşık ve dikkatli bir şekilde organize edilmiş planlara dayalı hile ve usulsüzlüklerden kaynaklanan önemli bir yanlışlığın tespit edilememe riski, hatadan kaynaklanan bir yanlışlığın ortaya çıkarılmama riskinden daha yüksektir. Hile ve usulsüzlüğe neden olan bu tür girişimlerin muvazaalı işlemlerle desteklenerek gizlenmesi, hile ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılmasını daha da zorlaştırmaktadır.

Görüşümüze göre; bağımsız denetçinin finansal raporlarda hile ve usulsüzlükleri ortaya çıkarmaktaki sorumluluğu mutlak bir sorumluluk değildir. Bağımsız denetimin gerçekleştirilmesinde esas ve mutlak sorumluluk; yalnızca bir işlemler silsilesi ve protokolü niteliğinde kabul edilebilecek Bağımsız Denetim Standartları'nın harfiyen uygulanması noktasındadır. Finansal işlemlerin karmaşıklığının ve bağımsız denetim faaliyetinin niteliği gereği; bağımsız denetim

standartlarına tamamen uyularak gerçekleştirilmiş bir denetimde eğer, mevcut durumdaki hata ve hileler ortaya çıkarılmamış ise artık denetçinin sorumluluğundan bahsedilemeyecektir.

2 Kasım 2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuş bulunan Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurum’u, çalışmamızı tamamladığımız sırada; Türkiye Bağımsız Denetim Standartları’nı kamuoyu ile paylaşmamıştır. Ancak, yayınlanması beklenen standartların YTTK düzenlemesi ile; Uluslararası Denetim Standartları’na uyumlu olacağı belirtilmiş olduğu için, SAS ve dolayısı ile SPK Seri X No 22 Sayılı Tebliğ’e paralel düzenlemeler içermesi beklenmektedir.

#### **IV. Bağımsız Denetçinin Sorumlu Olduğu Kişiler**

##### **A. Denetlenen Anonim Şirket**

Bağımsız denetim kuruluşunun, denetlenen anonim şirkete karşı olan sorumluluğu, ağırlıkla bağımsız denetim standartlarına aykırılıktan ve dolaylı olarak sözleşmenin ihlalden kaynaklanacaktır.

Bağımsız denetim sözleşmesi, bağımsız denetim kuruluşu ile denetlemeye tabi şirket arasında imzalanmaktadır. Bağımsız denetçi, denetim eyleminin meslek standartlarına ve sözleşmeye aykırı şekilde yürütülmesi dolayısıyla neden olacağı zararlardan öncelikle sözleşmenin tarafı olan denetlemeye tabi şirkete karşı sorumlu olacaktır.

##### **B. Üçüncü Kişiler**

YTTK m. 554’de, BDK’nın sorumlu olacağı kişiler: denetlenen şirket, pay sahipleri ve şirket alacaklıları olarak belirtilmiştir. Maddede üçüncü kişilerden bahsedilmemektedir.



Bağımsız denetim kuruluşu ile üçüncü kişiler arasında herhangi bir sözleşmesel ilişki var olmadıgından, bu kişilere karşı olan sorumluluk, sözleşme dışı sorumluluk olacaktır ve üçüncü şahıslara karşı bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğunda, haksız fiil sorumluluğuna başvurma yoluna gidilebilecektir.

Üçüncü kişilerin BDK'nın eylem ve işlemleri dolayısıyla zarar görmeleri, bağımsız denetim raporu sonucunda açıklanan tablo, bilgi ve verilere güvenerek işlem yapmaları durumunda ortaya çıkacaktır.

Bağımsız denetim raporu sebebiyle, raporun doğruluğuna güven duyarak zarara uğrayan gerçek ya da tüzel 3. kişilerin, öncelikle uğradıkları zararı ve bu zarar ile bağımsız denetim raporu arasında nedensellik bağı olduğunu ispatlamaları gerekecektir.

BK m.41 vd. maddelerinde, haksız fiil düzenlenmiştir. Buna göre; taraflar arasında önceden mevcut bir sözleşmeye dayanmaksızın, kanunun herkese yüklediği görevlere aykırı davranılması halinde haksız fiil söz konusu olur. Sözleşmeden doğan borç ilişkisinden farklı olarak haksız fiilde; borç ilişkisi, hukuk düzeninin herkese yüklediği genel ve objektif bir ödevin ihlalden kaynaklanmaktadır.

Doktrinde bağımsız denetim kuruluşunun üçüncü kişilere karşı olan sorumluluğunun sözleşme dışı bir sorumluluk olduğu ve haksız fiilden kaynaklandığı görüşü kabul görmektedir.<sup>232</sup>

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname madde 24'te; bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin; 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 sorumlu oldukları belirtilmekte ancak düzenlemede, bu sorumluluğa başvurabilecek kişilere değinilmemektedir.

---

<sup>232</sup> Bizim de katıldığımız görüşler için bkz. Aytekin ÇELİK, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Seçkin, Ankara 2005, S 162; Yasin ULUSOY, **Bağımsız Dış Denetim**, Seçkin, Ankara 2007, S 191; Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 288.

Tebliğ İkinci Kısım madde 29’da bağımsız denetleme kuruluşunun bağımsız denetimden doğan sorumluluğu düzenlenmiştir. 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. Bağımsız denetim standartlarına aykırı olarak bağımsız denetim raporu düzenleyenler ve düzenlenmesini sağlayanlar hakkındaki cezai sorumluluk, Kanunda belirtilen özel hükümlere tabidir.”*

Tebliğ metninde “üçüncü şahıs” kavramı kullanılmakla birlikte, üçüncü şahıslara karşı olan sorumluluğun; sözleşmeden kaynaklanmadığı ve bir haksız fiil sorumluluğu olduğu doktrinde kabul görmektedir.<sup>233</sup>

Bağımsız denetçinin, üçüncü şahıslara karşı olan hukuki sorumluluğunun sebebi, üçüncü şahısların finansal tablolara duydukları güven ya da bu güvenin sarsılması ile ilgilidir. Üçüncü şahısların finansal tabloların mutlak 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 edecektir.

