

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK ANABİLİM DALI
ÖZEL HUKUK BİLİM DALI

**BAĞIMSIZ DENETÇİNİN ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE KARŞI HUKUKİ
SORUMLULUĞU**

Doktora Tezi

Sami KOCABIYIK

İstanbul, 2015

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK ANABİLİM DALI
ÖZEL HUKUK BİLİM DALI

**BAĞIMSIZ DENETÇİNİN ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE KARŞI HUKUKİ
SORUMLULUĞU**

Doktora Tezi

Sami KOCABIYIK

Danışman: Prof. Dr. Sami KARAHAN

İstanbul, 2015

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

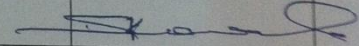
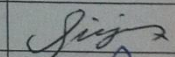
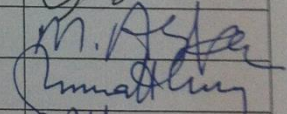
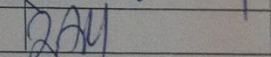
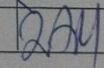
TEZ ONAY BELGESİ

HUKUK Anabilim Dalı ÖZEL HUKUK Bilim Dalı DOKTORA öğrencisi SAMİ KOCABIYIK'ın BAĞIMSIZ DENETÇİNİN ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE KARŞI HUKUKİ SORUMLULUĞU adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 15.06.2015 tarih ve 2015-21/22 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 30.06.2015

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

1.	Tez Danışmanı	Prof. Dr. SAMİ KARAHAN	
2.	Jüri Üyesi	Prof. Dr. GÜZİN ÜÇİŞİK	
3.	Jüri Üyesi	Prof. Dr. MURAT ALIŞKAN	
4.	Jüri Üyesi	Doç. Dr. MURAT YUSUF AKIN	
5.	Jüri Üyesi	Doç. Dr. ZEKERİYA ARI	

ÖZET

Denetim hukukundaki gelişmeler sonucunda anonim şirketlerde denetim faaliyetinin bağımsız denetçiler aracılığı ile gerçekleştirilmesi yolu benimsenmiştir. Bağımsız denetim yükümlülüğünün kabulüne rağmen, denetimin öngörülen objektif kıstaslara göre gerçekleştirilmemesi; finansal bilgi kullanıcıları açısından büyük zararlara sebep olmaktadır. Denetim sonucu ortaya çıkabilecek bu türden zararların önlenmesi veya ortaya çıktığı takdirde bunların tazmini gereklidir. Bu amaçla denetim faaliyetinden kaynaklanan zararlardan dolayı bağımsız denetçiye hukuki sorumluluk öngörülmüştür.

Kanun koyucunun birçok şirketi zorunlu bağımsız denetim yaptırma yükümlülüğüne tabi tutması ve günümüzde finansal bilgi kullanıcılarının denetim sonuçlarına dayanarak işlem yapma konusunda daha istekli davranmaları, bağımsız denetçinin sorumluluğu ile ilgili uyuşmazlıkların artacağına işaret etmektedir. Bu konuda özellikle bağımsız denetim sonuçlarına güvenerek karar alan üçüncü kişilerin bağımsız denetçinin sorumluluğuna başvurabileceği hukuki yolların çeşitlenmesi önemli bir kolaylık sağlayacaktır.

Bu amaçla hazırlanmış olan “*Bağımsız Denetçinin Üçüncü Kişilere Karşı Hukuki Sorumluluğu*” konulu tezimiz, üç ana başlıktan oluşmaktadır. Birinci bölümde “*Bağımsız Denetim Kavramı ve Üçüncü Kişiye Etkileri*” başlığı altında üçüncü kişinin güvenilir bilgi ihtiyacı, bağımsız denetimin üçüncü kişiye etkili işlevleri, kimlerin zarar gören üçüncü kişi olabilecekleri, bağımsız denetçilerin verdiği hatalı bilgileri üçüncü kişiye ulaştıran denetim sonuçları ile üçüncü kişiye ulaşım şekilleri üzerinde durulmuştur.

“*Bağımsız Denetimde Üçüncü Kişiye Karşı Sorumluluğun Hukuki Dayanakları*” başlığını taşıyan ikinci bölümde, üçüncü kişiye karşı sorumluluğu düzenleyen kanun hükümleri, haksız fiil sorumluluğu ve sözleşme benzeri sorumluluk halleri ve güven sorumluluğuna değinilmiştir.

Üçüncü bölüm “*Üçüncü Kişinin Zararının Tazmini*” başlığını taşımaktadır. Bu bölümde bağımsız denetimde üçüncü kişinin zararını tazmin şartları, açılacak tazminat davalarının davacıları, davalıları, sorumluluğun şartları, ispat yükü, tazminatın hesaplanması, görevli ve yetkili mahkeme ile zamanaşımı üzerinde durulmuştur.

Independent auditors make audition of the capital stock companies as a result of the developments in the auditing law, Despite the adoption of the independent audition system, if audition is not carried out according to objective criteria (which is Turkish Audit Standarts), it may cause great harm to the third party who uses these financial informations. It's necessary to prevent the damages which may arise from such auditing performance or compensate them if they have been already occurred. For this purpose, the legal liability of independent auditors for damages arising from the audit is provided.

The importance of the independent audition is acknowledged. The legislator obliges companies to do so and as now and financial information users make their decisions regarding to the auditing reports. All these reasons lead us that the independent auditor's legal liability will increase. At this point, diversification of the legal ways for liability for damages arising from the audit, which are used by third parties making decisions pursuant to results of independent auditing, is very helpful.

This thesis entitled "The Legal Liability of the Independent Auditor to the Third Parties" examines legal liabilities of the auditors in three parts.

The first part of the thesis is "Independent Audit Concept and Its Impact on Third Party". Under this title, we examine the need of reliable information of third parties, the effective functions of the audit under the third parties, the aggrieved parties and the incorrect information given by the independent auditor to the third parties and its transport modes.

The second part of the thesis is "The Legal Basis of Liability to Third Party in the Independent Auditing". Under this title we examine the legal provisions regulating the liability towards third parties, tort law, liability under quasi-contract and responsibility arising from trust.

The third part of the thesis is "Indemnification of the Third Party's Loss". Under this title we examine the conditions of indemnification of the third party's loss, parties of the actions for the damages, conditions for the responsibilities, the burden of proof, the calculation of the indemnification, competent court and prescription.

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	I
KISALTMALAR.....	XIII
GİRİŞ	2
TERMİNOLOJİ	4

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI VE ÜÇÜNCÜ KİŞİYE ETKİLERİ

§ 1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI	5
I. GENEL OLARAK.....	5
II. BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI.....	8
III. DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ	10
A. DENETİMİN DÜNYADAKİ TARİHSEL GELİŞİMİ	10
B. DENETİMİN TÜRKİYE’DEKİ TARİHSEL GELİŞİMİ	14
1. Cumhuriyet Öncesi Dönem	14
2. Cumhuriyet Sonrası Dönem	15
§ 2. BAĞIMSIZ DENETİMİN GEREKLİLİĞİ.....	20
I. KAMUYU AYDINLATMADA BAĞIMSIZ DENETİMİN YERİ.....	20
II. BAĞIMSIZ DENETİMİN İŞLEVLERİ.....	24
A. KONTROL İŞLEVİ	25
B. CAYDIRICILIK İŞLEVİ.....	26
C. BİLGİLENDİRME İŞLEVİ.....	27
D. GÜVENCE İŞLEVİ	28