Bağımsız denetim raporu ve finansal tabloların kullanıcıları; denetlenen anonim şirketin yatırımcıları olabileceği gibi, şirkete yatırım yapmayı düşünen potansiyel yatırımcılar, anonim şirket ile arasında ticari ilişki bulunan ya da ticari ilişki kurmaya hazır olan diğer işletmeler olabilir.<sup>234</sup>

<sup>233</sup> Aytekin ÇELİK, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Seçkin, Ankara 2005, S 162; Yasin ULUSOY, **Bağımsız Dış Denetim**, Seçkin, Ankara 2007, S 191; Aytaç KÖKSAL, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009, S 288.

<sup>234</sup> Semra ÖNCÜ, Berna TANER, Fehmi KARASİOĞLU, Hakan ARICI, “Bağımsız Denetçilerin Yetki ve Sorumlulukları”, Makale, [archive.ismmmo.org.tr/.../03-bagimsizdenetecilerinyetkivesorumluluklari.doc](http://archive.ismmmo.org.tr/.../03-bagimsizdenetecilerinyetkivesorumluluklari.doc), erişim: 09.11.2010.

## **V. Sorumluluktan Kurtulma**

### **A. Bağımsız Denetim Yapma Yükümlülüğü Bulunmaması**

BDK'nın bağımsız denetim sebebiyle sorumlu tutulabilmesi için ön koşul, anonim şirket ile arasında hukuken geçerli bir bağımsız denetim sözleşmesinin bulunmasıdır. Bağımsız denetim kuruluşu, aradaki sözleşmenin bağımsız denetim sözleşmesi nieliği taşımadığını, bağımsız denetim faaliyeti dışında bir hizmetin verilmesine ilişkin olduğunu ispatlayarak sorumluluktan kurtulabilir. Bu durumda, denetlemeye tabi şirket ile bağımsız denetim kuruluşu arasındaki sözleşmenin metni, unsurları ve şartları, sözleşmenin gerçek niteliğinin belirlenmesi için araştırılacaktır.

### **B. Mevzuata ve Denetim Standartlarına Uygunluk**

Tebliğ Birinci Kısım madde 4 uyarınca, bağımsız denetimi amacına uygun olarak gerçekleştirmek için uygulanan bağımsız denetim yöntem ve teknikleri, bağımsız denetimin kapsamını oluşturmaktadır. Tebliğ hükümlerine uygun bir bağımsız denetimin gerçekleştirilebilmesi için uygulanacak bağımsız denetim yöntem ve tekniklerinin belirlenmesinde, Tebliğde yer alan hükümler ile Kurulun konuya ilişkin düzenlemeleri ve yerine göre bağımsız denetim sözleşmesi ile raporlama gereklilikleri göz önünde bulundurulur.

Bağımsız denetim kuruluşu, denetim faaliyetini mevzuata, denetim ilke ve standartlarına uygun olarak sürdürüp, sonuçlandırıldığını ispat ederek sorumluluktan kurtulabilecektir.

YTTK madde 554'te; denetçilerin, kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumlu olacakları belirtilmiştir. Maddedeki "*kusur*" ifadesi görüşümüzce, Uluslararası Denetim Standartları ile paralel hazırlanmış SPK Seri X No 22 Sayılı Tebliğ hükümleri ve Kanun'un bağımsız denetime dair düzenlemelerinin amacı ve Kanun'un ruhu gereği; bağımsız

denetçinin, denetim faaliyetini Uluslararası Denetim Standartlarına uygun şekilde gerçekleştirmemesi olarak algılanmalıdır.

2 Kasım 2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname madde 24 hükmünde bağımsız denetçinin sorumluluğu şu şekilde ifade edilmiştir:

*“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 kuruluşları ve bağımsız denetçiler, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine Müsteşarlığının görüşü alınarak Kurulca belirlenir.”*

Maddede kullanılmış olan *“denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan”* ifadesi YTTK ve Tebliğ düzenlemesinden uzaklaşıyor mu sorusunu akla getirmektedir. Zira maddenin lafzından, raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatlerin başlı başına bir sorumluluk sebebi olabileceği anlaşılabilir. Böyle bir yorum yapılması halinde, bağımsız denetçinin sorumluluğunda, denetimin denetim standartlarına uygun yapılmış olması, sorumluluktan kurtulmak için bir dayanak oluşturmayacaktır. Görüşümüzce, ifadenin bu şekilde yorumlanması ne Uluslararası Denetim Standartları ile ne de YTTK ruhu ile bağdaşmayacaktır. Bir KHK düzenlemesi ile böyle büyük bir yaklaşım değişikliğinin yapılmak istenmediği kanaatindeyiz ve görüşümüzce maddedeki *“ile”* kelimesi bir ifade hatasından kaynaklanmaktadır.

### **C. Zarar ile İlliyet Bağının Bulunmaması veya Kesilmesi**

Bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğuna gidilebilmesi için meydana gelen zarar ile denetçinin eylem ve işlemleri arasında uygun illiyet bağının

bulunması gerekir. Uygun illiyet bağıının bulunmadığı hallerde bağımsız denetim kuruluğu sorumlu tutulamayacaktır.