E.	EKONOMİK İŞLEVİ	29
F.	ÖNLEME İŞLEVİ	29
G.	ZARARIN TAZMİNİ İŞLEVİ	31
H.	TAZMİNAT TALEBİNDE İHLAL EDİLEN HAKKIN DEVAMI İŞLEVİ.....	32
§ 3.	BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN TARAFLARI	33
I.	GENEL OLARAK.....	33
II.	BAĞIMSIZ DENETÇİ	34
A.	BAĞIMSIZ DENETÇİ SIFATINI HAİZ KİŞİLER.....	34
1.	Gerçek Kişi Bağımsız Denetçiler	34
2.	Bağımsız Denetim Kuruluşları	35
3.	Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Gözetimine Tabi Denetçiler	39
B.	BAĞIMSIZ DENETÇİNİN NİTELİKLERİ.....	40
1.	Bağımsızlık.....	41
2.	Tarafsızlık.....	43
3.	Dürüstlük	45
4.	Uzmanlık	47
5.	Mesleğe Uygun Davranışlarda Bulunma.....	48
6.	Mesleki Özen.....	49
7.	Sır Saklama.....	50
III.	BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ŞİRKETLER	51
A.	ZORUNLU BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ŞİRKETLER	52
1.	Kanunen Belirlenen Ölçütleri Aşan Şirketler	54
a.	Tüm Sermaye Şirketleri İçin Geçerli Olan Genel Ölçütler	55
b.	Belli Sektörlerde Faaliyet Gösteren Şirketler İçin Getirilen Özel Ölçütler.....	56

c. Belirlenen Ölçütlerin Değerlendirilmesinde Dikkate Alınması Gereken Hususlar	57
2. Doğrudan Bağımsız Denetime Tabi Şirketler	58
3. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gözetiminde Denetime Tabi Şirketler	60
4. TMS Uygulamasında KGK Kararları Sonucu Ortaya Çıkan Özel Durum	61
B. İSTEĞE BAĞLI OLARAK BAĞIMSIZ DENETİM YAPTIRAN ŞİRKETLER.....	62
§ 4. BAĞIMSIZ DENETİMDE MENFAAT SAHİBİ ÜÇÜNCÜ KİŞİLER	65
I. GENEL OLARAK.....	65
II. PAY SAHİPLERİ	68
III. PAY ÜZERİNDE İNTİFA VE REHİN HAKKI SAHİPLERİ.....	70
IV. ALACAKLILAR	71
V. BAĞLI ŞİRKETLER.....	73
VI. YATIRIMCILAR	74
VII. KREDİ KURUMLARI	76
VIII. MÜŞTERİLER, TEDARİKÇİLER VE TAŞERONLAR.....	77
IX. İŞÇİLER	78
X. DEVLET	79
XI. DİĞER MENFAAT SAHİPLERİ.....	80
§ 5. BAĞIMSIZ DENETİM SONUÇLARININ AÇIKLANMASI	81
I. GENEL OLARAK.....	81
II. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARI.....	83
A. DENETİM RAPORUNUN ÖZELLİKLERİ	85
1. TMS, Kanun ve Esas Sözleşmeye Uygunluğun Belirtilmesi	86
2. Gerçeğe Uygunluğun Belirtilmesi.....	86

3.	Uyarı Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesi	89
4.	Geçmiş Yılla Karşılaştırmalı Olma	89
5.	Açıklık	90
B.	DENETİM RAPORU TÜRLERİ.....	91
1.	Finansal Tablolara İlişkin Denetim Raporları	91
a.	Yılsonu Finansal Tablolar Denetim Raporu	91
b.	Ara Dönem Finansal Tablolar Denetim Raporu	92
c.	Özel Amaçlı Finansal Tablolar Denetim Raporu	93
2.	Yönetim Kurulu Yıllık Faaliyet Raporuna İlişkin Denetim Raporu .	94
3.	Riskin Erken Teşhisi ve Yönetimine İlişkin Denetim Raporu	96
4.	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gözetiminde Hazırlanacak Denetim Raporları	97
III.	BAĞIMSIZ DENETİM GÖRÜŞ YAZILARI.....	98
A.	GENEL OLARAK	98
B.	GÖRÜŞ YAZISI TÜRLERİ	102
1.	Olumlu Görüş Yazısı	102
2.	Sınırlı Olumlu Görüş Yazısı	103
3.	Olumsuz Görüş Yazısı.....	106
4.	Görüş Vermekten Kaçınma	108
IV.	GENEL KURUL TOPLANTISINDA YAPILAN BİLGİLENDİRME	110
V.	FİNANSAL TABLOLAR VE YILLIK FAALİYET RAPORUNDA DENETÇİ GÖRÜŞÜNÜN BİLDİRİLMESİ	112
VI.	BAĞIMSIZ DENETİME DAİR BAŞKACA GÖRÜŞ BİLDİRME HALLERİ.....	113
§ 6.	BAĞIMSIZ DENETİM SONUÇLARININ ÜÇÜNCÜ KİŞİYE ULAŞMASI....	115
I.	GENEL OLARAK.....	115

II. KANUNİ YÜKÜMLÜLÜK SEBEBİYLE DENETİM SONUÇLARININ AÇIKLANMASI.....	116
A. DENETİM SONUÇLARININ KAMUYA AÇIKLANMASI.....	117
B. DENETİM SONUÇLARININ FİNANSAL TABLOLAR, FİNANSAL RAPORLAR, İZAHNAME VE BENZERİ BELGELERİN İÇİNDE KAMUYA AÇIKLANMASI	119
III. KANUNİ YÜKÜMLÜLÜK OLMAKSIZIN DENETİM SONUÇLARININ AÇIKLANMASI.....	120
A. DENETLENEN ŞİRKET TARAFINDAN DENETİM SONUÇLARININ ÜÇÜNCÜ KİŞİYE AÇIKLANMASI	120
B. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN DENETİM SONUÇLARINI ÜÇÜNCÜ KİŞİYE AÇIKLAMASI	121
C. ÜÇÜNCÜ KİŞİNİN DENETİM SONUCUNA İLİŞKİN AÇIKLAMALARI BAŞKALARINA İLETMESİ	122

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMDE ÜÇÜNCÜ KİŞİYE KARŞI SORUMLULUĞUN HUKUKİ DAYANAKLARI

§ 7. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN ÜÇÜNCÜ KİŞİYE KARŞI DenKHK’DAN KAYNAKLANAN HUKUKİ SORUMLULUĞU.....	126
I. DENETÇİNİN KGK TARAFINDAN YETKİLENDİRİLMESİ.....	126
II. DENETİMİN FİNANSAL TABLOLAR İLE BİLGİ VE RAPORLARA İLİŞKİN OLMASI	127
III. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNA DAYANMASI.....	128
IV. SORUMLULUK SEBEBİNİN VARLIĞI	129
A. DENETİM RAPORUNUN TDS’YE AYKIRILIĞI.....	129

1. Genel Olarak.....	129
2. Denetlenen Şirketin TMS Uygulamasında Yaptığı Hata ve Hilelerin Tespit Edilememesi Nedeniyle TDS'ye Aykırılık.....	133
a. Önemli Yanlışlıkların Tespit Edilememesi	135
b. Mesleki Şüphencilik Gösterilmemesi	136
c. Makul Güvence Sağlanmaması	137
d. Mevzuatın Dikkate Alınmaması	138
3. Denetlenen Şirketin TMS Uygulamasında Yaptığı Hata ve Hilelerin Tespit Edilmesine Rağmen Denetim Raporunda Bilerek Yansıtılmaması Nedeniyle TDS'ye Aykırılık.....	138
4. Denetlenen Şirketin TMS Uygulamasında Hata ve Hile Bulunmamasına Rağmen Gerçeği Yansıtmayan Rapor Verme Nedeniyle TDS'ye Aykırılık	138
B. DENETİM RAPORUNUN ÜÇÜNCÜ KİŞİLERDE YANLIŞ, EKSİK VE YANILTICI BİLGİ VE KANAATLER OLUŞMASINA NEDEN OLMASI.	139
1. Genel Olarak.....	139
2. Denetim Raporunun Yanlış Bilgi ve Kanaatler İçermesi	141
3. Denetim Raporunun Eksik Bilgi ve Kanaatler İçermesi	141
4. Denetim Raporunun Yanıltıcı Bilgi ve Kanaatler İçerme Durumu .	142
§ 8. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN ÜÇÜNCÜ KİŞİYE KARŞI TÜRK TİCARET KANUNU'NUNDAN KAYNAKLANAN HUKUKİ SORUMLULUĞU.....	143
I. GENEL OLARAK.....	143
II. PAY SAHİPLERİ VE ALACAKLILARA KARŞI KANUNİ GÖREVLERİN YERİNE GETİRİLMESİNDE KUSURLU HAREKETTEN KAYNAKLANAN SORUMLULUK.....	145
A. GENEL OLARAK	145

B. KANUNİ GÖREVLERİN YERİNE GETİRİLMESİNDE KUSURLU HAREKET.....	150
1. Denetim Görevinin Kanuna Uygun Şekilde Yerine Getirilmemesi	150
a. Denetimin Kapsamının TMS'ye, Kanuna ve Esas Sözleşme Hükümlerine, Dürüst Resim İlkesine Uygunluk Denetimi Olması	152
b. TDS'na Göre, KGK Belirlediği Esaslara, Mesleki Gerekliklik ve Etiğe Uygun, Özenli Denetim Gerçekleştirme Yükümlülüğüne Aykırı Hareket Edilmesi.....	155
2. Şirketle Görüş Ayrılıklarında Mahkemeye Başvurulmaması.....	156
3. Genel Kurul Toplantılarına Katılmaması ve Görüş Bildirmemesi..	157
4. Çalışma Kâğıtlarının Saklanmaması	157
5. Denetim Sözleşmesinin Feshinde Genel Kurula Rapor Sunulmaması.....	158
6. TTK Dışında Sayılan Kanuni Görevlerin Yerine Getirilmemesi	158
III. BAĞLI ŞİRKETE KARŞI SIR SAKLAMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN İHLALİNDEN KAYNAKLANAN SORUMLULUK	160
A. GENEL OLARAK	160
B. DENETÇİNİN DÜRÜST, TARAFSIZ DENETİM YAPMA VE SIR SAKLAMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN İHLALİ	161
1. Davranış Yükümlülüklerinin İhlali.....	162
2. Sır Saklama Yükümlülüğünün İhlali	164
3. Dürüst ve Tarafsız Denetim Yükümlülüğünün İhlali	165
§ 9. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN ÜÇÜNCÜ KİŞİYE KARŞI SERMAYE PİYASASI KANUNU'NDAN KAYNAKLANAN HUKUKİ SORUMLULUĞU	167
I. GENEL OLARAK.....	167
II. YATIRIMCILARA KARŞI DENETİM RAPORUNDAN KAYNAKLANAN SORUMLULUK.....	168

A. GENEL OLARAK	168
B. SORUMLULUK HALLERİ.....	169
1. Finansal Tablo ve Raporların Mevzuata Uygun Olarak Denetlenmemesi.....	169
2. Denetim Raporlarının Yanlış, Yanıltıcı ve Eksik Bilgileri İçermesi.....	169
a. İzahnamede Yer Almak Üzere Hazırlanan Raporlar.....	169
b. Kamuyu Aydınlatma Belgelerinde Yer Almak Üzere Hazırlanan Raporlar.....	170
III. ALACAKLI VE PAY SAHİPLERİNE KARŞI HAKSIZ KAR PAYI AVANSI DAĞITILMASINDAN KAYNAKLANAN SORUMLULUK	172
A. ARA DÖNEM FİNANSAL TABLOLARININ GERÇEĞİ DÜRÜST BİR ŞEKİLDE YANSITMADIĞININ DENETİM RAPORUNDA TESPİT EDİLEMESİ.....	173
B. ARA DÖNEM FİNANSAL TABLOLARININ MEVZUAT İLE MUHASEBE İLKE VE KURALLARINA UYGUN DÜZENLENMEMESİ.....	174
§ 10. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE KARŞI BANKACILIK KANUNU’NDAN KAYNAKLANAN HUKUKİ SORUMLULUĞU	175
§ 11. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN ÜÇÜNCÜ KİŞİYE KARŞI HAKSIZ FİİL HÜKÜMLERİNDEN KAYNAKLANAN HUKUKİ SORUMLULUĞU.....	179
I. HUKUKA AYKIRILIKTAN KAYNAKLANAN SORUMLULUK	180
A. GENEL OLARAK	180
B. ÖZEL KORUMA NORMUNUN İHLALİ.....	182
1. Genel Olarak.....	182
2. Bağımsız Denetimde Üçüncü Kişiyi Koruyan Özel Normlar	183
a. TTK Hükümlerindeki Özel Koruma Normları.....	184

b. DenKHK - SerPK – BanK Hükümlerindeki Özel Koruma Normları	185
c. Cezai Nitelikteki Özel Koruma Normları.....	186
3. Özel Koruma Normu Olarak Kabul Edilmeyen Bazı Düzenlemeler	188
II. AHLAKA AYKIRILIKTAN KAYNAKLANAN SORUMLULUK.....	190
§ 12. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN ÜÇÜNCÜ KİŞİYE KARŞI SÖZLEŞME BENZERİ SORUMLULUĞU	194
I. GENEL OLARAK.....	194
II. SORUMLULUĞU TEMELLENDİREN GÖRÜŞLER	197
A. BİLGİ VERME SÖZLEŞMESİ GÖRÜŞÜ	197
1. Genel Olarak.....	197
2. Görüşün Uygulanacağı Üçüncü Kişinin Sınırlandırılması	198
a. Farazi Sözleşme Koşulu	198
b. Doğrudan Doğruya Temas Koşulu.....	200
B. ÜÇÜNCÜ KİŞİYİ KORUYUCU ETKİLİ SÖZLEŞME GÖRÜŞÜ	201
1. Genel Olarak.....	201
2. Görüşün Uygulanacağı Üçüncü Kişinin Sınırlandırılması	204
a. Üçüncü Kişinin Edime Yakın Olması	205
b. Üçüncü Kişinin Sözleşmenin Koruma Alanı İçinde Olması.....	205
c. Üçüncü Kişinin Öngörülebilir Olması.....	206
d. Üçüncü Kişinin Korunma İhtiyacında Bulunması	207
3. Görüşün Değerlendirilmesi	208
C. ÜÇÜNCÜ KİŞİNİN ZARARINI TAZMİN GÖRÜŞÜ	210
D. SÖZLEŞME GÖRÜŞMELERİNDEN DOĞAN SORUMLULUK GÖRÜŞÜ	212

1. Genel Olarak.....	212
2. Görüşün Değerlendirilmesi	214
E. SÖZLEŞMEYE DAYANAN SORUMLULUĞUN HAKSIZ FİİL SORUMLULUĞUNA GÖRE AVANTAJLARI	215
1. Saf Malvarlığı Zararının Tazmin Edilebilmesi.....	216
2. İspat Yükünün Zarar Verende Olması.....	217
3. Yardımcı Kişilerin Fiilinden Sorumlulukta Kurtuluş Kanıtı Getirebilme İmkânının Olmaması.....	217
4. Daha Uzun Zamanaşımı Süresi	218
§ 13. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN ÜÇÜNCÜ KİŞİYE KARŞI GÜVEN SORUMLULUĞU	220
I. GENEL OLARAK.....	220
II. SORUMLULUĞUN GENEL KOŞULLARI	221
A. ÖZEL BAĞLANTI	224
B. HUKUKİ İŞLEM ALANINA KATILMA	225
C. ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK.....	226
III. GÖRÜŞÜN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	226

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÜÇÜNCÜ KİŞİNİN ZARARLARININ TAZMİNİ

§ 14. ÜÇÜNCÜ KİŞİNİN ZARARINI TAZMİN ŞARTLARI	232
I. YÜKÜMLÜLÜKLERİN İHLALİ	233
II. ZARAR.....	234
A. ZARARIN NİTELİĞİ.....	234
1. Doğrudan Zarar	237

2.	Dolayısıyla Zarar – Yansıma Zarar	239
B.	ZARARIN ORTAYA ÇIKTIĞI DURUMLAR.....	241
III.	KUSUR.....	245
A.	KUSUR SORUMLULUĞUNUN BULUNDUĞU DURUMLAR	249
B.	KUSURSUZ SORUMLULUĞUN BULUNDUĞU DURUMLAR.....	251
IV.	İLLİYET BAĞI	259
§ 15.	TAZMİNAT DAVASI	262
I.	DAVACI OLARAK ZARAR GÖREN ÜÇÜNCÜ KİŞİLER.....	262
A.	GENEL OLARAK.....	262
B.	GERÇEĞİ YANSITMAYAN DENETİM SONUÇLARINDAN KAYNAKLANAN ZARARLARDA DAVACI SIFATI.....	263
1.	Alacaklılar ve Pay Sahiplerinin Dava Hakkı	271
2.	Yatırımcıların Dava Hakkı	277
3.	Mudilerin ve Bankacılık Kapsamındaki Denetim Faaliyetinden Zarar Gören Üçüncü Kişinin Dava Hakkı	278
C.	KANUNİ GÖREVLERİN İHLALİNDEN KAYNAKLANAN ZARARLARDA DAVACI SIFATINA SAHİP PAY SAHİPLERİ VE ALACAKLILAR.....	278
D.	SIR SAKLAMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN İHLALİNDEN KAYNAKLANAN ZARARLARDA DAVACI SIFATINA SAHİP BAĞLI ŞİRKETLER.....	282
D.	HUKUKA VEYA KASTEN AHLAKA AYKIRI DAVRANIŞTAN KAYNAKLANAN ZARARLARDA DAVACI SIFATI.....	287
E.	SÖZLEŞME BENZERİ VE GÜVEN SORUMLULUKLARININ İHLALİNDEN KAYNAKLANAN ZARARLARDA DAVACI SIFATI	289
II.	DAVALILAR	291
A.	BAĞIMSIZ DENETÇİ	291