Uygun illiyet bağı bulunmakla birlikte, denetime tabi Şirket veya üçüncü kişinin kusuru ile illiyet bağı kesilebilir. Bu taktirde denetlenen Şirket veya üçüncü kişinin tam kusurundan söz edilir. Zarar gören olarak, denetime tabi Şirket veya üçüncü kişinin kusuru, illiyet bağıını kesmemiŐ ancak zararlı sonucun doğumuna diğer nedenlerle birlikte katkıda bulunmuş ise, “*ortak illiyet*” söz konusu olacaktır. Bu durumda sorumluluktan kurtulma değil, tazminatta indirimine gidilmesi söz konusu olacaktır.<sup>235</sup>

## VI. Zamanaşımı

Yeni Türk Ticaret Kanunu m. 560 hükmüne göre, BDK'nın, bağımsız denetimden doğacak sorumluluğuna karşı tazminat isteme hakkı, davacının zararı ve sorumluyu öğrendiği tarihten itibaren iki ve her halde zararı doğuran fiilin meydana geldiği günden itibaren beş yıl geçmekle zamanaŐımına uğrar.

Sorumluluğa konu fiil, cezayı gerektirip, Türk Ceza Kanununa göre daha uzun dava zamanaŐımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da bu zamanaşımı uygulanacaktır.

YTTK'da, sır saklama yükümlülüğüne, özel bir zamanaşımı süresi getirilmiştir. YTTK m. 404'e göre, denetçinin sır saklama yükümlülüğünü ihlalinden doğan sorumluluğu, beş yılda zamanaŐımına uğrar.

Yürürlükteki Türk Ticaret Kanunu sisteminde, Tebliğ ve BBDY'de bağımsız denetim sözleşmesinden doğacak davalara ilişkin özel bir zamanaşımı süresi belirtilmemiştir. BK m. 125 (YBK m. 146) uyarınca, 10 yıllık zamanaşımı sözkonusu olacaktır. Sözkonusu sorumluluk, haksız fiilden kaynaklanmakta ise, BK m.55 ve BK m. 60 uyarınca 1 yıllık zamanaşımı sözkonusu olacaktır. YBK'da bu süre 2 yıl olarak düzenlenmiştir.

<sup>235</sup> Yasin ULUSOY, **Bağımsız Dış Denetim**, Seçkin, Ankara 2007, S 218.

## VII. İdari ve Cezai Sorumluluk

### A. Cezai Sorumluluk

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda denetçilerin cezai sorumluluğna dair hükümler işlem denetçileri için özel olarak belirtilmiştir. Kanun'un 351. maddesine aykırı olarak rapor veren işlem denetçisinin, üçyüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılacağı belirtilmektedir. YTTK madde 351 şirketlerin kuruluş şartlarını düzenlemektedir, buna göre, gerçeğe aykırı olarak kuruluş işlemi raporu düzenleyen işlem denetçisi, cezai müeyyide ile karşılaşılacaktır. YTTK madde 563 ise bu suçların resen takip edileceği düzenlenmesine yer vermiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu madde 459; 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 katılanların sorumlu olacağını düzenlemiştir.

YTTK madde 550'de, sermaye tamamıyla taahhüt olunmamış veya karşılığı kanun veya esas sözleşme hükümleri gereğince ödenmemişken, taahhüt edilmiş veya ödenmiş gibi gösterenler ile kusurlu olmaları şartıyla, şirket yetkilileri, bu payları üstlenmiş kabul edilirler ve payların karşılıkları ile zararı faiziyle birlikte müteselsilen öderler denilmektedir. Maddede, sermaye taahhüdünde bulunanların ödeme yeterliliğinin bulunmadığını bilen ve buna onay verenlerin, söz konusu borcun ödenmemesinden doğan zarardan sorumlu olacakları belirtilmiştir.

Söz konusu maddelerde, suçun failinin işlem denetçisi olabileceği yönünde açık bir ifade bulunmamakla birlikte, madde 550'nin gerekçesinde; suçun faili olarak ifade edilen "*şirket yetkilisi*" ibaresinin kapsamına işlem denetçisinin de dahil

olabileceği belirtilmiştir. Bu sebeple, işlem denetçilerinin yukarıda belirtilen maddeler çerçevesinde de ayrıca cezai sorumlulukları bulunmaktadır<sup>236</sup>.

Yürürlükteki Türk Ticaret Kanunu sisteminde, SerPK m. 47 uyarınca, sermaye piyasası araçlarının değerini etkileyebilecek, yalan, yanlış, yanıltıcı, mesnetsiz bilgi veren, haber yayan, yorum yapan ya da açıklamakla yükümlü oldukları bilgileri açıklamayan gerçek kişilerle, tüzel kişilerin yetkilileri ve bunlarla birlikte hareket edenler, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve beşbin günden onbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

SerPK m. 47 uyarınca, Kurul veya Kurul tarafından görevlendirilen kişilere istenecek bilgileri vermeyen veya eksik veya gerçeğe aykırı olarak verenlerle, defter ve belgeleri bu görevlilere ibraz etmeyen, saklayan, yok eden veya bunların görevlerini yapmalarını engelleyenler, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve ikibin günden beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılırlar. Bunlar dışında, gerçeğe aykırı bağımsız denetleme raporu düzenleyenler ile düzenlenmesini sağlayanlar, Türk Ceza Kanununun belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılabilirlerdir.

SerPK m. 47 uyarınca, Kanun'a dayanılarak yapılan düzenlemelere, belirlenen standart ve formlara ve Kurulca alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı hareket ettiği tespit edilen gerçek kişiler ve tüzel kişilere, gerekçesi belirtilmek suretiyle Kurul tarafından onbeşbin Türk Lirasından yüzbin Türk Lirasına kadar idari para cezası verilir.

Anılan hüküm gereğince; bağımsız denetim sebebiyle, bağımsız denetim raporunun gerçekleri yansıtmayan şekilde yayınlanması ya da raporun yayınlanmaması halinde BDK yöneticileri ve denetçilerinin yanında denetlenen anonim şirket yöneticisi, ortak ve çalışanları da sorumlu olacaklardır. BDK'nın SPK'ya teslim borcu altında bulunduğu çalışma kağıtlarını teslim etmemesi halinde ise, BDK yöneticileri ve denetçileri sorumlu olacaklardır.

---

<sup>236</sup> Kadir ÖZDEMİR, **Yeni Ticaret Kanunu'na Göre İşlem Denetçiliği**, Özdoğrular Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ltd. Şti, <http://www.ozdogrular.com/content/view/15452/>, erişim: 21.04.2012.

## B. İdari Sorumluluk

Yürürlükteki Türk Ticaret Kanunu sisteminde, SPK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler, SerPK ile düzenlenmiş olan kuruluş ve faaliyet şartlarına uygun hareket etmedikleri takdirde SPK tarafından birtakım tedbirler ve idari para cezalarına muhatap kılınmaktadır. Söz konusu düzenlemeler SerPK m. 46 ve m. 47’de ayrıntıları ile düzenlenmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu, bağımsız denetçilerin esas sözleşme hükümlerine veya işletme maksat ve mevzuuna aykırı görülen durum ve işlemlerinde hukuka aykırılığının tespiti veya iptali için dava açmaya, BDK’dan aykırılıkların giderilmesi için tedbir almasını ve öngörülen işlemleri yapmasını istemeye ve gerektiğinde bu halleri ilgili mercilere intikal ettirmeye yetkilidir.

BDK’nın bağımsız denetim raporunu açıklamaması sebebiyle masrafı BDK’dan tahsil edilmek üzere kamuoyuna duyurmaya, denetimle görevlendirilenler tarafından istenecek defter, evrak, dosya, kayıt ve bilgi ihtiva eden diğer vasıtaların ibraz veya teslim edilmemesi halinde, gerektiğinde mahkemeye başvurarak, bunların ibraz veya tesliminin sağlanmasını talep etmeye SPK yetkilidir.

SPK ayrıca, BDK’nın esas sözleşme ve içtüzük hükümlerine aykırı faaliyetlerinin tespit edilmesi halinde, aykırılıkların giderilmesi ve kanuna, işletme amaç ve ilkelerine uygunluğun sağlanmasını istemeye, aykırılıkta sorumluluğu tespit edilen kurum görevlilerinin, haklarında kovuşturmayla geçildikten sonra yargılama sonuçlanıncaya kadar imza yetkilerini sınırlandırmaya veya kaldırmaya; aykırılıkların giderilmemesi veya giderilemeyecek aykırılıkların tespit edilmesi durumunda, gerekli her türlü tedbiri almaya ve bu kurumların faaliyetlerini geçici veya sürekli olarak durdurmaya ve yetkilerini kaldırmaya yetkilidir. Bunun yanında SPK, sır saklama yükümlülüğüne aykırı hareket eden BDK’nın, geçici veya sürekli olarak işlem yapmalarının önlenmesini teminen gerekli tedbirleri almaya yetkilidir.

SPK; izinsiz olarak faaliyette bulunan BDK hakkında cezai kovuşturma yapılmak ve gecikmesinde sakınca bulunan hallerde, vali ya da kaymakama işyerlerini geçici olarak kapatma istemiyle başvurmaya ve Kurul düzenlemelerine,



belirlenen standart ve formlara ve Kurulca alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı hareket ettiği tespit edilen BDK'ya gerekçesi belirtilmek suretiyle onbeşbin Türk Lirasından yüzbin Türk Lirasına kadar idari para cezası vermeye yetkilidir.

SPK tarafından idari para cezalarının verilmesini gerektiren fiillerin tekrarı halinde, verilen para cezası iki katı, ikinci ve müteakip tekrarlarda üç katı artırılarak uygulanır. Bu cezaların verildiği tarihten itibaren iki yıl içinde idari para cezası verilmesini gerektiren aynı fiil işlenmediği takdirde önceki cezalar tekrarda esas alınmaz.

2 Kasım 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile; 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 yetkisi Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetleme Standartları Kurumu'na verilmiştir.

KHK madde 9'da belirtildiği üzere Kurum; bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirleyecek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan edecek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutacaktır. Kurum ayrıca, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek, inceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek yetkisini haizdir.

Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite

güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak Kurum bünyesinde gerçekleştirilecektir.

Çalışmamızı tamamladığımız süre içerisinde, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yayınlamakla yükümlü olduğu bağımsız denetçilerin yetkilendirilme ve çalışma esaslarına dair düzenlemeler henüz yayınlanmamıştır ve bu sebeple çalışmamızda inceleme olanağı bulunmamıştır.

### **VIII. Sorumluluk Sigortası**

Mevcut sistemde, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Seri X No 22 Sayılı Tebliğ İkinci Kısım madde 3 uyarınca, bağımsız denetim kuruluşlarının, Hazine Müsteşarlığı ve Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanlık tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde mesleki sorumluluk sigortası yaptırımları zorunludur.

Bağımsız denetçiler, Tebliğ İkinci Kısım madde 27 uyarınca, yaptırılması gereken mesleki sorumluluk sigortasına ilişkin poliçe örneğini poliçe tarihinden itibaren en geç 6 iş günü içinde Kurul'a göndermekle yükümlüdürler.

Tebliğ İkinci Kısım Madde 5 uyarınca, bağımsız denetim kuruluşları, faaliyetleri sırasında, belirtilen mesleki sorumluluk sigortasını yaptırmaya devam ederler.