1. Genel Olarak	291
2. Bağımsız Denetçinin Denetlenen Şirketin Organı Olmaması	292
3. Bağımsız Denetçinin Denetlenen Şirketin Çalışanı Olmaması	294
B. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ YASAL TEMSİLCİLERİ	295
C. BAĞIMSIZ DENETÇİ YARDIMCILARI.....	296
D. MESLEKİ SORUMLULUK SİGORTACISI.....	298
III. TAZMİNAT MİKTARININ BELİRLENMESİNDE DİKKATE ALINACAK FAKTÖRLER	301
A. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN KUSURUNUN AĞIRLIĞI	302
B. ZARAR GÖREN ÜÇÜNCÜ KİŞİNİN KUSURU	302
C. BAĞIMSIZ DENETÇİYE HİÇBİR YARAR SAĞLAMAMASI.....	304
IV. GÖREVLİ VE YETKİLİ MAHKEME	305
V. YARGILAMA USULÜ	307
VI. DELİLLER.....	307
VII. ZAMANAŞIMI	309
SONUÇ	311
KAYNAKÇA.....	321
EK-1.....	343
EK-2.....	344
EKLİ TABLO - 1 BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI	346

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
ABRG	: Avrupa Birliği Resmi Gazetesi
Abs	: Absatz
AcP	: Archiv für die civilistische Praxis
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
AG	: Aktiengesellschaft
AJP	: Aktuelle juristische Paşis (Lachen)
AktG	: Aktiengesetz
Anm	: Anmerkung
Art	: Artikel
AT	: Avrupa Topluluğu
Aufl	: Auflage
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakóltesi Dergisi
AY	: Anayasa
b	: bent
BanK	: Bankacılık Kanunu
Batider	: Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi
BBDY	: Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik
BBSDY	: Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik
BDYFY	: Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik
Bd	: Band

BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BDK	: Bağımsız Denetim Kuruluşu
BDS	: Bağımsız Denetim Standardı
BGB	: Bürgerlichesgesetzbuch (Alman Medeni Kanunu)
BGBI	: Bundesgesetzblatt (Federal Almanya Resmi Gazetesi)
BGE	: Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts (İsviçre Federal Mahkeme)
BGH	: Bundesgerichtshof (Alman Federal Yüksek Mahkemesi)
BGHZ	: Entscheidungen des BGH in Zivilsachen
bkz	: bakınız
c	: cümle
C	: Cilt
çev	: Çeviren
D	: Daire
DenKHK	: 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
DenY (Taslak)	: Anonim Şirketler İle Tarım Satış Kooperatifleri Ve Üst Kuruluşlarının Denetlenmesine Dair Yönetmelik Taslağı
Diss	: Dissertatiton (Doktora Tezi)
dn	: dipnot
E	: Esas no
Einl.	: Einleitung
eTBK	: 818 sayılı Borçlar Kanunu
ETK	: 865 sayılı Ticaret Kanunu
eTK	: 6762 sayılı Ticaret Kanunu
FS	: Festschrift

GmbH	: Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Limited Şirket)
GmbHG	: Gesellschaft mit beschränkter Haftung Gesetz (Limited Şirket Kanunu)
GSÜHFD	: Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
GTB	:Gümrük ve Ticaret Bakanlığı
HD	: Hukuk Dairesi
HGB	: Handelsgesetzbuch (Alman Ticaret Kanunu)
HGK	: Hukuk Genel Kurulu
hk	: Hakkında
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
Hrsg.	: Herausgeber
HUMK	: 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
IAASB	: The International Auditing and Assurance Standarts Board (Uluslararası
IAPC	: The International Auditing Practices Committe (Uluslararası Denetleme
IFAC	: International Federation of Accountans (Uluslararası Denetim Standartları)
IFRS	: International Financial Reporting Standards
İBD	: İstanbul Barosu Dergisi
İBK	: İçtihadı Birleştirme Kararı
İİK	: İcra ve İflas Kanunu
İKİD	: İlim ve Kazai İçtihatlar Dergisi
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
JW	: Juristische Wochenschrift
JZ	: Juristenzeitung
K	: Karar no
karş	: Karşılaştırınız

KD	: Kararlar Dergisi
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KGKL	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
Komm.	: Kommentar
KoopK	: Kooperatifler Kanunu
m	: Madde
M.Ö.	: Milattan Önce
MÜHFD	: Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
MÜİİBF	: Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
N	: Nummer
NJW	: Neu Juristische Wochenschrift
Nr	: Numara
OR	: Obligationsrecht (İsviçre Borçlar Kanunu)
örn.	: örneğin
Recht	: recht: Zeitschrift für juristische Ausbildung und Praxis (Bern)
RG	: Resmi Gazete
RKD	: Resmi Kararlar Dergisi
Rn	: Randnummer
s	: Sayfa
S	: Sayı
SerPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
SK	: Sigortacılık Kanunu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SPR	: Schwrizerisches Privatrecht
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TDS	: Türk Denetim Standartları
TFRS	: Türk Finansal Raporlama Standartları
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TŞDY	: Ticaret Şirketleri Denetim Yönetmeliği
TTK	: 6102 sayılı Ticaret Kanunu
UK	: 6103 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
Usul ve Esaslar	: Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar
vb	: ve benzeri
vd	: ve devamı
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WPg	: Die Wirtschaftsprüfung (Düsseldorf)
Y.	: Yıl
YD	: Yargıtay Dergisi
YİBGK	: Yargıtay İçtihatı Birleştirme Genel Kurulu
YİTBK	: Yeniden İnceleme ve Değerlendirme Kurulu
YKD	: Yargıtay Kararları Dergisi
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
ZGB	: Zivilgesetzbuch (İsviçre Medeni Kanunu)

ZHR : Zeitschrift für das gesamte Handels und Wirtschaftsrecht
ZIP : Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZSR : Zeitschrift für Schweiz

**BAĞIMSIZ DENETİMDE ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE KARŞI
HUKUKİ SORUMLULUK**

GİRİŞ

Denetim hukukundaki gelişmeler sonucunda anonim şirketlerde denetim faaliyetinin bağımsız denetçiler aracılığı ile gerçekleştirilmesi yolu benimsenmiştir. Ancak bağımsız denetim yükümlülüğünün kabulüne rağmen, denetimin öngörülen objektif kıstaslara göre gerçekleştirilmemesi; finansal bilgi kullanıcıları açısından büyük zararlara sebep olmaktadır. Denetim sonucu ortaya çıkabilecek bu türden zararların önlenmesi veya zarar ortaya çıktığı takdirde zararların tazmini gereklidir. Bu amaçla denetim faaliyetinden kaynaklanan zararlardan dolayı bağımsız denetçiye hukuki sorumluluk öngörülmüştür.

Özellikle 1980’li yılların ortalarından itibaren hem Türk hukukunda hem diğer ülke hukuklarında bağımsız denetçinin hukuki sorumluluğuna büyük önem verildiği görülmektedir¹. Belçika, İngiltere, Fransa, Hollanda, Avusturya, İtalya, Portekiz, Lichtenstein, Almanya, İsviçre, ABD, Kanada Avusturalya, Yeni Zellanda’da bu sorumluluğa dayanan özellikle zorunlu yılsonu denetimi kaynaklı zararların tazminini amaçlayan davalar açılmıştır². Türk hukukunda da bağımsız denetçinin hukuki sorumluluğu ile ilgili AB normlarına uygun kanuni düzenlemeler yapılmıştır. Değişik ülke mevzuatları ile karşılaştırıldığında küçük farklılıklar bulunmakla birlikte³, kabul edilen normlar üst seviyede kullanılmaya elverişli hukuk normlarıdır. Fakat uygulamada meydana gelen zararların tazmininde denetçinin sorumluluğuna başvurulmamaktadır.