Yeni Türk Ticaret Kanunu, denetçilerin yaptırması zorunlu olan sigortalara ilişkin özel bir düzenleme getirmemiştir. Ancak, bağımsız denetim kuruluşlarının bir anonim şirket olmaları halinde onları da kapsam altına alacak olan YTTK madde 361 hükmünde, yönetim kurulu üyelerinin şirkete verecekleri zararların güvencesi olarak, isteğe bağlı zarar sigortası getirilmiştir. Buna göre, yönetim kurulu üyelerinin, görevlerini yaparken kusurlarıyla şirkete verebilecekleri zarar, şirket sermayesinin yüzde yirmibeşini aşan bir bedelle sigorta ettirilmiş ve bu suretle şirket güvence altına alınmışsa, bu husus halka açık şirketlerde Sermaye Piyasası Kurulunun ve ayrıca pay senetleri borsada işlem görüyorsa borsanın bülteninde duyurulur ve kurumsal yönetim ilkelerine uygunluk değerlendirilmesinde dikkate alınır.

Madde gerekçesinde bu düzenleme aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

*“bu hükümde yönetim kurulu üyelerinin görevlerini yerine getirirken şirkete verebilecekleri zararların güvence altına alınması konusunda ilk çekingен adım atılmıştır. Batıda yaygın olan bu sigortanın, zararların karşılanmasından çok, profesyonel, sorumluluk bilincine sahip ve görevin gereklerine uygun yetenekleri haiz kişilerden oluşan yönetim kurullarının oluşmasında etken rol oynadığı şüphesizdir. Ancak Ülkemizde bu sigortanın bugün yaptırılması olanakları hemen hemen yok gibidir. Çünkü bu kadar büyük bir riski Türk sigorta endüstrisinin taşıyabilmesi mümkün görülmemektedir. Bütün riskin yurtdışına reasüre edilmesi ise üzerinde düşünülmesi gereken bir diğer noktadır. Ancak hükmün yavaş ve tedricen de olsa gereksinimlere cevap vermesi olasılığı toplumsal politika ve yarar açısından ihmal edilemeyecek bir katkı olarak değerlendirilmiştir.”*

2 Kasım 2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname madde 24 hükmü, bağımsız denetçilerin görevleri sebebiyle doğacak zararların tazmini için zorunlu sigorta sistemini getirmiştir. Buna göre; bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine Müsteşarlığının görüşü alınarak Kurulca belirlenir. Çalışmamızı tamamladığımız süre içerisinde maddede adı geçen sigortaya ilişkin düzenlemeler henüz yayınlanmamıştır.

Doktrinde, bağımsız denetimin etkiliğini ve güvenilirliğini artırması amacıyla önerilen bir diğer sigorta şekli, finansal tabloların sigorta altına alınmasıdır.<sup>237</sup> Bu sigorta şekli ile, bağımsız denetim raporunda denetçinin belirttiği olumlu ya da olumsuz görüşe yönelik olarak denetçileri çeşitli kaynaklardan gelen baskılardan korunması amaçlanmaktadır. Finansal tabloların sigorta ettirilmesi modelinde, denetçiler, finansal tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü hususunda bir denetim görüşü

<sup>237</sup> Adem DURSUN, **Finansal Tabloların Denetiminde Alternatif Bir Yaklaşım: Finansal Tabloların Sigorta Ettirilmesi Modeli**, Atatürk Üniversitesi E- Dergi, <http://edergi.atauni.edu.tr/index.php/SBED/article/viewFile/240/235>, erişim: 15.01.2011.

vermemekte, finansal tablolarda yer alan bilgilere dair yalnızca risk değerlemede bulunmakla yükümlü olmaktadır.

Görüşümüzce, önerilen model ile denetçiler üzerindeki baskı azalmamakta, fakat görev ve sorumluluklarının azaltılması yoluna gidilmektedir. Zira modelde denetçiler, bağımsız denetime konu olan tabloların gerçek verilere dayanması hususunda bir araştırma yapmaktan alıkonulmakta, yalnızca var olan tablolardaki riski saptama görevi ile yükümlü tutulmaktadır. Buna göre, denetçiler üzerindeki muhtemel baskı bu kez açıklanacak risk değerlendirmesi üzerinde yoğunlaşacaktır. Tabloların gerçeği yansıtmamasına dair riskin teminat altına alınması ise, sigorta sektörüne ve tabloların sahibi şirkete getirebileceği maliyetler sebebiyle uygulamada sıkıntıya yol açabilecektir.

## SONUÇ

Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde ticaret sistemleri ve teknolojideki gelişmeler, uluslararası piyasaların güçlü bir oyuncusu olma hedefindeki ülkemizde reformların temel sebebinin oluşturmuştur. 55 yıllık bir süreç sonunda, 6762 sayılı Ticaret Kanunu'nu çağın gerekleri karşısında yetersiz kalmıştır. Dünya piyasalarına entegre olma ve uluslararası pazardan daha fazla pay kapma hedefindeki ülkemizde, son 10 yıl içerisinde, sıkça yeni ticari düzenlemeler yapma yoluna gidilmiş ve bu düzenlemelerin dağınık ve kurumlar bazında yapılması giderek zor hale gelmiştir.