Ülkemizde gerekli hukuki altyapının bulunmasına rağmen bağımsız denetçinin sorumluluğuna dayanan davalarının neredeyse hiç görülmemesinin nedenlerinin belirlenmesi önemlidir. Denetlenen şirket, denetim sonuçlarına esas teşkil edecek finansal bilgileri gerektiği gibi sunmadığından gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarının da gerçek sebebi kendisidir. Dolayısıyla bağımsız denetçinin hukuki sorumluluğuna başvurmada hukuki yararı da bulunmamaktadır. Ancak üçüncü kişinin bağımsız

¹ **Ebke, Werner F.** Die zivilrechtliche Verantwortlichkeit der wirtschaftsprüfenden, steuer- und rechtberatenden Berufe im internationalen Vergleich (Verantwortlichkeit), Karlsruhe: Müller Jur. Vlg. C.F., 1999 , 40-41.

² **Ebke**, in: **Karsten Schmidt**, Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 3. Aufl; Verlag C.H. Beck München, 2013. § 323 HGB, Rn. 1; **Ebke**, Verantwortlichkeit, 41.

³ **Ebke**, Verantwortlichkeit, 62.

denetimden kaynaklanan zararının tazmini yoluna başvurmamasının nedeni uygulamada bu hukuki kuruma gerekli önemin verilmemesidir.

Kanun koyucunun birçok şirketi zorunlu bağımsız denetim yaptırma yükümlülüğüne tabi tutması ve günümüzde finansal bilgi kullanıcılarının denetim sonuçlarına dayanarak işlem yapma konusunda daha istekli davranmaları, bağımsız denetçinin sorumluluğu ile ilgili uyuşmazlıkların artacağına işaret etmektedir. Bu konuda özellikle bağımsız denetim sonuçlarına güvenerek karar alan üçüncü kişilerin bağımsız denetçinin sorumluluğuna başvurabileceği hukuki yolların çeşitlenmesi önemli bir kolaylık sağlayacaktır.

Bağımsız denetçinin üçüncü kişiye karşı hukuki sorumluluğunu konu alan çalışmam, müessese ile ilgili tüm ihtilafları çözmekten ziyade, konunun doktrinde ve uygulamada tartışılmasına bir katkı da bulunma arzusuyla hazırlanmıştır.

Konu üç ana başlıkta ele alınmıştır.

Birinci bölümünde “Bağımsız Denetim Kavramı ve Üçüncü Kişiye Etkileri” başlığı altında üçüncü kişinin güvenilir bilgi ihtiyacı, bağımsız denetimin üçüncü kişiye etkili işlevleri, kimlerin zarar gören üçüncü kişi olabilecekleri, bağımsız denetçilerin verdiği hatalı bilgileri üçüncü kişiye ulaştıran denetim sonuçları ile üçüncü kişiye ulaşım şekilleri üzerinde durulmuştur.

“Bağımsız Denetimde Üçüncü Kişiye Karşı Sorumluluğun Hukuki Dayanakları” başlığını taşıyan ikinci bölümde, üçüncü kişiye karşı sorumluluğu düzenleyen kanun hükümleri, haksız fiil sorumluluğu ve sözleşme benzeri sorumluluk halleri ve güven sorumluluğuna değinilmiştir.

Üçüncü bölüm “Üçüncü Kişinin Zararının Tazmini” başlığını taşımaktadır. Bu bölümde bağımsız denetimde üçüncü kişinin zararını tazmin şartları, açılacak tazminat davalarının davacıları, davalıları, sorumluluğun şartları, ispat yükü, tazminatın hesaplanması, görevli ve yetkili mahkeme ile zamanaşımı üzerinde durulmuştur.

TERMİNOLOJİ

Bağımsız denetim kavramı, denetimi yapanın statüsünü dikkate alan ayırırda iç denetim ve dış denetim tasnifi içerisinde dış denetimin kapsamına girmektedir. Denetlenen şirketin organı olmayan, bağımsız, tarafsız ve uzman kişilerce denetlenmesi olan bağımsız denetim, isteğe bağılı denetim ve zorunlu denetim ayırırına tabidir.

Zorunlu denetime tabi olan şirketler TTK.397/IV'ün verdiği yetkiye dayanarak Bakanlar Kurulunca belirlenmektedir. Bu kapsam dışında kalan anonim şirketler, TTK.397/V hükmüne göre Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca düzenlenecek yönetmelik hükümlerine göre denetime tabi olacaklardır. Söz konusu yönetmelik henüz yayınlanmamakla birlikte, yapılacak bu denetiminde zorunlu bağımsız denetimin kapsamına girmektedir. Ancak zorunlu denetimin yanında şirketler, isteğe bağılı olarak bağımsız denetim yaptırma imkânına da sahiptir. Hâlbuki bağımsız denetim kavramı, öğretide sadece zorunlu bağımsız denetimi karşılayacak şekilde kullanılmaktadır.

Bağımsız denetim kavramı, her iki kavramı kapsamaktadır. Bu nedenle zorunlu denetim ve isteğe bağılı denetime has durumlarda bu ayırırma dikkat edilmelidir.

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI VE ÜÇÜNCÜ KİŞİYE ETKİLERİ

§ 1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

I. GENEL OLARAK

Pay sahiplerinin, alacaklıların, işçilerin, tedarikçilerin, bağlı şirketlerin, alıcıların, müşterilerin ve devletin, ilişki içerisinde bulundukları ve menfaat çatışması yaşayabilecekleri şirketin faaliyetleri hakkında bilgilenmeleri, büyük önem taşımaktadır. İlgilenilen bilgilerin çoğunluğunu, finansal bilgiler oluşturmaktadır. Bu finansal bilgiler, şirketin ve şirketle ilişkili üçüncü kişinin önemli kararlar almasına dayanak teşkil etmektedir. Üçüncü kişinin önemli kararlarına esas aldığı bilgilerin güvenilirliği konusunda tereddüt duyması normaldir¹. Zira finansal bilgiler şirketin kontrolü altında bulunmaktadır. Oysa şirketle, söz konusu üçüncü kişiler arasında menfaat çatışması mevcuttur². Şirketlerin büyüklüğü, finansal işlemlerin karmaşıklığı ve işlem sayılarının artışından dolayı bilgilerin finansal kayıtlara yanlış geçirilme olasılığı söz konusudur³. Doğru finansal bilgilere sahip olunması, isabetli kararlar alınmasını sağlar. Aksi takdirde, zarar riski büyük ölçüde artacaktır⁴. Günümüzde ilgililer kısa sürede birçok finansal karar vermek zorundadır. Ancak bu ilgililerin her şeyi bilme ve doğruluğunu kontrol etme imkânı bulunmamaktadır. Sonuç olarak, şirketlerin sunduğu finansal bilgilerin güvenilirliği konusunda ortaya çıkan tereddütlerin önlenmesi için belirli bazı tedbirlerin alınması gerekmektedir⁵.

¹ **Güredin**, Ersin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 13. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi 2010, s.9; **Yılcı**, Münevver/**Yıldız**, Birol/**Kiracı**, Murat, Muhasebe Denetimi, 1. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık, 2013, s.7.

² Anonim şirketlerde menfaat çatışması hk. Bkz. **Arslanlı**, Halil, Anonim Şirketler I, Umumi Hükümler, 3. Baskı, İstanbul: 1960, s.4.

³ **Güredin** 9.

⁴ **Mirtschink**, Daniel J., Die Haftung des Wirtschaftsprüfers gegenüber Dritten, 1. Baskı, Berlin: De Gruyter Rechtswissenschaften Verlags: 2006, s.25; **Güredin** 3-4.

⁵ **Kırca**, Çiğdem, Bilgi Vermeden Dolaylı Üçüncü Kişiyi Karşı Sorumluluk, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2004, s.IX.

Bu amaçla, şirketin finansal işlemlerinin belgelendirilmesi ve belgeler yardımıyla kaydedilerek özetlenmesi ile finansal bilgilerin “güvenilirliği”; kayıt ve özetlemenin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve kanunlara uyularak yapılması ile de finansal bilgilerin “doğruluğu” sağlanmaya çalışılmaktadır. Ancak güvenilir bilgi sağlama amaçlı işlemlerin şirketin yetkisi ve sorumluluğu altında yürütülmesi¹, bilgilerin doğruluğunun kanıtlanması ile sıhhatinin ve nesnelliğinin sağlanmasını gerektirmektedir. Güvenilir bilgiye, finansal bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin, şirketin denetlenmesi sonucunda objektif olarak teyit edilmesiyle ulaşılmaktadır².

Denetimin referans noktası, en geniş anlamıyla muhasebe hukukudur³. Geniş anlamda muhasebe hukuku, kurallara uygun muhasebe işlemine dair ilkelerin yanında tacir tarafından yapılacak muhasebeleştirilmeye ve sermayenin korunmasına ilişkin kuralları kapsamaktadır⁴.

Hukuki anlamda denetim, farklı menfaatlerin korunması amacıyla, menfaat sahiplerine verilen bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun objektif olarak saptanması ve rapor edilmesi amacıyla gerçekleştirilen, kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir. Denetim üç şekilde gerçekleştirilebilir:

Bunlardan ilki, verilen bilginin bizzat muhatabı tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır. Bizzat denetim, şirket finansal işlemlerinin artması ve karmaşılaşması sebebiyle denetleyen açısından zahmetli ve masraflı bir faaliyettir. Ayrıca şirketlerin büyümesi ile muhatap sayısındaki artış, şirketlerde bizzat denetim yolunun kullanılmasını zorlaştırmıştır⁵. Bununla birlikte bizzat denetim hakkı, şahıs şirketlerinde pay sahiplerine tanınmıştır⁶. Diğer şirketlerin istedikleri takdirde menfaat sahiplerine böyle bir imkân sağlamalarının önünde kanuni bir engel bulunmamaktadır.

¹ **Çömlekçi**, Ferruh, Muhasebe Denetimi, Eskişehir 2001, s.2-4.

² **Karayalçın**, Yaşar, Muhasebe Hukuku, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, Sevinç Matbaası, 1988, s.197.

³ **Böckli**, Peter, Schweizer Aktienrecht, 3. Aufl. Basel 2005, N. 1809; **Eggmann**, Irene C., Die aktienrechtliche Verantwortlichkeit der Revisionsstelle bei der Abschlussprüfung, Zürich 1997, s.107; **Forstmoser** Peter/**Meier-Hayoz** Arthur/**Nobel**, Peter, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 33 N. 10.

⁴ **Böckli**, Aktienrecht, N. 1802; **Eggman** 107.

⁵ **Güredin** 10; Anonim şirketlerde pay sahiplerine bizzat denetim imkânı tanınmaması hk. Bkz. **Arslanlı**, Halil, Anonim Şirketler II-III, İstanbul, Fakülteler Matbaası, İstanbul: 1960, s.235.

⁶ Kollektif şirketlerde söz konusu bu denetim şirket ortakları tarafından TTK. 225'e göre

İkinci denetim şekli, finansal hata ve hilelerin önlenmesi ve tespiti için şirket içindeki birimlerce gerçekleştirilen finansal, uygunluk ve faaliyet denetimidir¹. Bu denetim iç denetim olarak da adlandırılmaktadır. Ancak denetçilerin bağımsız ve tarafsız karar alabilmeleri için gerekli koşulların sağlanmaması, denetçilerin ve yöneticilerin, genel kurulda aynı çoğunluk tarafından belirlenmeleri ve denetçilerin şirket yönetiminin etkisi altında kalma endişelerini beraberinde getirmektedir².

Nihayet üçüncüsü; şirket finansal bilgilerinin dış denetimidir. Dış denetim, şirket veya finansal bilginin muhatabı dışındaki bir denetçi tarafından denetimin gerçekleştirilmesidir. Dış denetim, kamu tarafından gerçekleştirilen idari denetim³ ile bağımsız ve tarafsız meslek mensuplarınca gerçekleştirilen bağımsız denetim olmak üzere ikiye ayrılır.

İdari denetimin amacı finansal bilgilerin denetiminden ziyade, şirketlerin kuruluşunda ve işleyişinde gerçekleştirilen işlemlerin hukuka uygunluğunun belirlenmesi, kanun ve yönetmeliklere uygun işlem yapmalarının sağlanmasıdır (TŞDY.4/I). İdari denetim, kapsamı çok geniş bir uygunluk denetimidir. Böyle bir denetimin ticaret şirketlerinin hukuka aykırı işlemlerinin tespitinde yararlı olacağı kuşkusuzdur⁴. Fakat öngörülen denetimin, TDS'ye göre yapılmayacağı, denetim kıstasları arasında TMS'ye yer verilmediği, sadece uygunluk denetimi niteliği taşıdığı, resen veya ihbarlar üzerine gerçekleştirildiği ve sürekli olmadığı görülmektedir. Dolayısıyla idari denetim, kapsamının genişliği, finansal bilgiler denetiminde bulunması gereken unsurların eksikliği ve sürekli olmaması nedeniyle güvenilir finansal bilgi ihtiyacının karşılamasına elverişli değildir.

yapılmaktadır. Adi komandit şirketlerde ise komandite ortak TTK.225, komanditer ortak ise TTK.310 hükümlerine göre denetim yapma imkânına sahiptir.

¹ **Gücenme**, Ümit/**Poroy Arsoy**, Aylin, “Türkiye’de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi” Mali Çözüm, 17. Dünya Muhasebe Kongresi Özel Sayısı, Kasım 2006, s.3; **Torosl**, Vefa, Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi, İstanbul: Seçkin Yayınevi, 2012, s.71.

² **Arslanlı**, Anonim Şirketler II-III 254-255.

³ İdari denetim hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Türk Ticaret Kanunu’na Göre Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’nın Anonim Şirketleri Denetleme ve İlgili Fesih Davaları, İstanbul 2007.

⁴ Kamu denetçilerin, idari denetim sırasında, şirketteki yanlışlık, eksiklik ve yolsuzlukları tespit etmeleri ve bunların soruşturulmasını sağlamaları sebebiyle dolaylı olarak şirket ve pay sahiplerini koruduğu hk. bkz. **Ans**ay, Turgut, Anonim Şirketlerde Murakebe Yolları, BATIDER 1961 C. 1 S. 1, s.53.

Finansal bilgilerin güvenilirliğini sağlanmanın maliyet ve zaman açısından en uygun yolu, konusunda uzman, tarafsız ve bağımsız üçüncü kişilerce denetim yapılmasıdır¹. Belirtilen ihtiyaçlar neticesinde şekillenen ve günümüz dünyasında finansal bilgilerin tamamlayıcı bir parçası olarak kabul edilen bu yol bağımsız denetimdir. Bağımsız denetimin amacı, şirketin finansal bilgileri ile önceden belirlenmiş ölçütler arasındaki uygunluk derecesinin, denetim raporu ve görüş yazısı vasıtasıyla kullanıcılara iletilmesidir. Bağımsız denetimle kamunun aydınlatılması, sermaye piyasasında güven ve şeffaflığın sağlanması, piyasa katılımcılarının hak ve yararlarının korunması temin edilmektedir².

II. BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI

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 bağlanması”dır (DenKHK.1/I-b). Yönetmelik ve tebliğlerde de, bağımsız denetimin benzer tanımlarına rastlanılmaktadır³. Öğretide ise, farklı tanımlar yapılmaktadır.

Bağımsız denetim *Tekinalp*’e göre, denetime tabi şirketler ile organik bağı bulunmayan, tarafsız ve uzman denetçilerce gerçekleştirilen, denetim sonuçlarının bir raporla belirlendiği sürekli bir denetimdir⁴.

¹ **Karayağın**, Yaşar. Muhasebe Hukuku, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara: Sevinç Matbaası, 1988, s.200, 2001; **Ansay** 45; **Toroslu** 44; **Sarıaslan**, Mücella, Bağımsız Dış Denetimin Ekonomik ve Mali Denetim Mevzuatı İçerisindeki Yeri, Vergi Sorunları Dergisi 1990/V, s.15.

² **Gücenme**, Ümit, Sermaye Piyasasında Denetim Aşamaları, Para ve Sermaye Piyasası Dergisi, Yıl: 8, S. 89, Temmuz 1986, s.45; **Çelik**, Aytekin. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, Ankara: Seçkin Kitabevi, 2005, s.54; **Toroslu** 79; **Güredin** 10, 25.

³ Bağımsız Denetim Yönetmeliği m. 4/I-a; Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22) Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi Ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik m. 5/I; Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik m. 5/I; Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek Ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik m. 5/I.