1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe gireceği öngörölmüş olan Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Türkiye'de yeni bir ekonomik düzen başlayacaktır. Yeni Türk Ticaret Kanunu sadece şirketler için büyük değişikliklere yol açmayacak, tüm ticari hayatı yeniden inşa edecektir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun ruhu, ticari işletmelerde şeffaflık üzerine inşa edilmiştir. Sağlanmak istenen şeffaflık, iki temel üzerinde yükselmektedir. Bu temeller; kamuyu aydınlatma ilkesi ve dürüst resim ilkesidir. Kamuyu aydınlatma ilkesinin esas fonksiyonu, yatırımcıyı zarar ve olası tehlikelerden korumaktır. Kamuyu aydınlatma ilkesi ile yatırımcıların karar almalarını etkileyebilecek her türlü bilgiye güvenilir ve tam olarak ulaşmaları hedeflenmektedir. Yatırımcıların bu bilgilere ulaşmasındaki en önemli kaynak, bağımsız denetim raporları olacaktır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun denetlemeyi düzenleyen Üçüncü Bölüm Genel Gerekeşisi'nde, bağımsız denetim sisteminin amacı; kurumsal yönetim ve dürüst resim ilkeleri bağlamında tam bir denetimin sonuçlarının, açık, anlaşılabilir ve kamuyu aydınlatma ilkeleri uyarınca düzenlenmiş bir raporla pay sahipleri başta olmak üzere ilgililere sunulması ve böylece bağımsız denetim ilkeleri ve Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu nitelikteki denetleme faaliyetinin, ülkemizin şirketlerini, pazarlarını ve borsalarını, finansal sonuçlarına güvenilebilir konuma

getirmesi olarak açıklanmıştır. Bu düzenlemeler ile işletmelerimizin dış pazardaki rekabet gücünün yükselmesi hedeflenmiştir.

Yeni ticari düzenin en önemli aktörlerinden olacak bağımsız denetçiler için Yeni Türk Ticaret Kanunu reform niteliğinde düzenlemeler içermektedir. Mevcut sistemde Sermaye Piyasası Kanunu ile düzenlenmiş olan bağımsız denetim sistemi tüm sermaye şirketleri için uygulama alanı bulacaktır. Yeni Türk Ticaret Kanunu madde 397 hükmüne göre, anonim şirketin ve şirketler topluluğunun tabloları bağımsız denetçi tarafından Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre belirlenecektir. Madde 400'e göre ise denetçi, ancak ortakları yeminli mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olacaktır. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketlerde ise, bir veya birden fazla yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir bağımsız denetçi olabilecektir.

Yürürlükte olan Türk Ticaret Kanunu'nda denetçiler, anonim şirketin bir organı niteliğindedir. Denetim sistemi esas olarak iç denetim üzerine kurulmuştur. Denetim kurulu, yönetim organından bağımsız olarak görev alsada dahi, denetçilerde mesleki uzmanlığın aranmaması ve denetçiler ile yönetim kurulu arasındaki dolaylı menfaat ilişkisinin varlığı, denetimle ilgili hükümlerin etkin olarak uygulanmamasına sebep olmuş, bunun sonucunda da denetleme kurulu, işlevi olmayan ve yasal bir zorunluluk sebebiyle oluşturulmuş bir organ haline gelmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu özellikle halka açık olmayan ortaklıklarda usulen işler gözüken mevcut denetim sistemini tamamen terk etmekte ve denetçilerin bağımsızlığını koruma altına almaktadır. Bağımsız denetçilerin, görevlerini gereği gibi yerine getirebilmeleri için denetçinin bağımsızlığı konusuna Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda ayrıca özen gösterilmiş ve çeşitli hükümlerle bu bağımsızlık sağlam hale getirilmeye çalışılmıştır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda denetleme faaliyetinin, mesleğin gereklerine ve etiğine uygun olarak ve muhtemel risklerin tespitini de kapsayacak şekilde yapılması öngörülmüştür. Sözkonusu meslek etik ve ilkelerinin belirlenmesi görevi, 2 Kasım 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan Kanun Hükmünde Kararname ile, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na verilmiştir.

Bağımsız denetçilerin denetim faaliyetinden doğan sorumlulukları ise, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda açıkça düzenlenmiştir. Böylece denetçiler, kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumlu olacaklardır.

Bağımsız denetçilerin sorumluluğunun çerçevesi, Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları ve mesleki kalite ve etik ilkeleri ile çizilmiştir. Yürürlükteki Türk Ticaret Kanunu sisteminde, Uluslararası Denetim Standartları paralelinde düzenlenmiş bulunan Sermaye Piyasası Seri X No 22 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de de açıkça belirtildiği üzere, bağımsız denetçiler, denetledikleri finansal raporların içerdiği hata, hile ve yolsuzlukların açığa çıkarılmasından mutlak olarak sorumlu değildirler. Denetçi yalnızca meslek etik ve ilkeleri ile denetim standartlarına uyumlu bir denetim gerçekleştirmekle sorumludur.

## KAYNAKÇA

- AÇIKGÖZ Ömer / ÖZKAN Bülent, “1929 Dünya Ekonomik Buhranı ve Türkiye Ekonomisine Etkileri”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl 11, Sayı 136, Nisan 2009.
- AGUIRRE J. Gary, **The Enron Decision: Closing The Fraud Free Zone on Arrent Gatekeepers?** ,  
[http://aguirrelawfirm.com/global\\_pictures/Attachment\\_4.pdf](http://aguirrelawfirm.com/global_pictures/Attachment_4.pdf)
- AKDOĞAN Habib, **Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Öneme Meslek Mensuplarının Yaklaşımları**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir 2003.
- AKIŞI Orhan, “Şirketlerde Yapılan Yolsuzluklar Karşısında İç ve Dış Denetçilerin Sorumluluğu”, **E- Yaklaşım İnternet Dergisi**, Sayı 12, Temmuz 2004.
- AKSOY Tamer, “Denetçi ve Denetim Şirketinin Dönüşümlü Rotasyonu”, **Bülten**, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Ocak-Şubat 2007.
- AKTAN İbrahim, **Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Denetim, Denetçi ve Denetçi Değişimi (Rotasyonu)**,  
<http://www.liveandtimes.com/yeni-turk-ticaret-kanununda-denetim-denetci-ve-denetci-degisimi-rotasyonu.html>
- ARAL Fahrettin, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, Savaş Yayınevi, Ankara 1997.
- ARSLAN Erdoğan, **Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası**, Mal Çözüm Dergisi, Sayı 99, 2010.
- AYIK Sinan, **Şirketlerin Halka Açılma Süreçlerinde Bağımsız Denetimin Önemi ve Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2009.
- BALCI Ahmet, **Finansa Raporların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlüklerinin Tespit Edilmesi: SAS 99 Kpsamında İncelenmesi ve SPK Düzenlemesi ile Karşılaştırılması**, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara 2008.
- CAN Ahmet Vecdi, **Akademik Bakış Dergisi**, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, Sayı 19, 2010,  
<http://www.akademikbakis.org/19/14.pdf>
- CAN Mustafa, **ABD Ticaret Hukukunda Temel Kavramlar**,  
<http://www.ekitapyayin.com/id/049/>
- COCHRANE W. Willard, **Farm Prices, Myth and Reality**, **League of Nations**, World Economic Survey 1932-33, 1958.
- COFFEE Jr. J. John, **Understanding Enron: Its About The Gatekeepers, Stupid, Coloumbia Law School, The Center for Law and Economic Studies**, Working Paper No: 207,  
[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=325240](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=325240)



- ÇELİK AYTEKİN, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Seçkin, Ankara 2005.
- ÇELİK NURİ, **İş Hukuku Dersleri**, Beta Basım Yayım, 16.B., İstanbul 2003.
- DEMİRBAŞ MAHMUT / UYAR SÜLEYMAN, **Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi**, Güncel Yayıncılık, Nisan 2006.
- DURSUN ADEM, “Finansal Tabloların Denetiminde Alternatif Bir Yaklaşım: Finansal Tabloların Sigorta Ettirilmesi Modeli” , **Atatürk Üniversitesi E-Dergi**,  
<http://edergi.atauni.edu.tr/index.php/SBED/article/viewFile/240/235>
- EAVIS PETER, Çeviri: YILMAZ ÖZLEM, **Sonraki Enronu Beklerken, Enron Krizi**,  
<http://www.ekodialog.com/Makaleler/sonraki-enronu-beklerken-enron-krizi.html>
- **Enron Skandalı ve Sermaye Piyasalarına Etkileri**,  
[http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron\\_skandalı\\_sermaye\\_piyasaları.html](http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron_skandalı_sermaye_piyasaları.html)
- ERDOĞAN TOLGA, **Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda İşlem Denetçisi ve Uygulaması**, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Edirne 2009.
- EREN FİKRET, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Beta, İstanbul 2003.
- EREN FİKRET, **Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İliyet Bağı Teorisi**, Sevinç, Ankara 1975.
- EROL AHMET, **Finansal Kurumların Denetim ve Vergilemesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2000.
- EROL MİKAIL, “İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hilelere) Karşı Denetimden Beklentiler”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi** ,Y.2008, C.13, S.1.
- ERSERİM ALPER, **Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi**, Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla 2007.
- FRANK R., “The Economy: Adelphia Sues Deloitte & Touche, Accusing Former Editor of Fraud”, **Wall Street Journal**.
- GINGRICH NEWT, KRALIK W. DAVID, “Repeal Sarbanes Oxley”, **SanFrancisco Cronicle**,  
<http://www.nytimes.com/2007/03/02/business/worldbusiness/02iht-wbspot03.4773621.html>
- HAİPOĞLU ÜNSAL AYŞE, **Eser Sözleşmesinde Ayıplı İfa Nedeniyle İş Sahibi ve Yüklenicinin Karşılıklı Sorumlulukları**, Yüksek Lisans Tezi, Çankaya Üniversitesi, Ankara 2009.
- HURRIYET GAZETESİ, **ABD’de Hortumcu CEO’ya 25 Yıl Hapis**,  
<http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/ShowNew.aspx?id=351407>
- KABAALIOĞLU HALUK, **Sermaye Piyasasında Kamuyu Aydınlatma İlkesi**, Ege Matbaası, İstanbul 1985.
- KANDEMİR CANOL, **Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetim Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu**, Çikurova Üniversitesi SBE İşletme ABD., Adana 2010.
- KASAPOĞLU GELEN AYLIN, **Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısında Bağımsız Denetçinin Tutumu ve Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, SBE, Ocak 2008.
- KEPEKÇİ CELAL, **Bağımsız Denetim**, Avcıol Basım Yayın, Ankara 2004.