⁴ **Tekinalp**, Ünal, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, Anonim ve limited Ortaklıklar, Tek Kişi Ortaklığı, Ortaklıklar Topluluğu, Birleşme, Bölünme, Tür Değiştirme, 3. Baskı, İstanbul: 2013, s.419.

Toroslu'ya göre, denetim işini meslek olarak seçmiş, kendi adına bağımsız olarak çalışan kişilerce yerine getirilen, kanun ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin şirket faaliyetlerinin yapılması sırasında dikkate alınıp alınmadığının tespit edilmesi faaliyetidir¹.

Diğer bir kısım yazarlara göre ise, şirketteki değer hareketlerinin, tabi olduğu standartlara uygun şekilde yapılıp yapılmadığının, kar ve zararın doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığının, muhasebe ve genel organizasyonun iç denetime ve yönetimin ihtiyaç duyduğu bilgi akışına, elverişli olup olmadığının ve şirketin mevcut finansal tablolarının eksiksiz biçimde yansıtılıp yansıtılmadığının tespit edilmesi ve denetim sonuçlarının özetlenmesidir².

Kanaatimizce ise bağımsız denetim; şirket finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, muhasebe standartlarına, kanun veya sözleşmeyle belirlenen ölçütlere uygunluğunun, denetim kanıtları vasıtasıyla denetim standartlarına göre bağımsız, tarafsız ve uzman denetçiyle tespit edildiği, değerlendirildiği ve sonuçlarının rapora bağlandığı süreçtir.

Mevzuat ve öğretideki tanımlarda, bağımsız denetim kavramının unsurları üzerinde görüş birliği vardır. Bunlar, i. Denetimin tarafları, ii. Denetimin konusu, iii. Denetim kıstası, iv. Denetim kanıtları ve v. Denetim sonuçları, şeklinde sayılmaktadır. Bağımsız denetimin tarafları, denetlenen, denetleyen ve ilgili mevzuatça hedeflenen kullanıcılarıdır (BDY.7)³. İlgili mevzuat hükümleri ile belirlenen denetlenecek hususlar, bağımsız denetimin konusunu oluşturur (BDY.6/I)⁴. Bağımsız denetimin diğer bir unsuru, denetim konusunun uyumunun değerlendirildiği önceden belirlenmiş denetim

¹ **Toroslu** 70.

² **Kirmiki**, Yusuf, "Türkiye'de Devletin Değişik Amaçlı İşletme Denetimlerini ve İşletme İç Denetimleri Tamamlayıcı Yönleriyle Bağımsız İşletme Dışı Denetim", İşletmelerdeki Bağımsız Dış Denetim Semineri, Ankara 10-11 Mayıs 1985, s.156; **Bakır**, Mehmet, Denetim, Rize, Akademisyen Yayınevi, 2003, s.22; **Özel**, Salih, "Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetim Sisteminin Genel Değerlendirilmesi" MPD 15 Mart 1996, s. 43.

³ Ayrıntılı bilgi için bkz. § 3 ve § 4.

⁴ Zorunlu bağımsız denetimde bu unsur, TTK'ya göre denetlenmesi öngörülen finansal tablolar, yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistemler ile sair mevzuat uyarınca doğrudan veya dolaylı olarak denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından denetlenmesi, incelenmesi veya değerlendirilmesi öngörülen diğer hususlara ilişkin konuları kapsar (BDY. 6/II). Ayrıntılı bilgi için bkz. § 5, III.

kıstaslarıdır (BDY.8)¹. Finansal tabloların denetiminde genellikle, denetim kıstası olarak TMS belirlenmektedir. Denetim kıstası, kurallara uygunluk denetimi olarak tanımlanabilecek bağımsız denetimdeki finansal tablolardaki uygulaması denetlenecek olan kurallardır. Kanun ve sözleşmelerle buna ek olarak farklı kıstaslar öngörülebilir. Bağımsız denetçinin, denetim konusu ile denetim kıstasları arasındaki uyumu belirlemek için elde ettiği bilgi, belge ve beyanların tamamı, denetim kanıtları unsurunu oluşturur (BDY.9)². Denetimin ayrılmaz bir diğer parçası ise, denetçi tarafından denetim kanıtlarının TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun olarak hazırlanan denetim raporudur (BDY.10)³. Bağımsız denetim unsurları dikkate alınmadan yapılacak bağımsız denetim tanımının eksik olacağı kuşkusuzdur. Öte yandan ise, denetim unsurların içeriği, zorunlu ve isteğe bağlı denetim türlerine göre farklılık gösterebilir.

III. DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

A. DENETİMİN DÜNYADAKİ TARİHSEL GELİŞİMİ

Bugün kabul ettiğimiz anlamda olmasa bile iktisadi faaliyetlerin olduğu her dönemde denetim de olagelmıştır⁴. İktisadi yaşamın canlı olduğu bölgelerde denetim faaliyetlerinin daha yoğun olduğu ve gelişim gösterdiği de bir vakıadır. M.Ö. 3000 yıllarında Asurlularda kamu gelirlerinin denetlendiği⁵, Mısır ve Mezopotamya’da da yine aynı amaçla denetimlerin yapıldığı bilinmektedir⁶. Eski Yunan uygarlığında Mezopotamya’daki denetim uygulamalarından esinlenildiği, kamu görevlilerinin yurttaşlara hesap vermekle yükümlü tutulduğu görülmüştür. M.Ö. 1100 yıllarında Çin uygarlığında denetime ilişkin uygulamalara rastlanmıştır. Roma uygarlığında da kamu

¹ Denetim konusuna göre bu kıstas finansal tablolar açısından TMS; yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistem açısından TTK ve ilgili mevzuatın denetim kıstasına ilişkin hükümleri; diğer mevzuattan kaynaklanan denetim konuları açısından ise denetim kıstasıyla ilgili düzenlemeler veya bunların atıf yaptığı kurallar denetim kıstasını oluşturur (BDY. 8/I-II). Ayrıntılı bilgi için bkz. § 5, II, A, B; ayrıca bkz. § 8, II, B, 1, a.

² Ayrıntılı bilgi için bkz. § 15, VI.

³ Ayrıntılı bilgi için bkz. § 5, III, IV.

⁴ **Haftacı**, Vasfi, Muhasebe Denetimi, 2. Baskı, Kocaeli: Umutepe Yayınları, 2011, s.1; **Toroslul** 50.

⁵ **Sharkansky**, Ira,. “The Development of State Audit,” State Audit and Accountability, State of Israel Comptroller's Office, Jerusalem, 1991, s.5.

⁶ **Gürbüz**, Hasan, Muhasebe Denetimi, 4. Baskı, İstanbul 1995, s.20; **Toroslul** 50.

gelirlerinin kontrol edildiği ve mali denetim sisteminin geliştirildiği¹, İslam uygarlığının geliştiği VII. ve XII. yüzyıllar arasındaki dönemde ise İslam halifelerince, özel veya kamusal durum ayrımı yapılmadan, muhasebe ve denetim birimlerinin oluşturulduğunu gösteren yazılı kaynaklar bulunmaktadır².

Denetim, uzun süre menfaat sahibi veya görevlendirdiği temsilcisi vasıtasıyla gerçekleştirilmiştir. Fakat XIII. yüzyıl sonlarına gelindiğinde, denetim İngiltere’de mesleki bir faaliyet olarak kabul edilmiş, denetimi gerçekleştirenler için “auditor” meslek unvanı kullanılmaya başlanılmıştır. Ne var ki, ilk denetçilik meslek örgütü bundan çok sonraları 1581 yılında Venedik’te kurulmuştur³. Sanayi devrimine kadar geçen bu süreçteki denetim genel olarak devlet gelirlerini koruma amaçlı kamu denetimi niteliğindedir. Fakat XV. yüzyıl sonrasında denetim amacının gelir getiren mülklere ilişkin kayıtlarda hilenin varlığını belirlemek, kendisine fon teslim edilen kişilere hesap sormak, hilelerin ortaya çıkarılmasını sağlamak şeklinde genişlediği görülmektedir⁴.