- KILIÇ Hasan, **Denetçinin Rotasyonu**,  
[http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/Denetcinin%20Rotasyonu\\_HK.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/Denetcinin%20Rotasyonu_HK.pdf)
- KIRCA Çiğdem, **Müteselsil Sorumlulukta Borçlar Kanunu Tasarısı ile Getirilen Değişiklikler**, Prof. Dr. Fikrat EREN'e Armağan, Ankara 2006.
- KÖKSAL Aytaç, **Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, İstanbul 2009.
- KÜÇÜKSÖZEN, Cemal, **Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları , Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Amprik Bir Çalışma**, Ankara Üniversitesi, SBE, İşletme ABD, Doktora Tezi, Ankara 2004.
- KÜÇÜKKAYA Ahmet, “Anonim Ortaklıklarla İç Denetim ve Denetçinin Sorumlulukları”, **Hukuk Dünyası**, Şubat 2005.
- MOROĞLU Erdoğan, **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Değerlendirme ve Önerileri**, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul 2005.
- NTVMSNBC, **Adelphia Founder Gets 15 Year-term**; Son Gets 20, [http://www.msnbc.msn.com/id/8291040/ns/business-corporate\\_scandals/](http://www.msnbc.msn.com/id/8291040/ns/business-corporate_scandals/)
- NTVMSNBC, **WorldCom Skandalı Derinleşiyor**, <http://arsiv.ntvmsnbc.com/news/161486.asp>
- OKSAR Suna / ACAR Onur , “Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri”, **Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları** No:3, İstanbul 2005.
- ORAN Neval, “Denetim Organı Bulunmayan Ortaklıklarda Ortakların Ortaklığı Denetimi” , **Anadolu Üniversitesi Yayınları** No 1011, Eskişehir 1998.
- ÖNCÜ Semra / TANER Berna/ KARASİOĞLU Fehmi / ARICI Hakan, **Bağımsız Denetçilerin Yetki ve Sorumlulukları**, [archive.ismmmo.org.tr/.../03-bagimsizdenetcilerinyetkivesorumluluklari.doc](http://archive.ismmmo.org.tr/.../03-bagimsizdenetcilerinyetkivesorumluluklari.doc)
- ÖZDEMİR Kadir, **Yeni Ticaret Kanunu'na Göre İşlem Denetçiliği**, <http://www.ozdogrular.com/content/view/15452/>
- ÖZKAN Bilgen, **Bağımsız Dış Denetimde Rekabet Stratejileri**, <http://www.mazarsdenge.com.tr/printerFriendly.php?contentId=58>.
- PASLI Ali, **Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi**, Beta Basım Yayım, İstanbul 2004.
- POROY Reha / TEKİNALP Ünal / ÇAMOĞLU Ersin, **Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku**, Beta 9.B. , İstanbul 2003.
- Reuters, **US Judge Approves Parmalat Ex-auditors Settlement**, <http://www.reuters.com/article/2010/03/11/parmalat-auditors-settlement-idUSN1125315520100311>
- Sermaye Piyasası Kurulu, **İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:3, S 25, Kavaklıdere, Ankara 10-11 Mayıs 1985.
- SÜZEK Sarper, **İş Hukukunun Genel Esasları**, Savaş Yayınevi, Ankara 1998.
- TOKLU Kerim, “Ticaret Kanunu Tasarısıyla Anonim Şirketlerin Mali Durumlarının Bozulması Halinde Yapılacak İşlemler Hususunda Getirilen Yenilikler”, **Yaklaşım**, Şubat 2010.
- ULUSOY Yasin, **Bağımsız Dış Denetim**, Seçkin, Ankara 2007.
- ÜNAL Oğuz Kürşat, **Halka Açık Anonim Ortaklıklar**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 1999.

- VAN PEURSEM Karen / ZHOU Maiqing / FLOOD Tracey / BUTTIMORE James, **Three Cases of Corporate Fraud: An Audit Perspective**, University of Waikato, Department of Accounting, Working Paper, June 2007,  
[http://researchcommons.waikato.ac.nz/bitstream/10289/1671/1/Accounting\\_wp\\_94.pdf](http://researchcommons.waikato.ac.nz/bitstream/10289/1671/1/Accounting_wp_94.pdf)
- VORIS Bob Van, **Parmalat Suits Against Grant Thornton Revived by Court**,  
<http://www.bloomberg.com/news/2011-01-18/parmalat-claim-against-grant-thornton-revived-by-court-update1-.html>
- WADE Cherly, **Sarbanes-Oxley Five Years Later: Will Criticism of SOX Undermine Its Benefits?**,  
“[http://www.luc.edu/law/activities/publications/ljdocs/vol39\\_no3/wade.pdf](http://www.luc.edu/law/activities/publications/ljdocs/vol39_no3/wade.pdf)”
- WEBCPA **Grant Thornton Wins Judgment in Parmalat Case**,  
<http://www.accountingtoday.com/news/Grant-Thornton-Wins-Judgment-Parmalat-Case-51749-1.html>
- WHITLEY J. , **Audit Firm Rotation Not Yet Required**,  
[http://findarticles.com/p/articles/mi\\_m4153/is\\_1\\_61/ai\\_n6152494/](http://findarticles.com/p/articles/mi_m4153/is_1_61/ai_n6152494/)
- [www.riskonomi.com](http://www.riskonomi.com), “Risk Yönetimi Yetersizliğinin Batırdığı Dev: WorldCom” ,  
<http://www.riskonomi.com/wp/?p=419>
- YAVAŞOĞLU Mustafa, **Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim**, Seçkin, Ankara 2001.
- YAVUZ Cevdet, **Borçlar Hukuku Dersleri**, Beta Basım Yayım, 3.B., İstanbul 2004.
- ZEVKLİLER Aydın, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, Seçkin Yayınevi, 8.B., Ankara 2004.

## ÖZGEÇMİŞ

Nazlı ERCAN, 05.07.1983 yılında Adıyaman'da doğmuştur. Orta okul ve lise eğitimini Aydın Süleyman Demirel Anadolu Lisesi'nde 2001 yılında birincilikle tamamlamıştır. ÖSYM tam burs ile eğitim gördüğü İstanbul Bilgi Üniversitesi'nden 2008 yılında Hukuk Lisans derecesi ile mezun olmuştur. 2008 yılında, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Yüksek Lisans Programına kabul edilmiştir ve program dahilinde 1 yıl Fransızca hazırlık sınıfında eğitim görmüştür.

## TEZ ONAY SAYFASI

|                       |  |
|-----------------------|--|
| <b>Üniversite</b>     | Galatasaray Üniversitesi   |
| <b>Enstitü</b>        | Sosyal Bilimler Enstitüsü  |
| <b>Adı Soyadı</b>     | Nazlı ERCAN  |
| <b>Tez Başlığı</b>    | Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu |
| <b>Savunma Tarihi</b> | 31.07.2012   |
| <b>Danışmanı</b>      | Yrd. Doç. Dr. H. Ali DURAL   |

## JÜRİ ÜYELERİ

**Prof. Dr. Hamdi YASAMAN**

**Yrd. Doç. Dr. H. Ali DURAL**

**Yrd. Doç. Dr. Ferna İPEKEL**

**Enstitü Müdürü**

**Prof.Dr. V.Mehmet BOLAK**