XVIII. yüzyılla birlikte denetimde farklı bir döneme girilmiştir. 1719 tarihli İngiliz Şirketler Kanunu (Bubble Companies Act) ile şirketlerin kuruluşlarında denetlenmesi şartı getirilmiştir⁵. Sanayi devrimi sonucunda sermaye şirketlerindeki artışla birlikte XIX. yüzyıldan itibaren modern anlamda bağımsız denetim ortaya çıkmaya başlamıştır⁶. 1844 tarihli İngiliz Ticaret Kanunu (Joint Stock Companies Act)’nda şirketlere denetçi atanması zorunlu tutulmuştur. Bu kanunun akabinde “İskoç Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü” tarafından muhasebe denetimi yazılı hale getirilmiştir⁷. 1862 tarihli İngiliz Halka Açık Şirketler Kanunu ile anonim şirketlerin finansal tablolarının şirketten bağımsız bir denetçi tarafından denetleneceği, yükümlülük olarak

¹ China Audit Society, China Audit Society, “History and Development of State Audit in China,” State Audit and Accountability, 1999, s.254-259

² **Khan**, M. Arkam., “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş,” Çev.:Faruk Eroğlu ,Sayıştay Dergisi, S.19, Ekim-Aralık 1995, s. 3.

³ **Toroslu** 50.

⁴ **Toroslu** 51.

⁵ **Ulusoy**, Yasin, Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim, İstanbul 2007, s.68.

⁶ **Defliese**, Philip L./**Jaenicke**, Henry R./**Sullivan**, Jerry D./**Gnospeilius**, Richard A. Montgomery’s Auditing, 10. Bası: Wiley& Sons, 1984, s.9-10.

⁷ **Duman**, Ömer, Muhasebe Denetimi ve Raporlama, 2. Baskı, Ankara: TESMER Yayını, 2008, s.10; **Toroslu** 52.

düzenlenmiştir¹. İngiltere’deki gelişmeleri, Kara Avrupası ve Amerika’daki şirketler hukukundaki düzenlemeler takip etmiş, birçok ülkede denetim meslek örgütleri kurulmuştur. Bu dönemde denetim, şirket hesaplarındaki hata ve hilelerin tespit edilmesini amaçlamaktadır.

XX. yüzyılın başında ortaya çıkan dünya ekonomisindeki gelişmeler denetimin amacının değişmesine neden olmuştur. Denetimin amacı, 1930’lu yıllara kadar bilanço ve gelir tablosunun doğruluğunun onaylanması, sonrasında ise finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında görüş oluşturulması olarak belirlenmiştir². Dönemsel olarak bağımsız denetimin amacındaki bu değişimin sebebi, denetim sonuçlarıyla ilgilenen taraflardaki değişimdir. Sanayi devrimi öncesi denetim sonuçlarıyla sadece fon veya gelir sahipleri, vergi denetiminde ise devlet ilgilenmekteyken, sanayi devrimi sonrasında şirketlerin artması ile birlikte denetim sonuçları ile ilgilenen çevre genişlemiş, pay sahipleri ve alacaklılar da bu çevreye katılmıştır. 1930’lardan sonra ise verilen finansal bilgilerin ilgililerine sendikalar, işçiler, müşteriler ve diğer gruplar da dâhil olmuştur.

XX. yüzyılda uluslararası ticarete büyük bir artış yaşanmış olmasına rağmen ülkelerin muhasebe ve denetim standartları konusundaki anlayış farklılıkları, ticaretin gelişmesini sekteye uğratmıştır. Bu sebeple ülkeler arasındaki denetim mevzuatının uyumunun sağlanabilmesi için ortak standartlar oluşturacak, uluslararası örgütler kurulmuştur. Bu örgütlerden biri de IFAC’tır. 1977 yılında 160 ülkenin katılımıyla kurulan IFAC’ın çalışmaları sonucunda, uluslararası denetim standartları, denetçilerin uyacağı etik kurallar hazırlanmıştır. AB dâhil birçok ülkenin katılımıyla bu düzenlemeler kabul edilmiş ve ülke mevzuatlarında uyum sağlanmıştır³.

AB ekonomik entegrasyonu çerçevesinde, AB sınırları içerisinde tek pazarın iyi bir şekilde işleyebilmesi amacıyla, Avrupa Birliği şirketler hukuku, hem AB yasaları hem de çok taraflı uluslararası anlaşmalar kapsamında düzenlenmektedir⁴. AB’de yapılan

¹ Stettler, Howard F., Auditing Principles, 3. Bası Prentice Hall, Englewood Cliffs, 1970, s.19.

² Güredin 14; Yılancı/Yıldız/Kıracı 8-9.

³ Köksal, Aytaç, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Sermaye Piyasası Mevzuatı Bankacılık Mevzuatı Açısından ve Karşılaştırmalı Olarak Bağımsız Denetim Sözleşmesi, İstanbul: Beta, 2009, s.42.

⁴ Avrupa Birliği; Üye Devletler tarafından uyumlu hale getirilmiş muhasebe standartlarının oluşturulması hedefi çerçevesinde, “Uluslararası Mali Raporlama Standartları” planı ile “Genel

ortak mevzuat çalışmalarından bir kısmı, şirketlerde muhasebe ve denetim standartları hakkındadır. Bu hususta ilk yönerge 1978/660/ECC sayılı Dördüncü Konsey Yönergesi'dir. Yönergeyle belirli türdeki şirketlerin hazırlayacağı ve yayınlayacağı yıllık hesaplar ve bu hesapların denetlenmesine ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Sonrasında 1983/349/EC sayılı Yedinci Konsey Yönergesi'nde topluluk şirketlerinin mali tablolarının hazırlanması ve açıklanması konusunda hükümlere yer verilmiştir¹. Sonrasında ise, AB'nin zorunlu bağımsız denetimle ilgili 1984/253/EEC sayılı Sekizinci Konsey Yönergesi kabul edilmiştir². Yönerge, şirketlerde zorunlu denetim, denetçilerin eğitimi, uzmanlığı, bağımsızlığı ve sorumlulukları hakkında düzenlemeler içermektedir³.

Şirketlerin finansal bilgileri muhasebeleştirme işlemleri⁴, denetime tabi şirketlerin çerçevesi ve bağımsız denetçinin sahip olması gereken niteliklere dair düzenlemeler, Avrupa Birliği'nin dördüncü⁵, yedinci⁶ ve sekizinci⁷ şirketler hukuku yönergeleri ile Avrupa Birliği müktesebatı içinde ortak bir düzenlemeye tabi tutulmuştur. Buna karşın Avrupa Birliği hukuku açısından bağımsız denetçinin, denetim yapılan şirket ve üçüncü kişiye karşı sorumluluğu hususunda düzenleme yapma yetkisi AB veya AET üyesi devletlere bırakılmıştır. Her ne kadar Avrupa Komisyonu bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının özel hukuk sorumluluğunun sınırlandırılmasına yönelik 05.06.2008 tarihinde bir öneri yazısı hazırlamışsa da, her üye devlet kendi tasarrufu ile bağımsız denetçilerin özel hukuk sorumluluk sınırını ve bağımsız denetimden yararlanan üçüncü kişiyi belirleyebilir⁸.

Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ni kabul etmiştir.

¹ **Karahan**, Sami (Edit)/Aral. **Şirketler Hukuku**, 2. Baskı, Konya: Mimoza Yayıncılık, 2013, s.8, 10.

² **Karahan/Aral** 11.

³ **Toroslu** 56-57; **Ulusoy** 65-66.

⁴ Muhasebe işlem ve hizmetleri, belli bir dönem içindeki değer hareketlerini tespit edip, bunları kaydetmeyi amaçlayan defter tutma faaliyetinden (Buchführung), işletme içinde kayıt, belge ve hesap sistemi kurma, gözetme ve sonuçlarını tespit ederek, bunu belgelerle yöneticilere doğru ve tam bilgi verme şeklindeki muhasebe faaliyetinden (Rechnungswesen) ve muhasebe sistemi, defter ve belgelerini, bunların sonuçlarını incelemek, bunları muhasebe ve hukuk kurallarına uygunluğunu tespit etmeye yarayan denetim faaliyetinden (Prüfung) oluşmaktadır. **Karayaşım** 7-8.

⁵ 78/660/EEC sayılı Dördüncü Konsey Yönergesi, ayrıntılı bilgi için bkz. **Karahan/Aral** 8 vd.

⁶ 83/349/EEC sayılı Yedinci Konsey Yönergesi, ayrıntılı bilgi için bkz. **Karahan/Aral** 10-11.

⁷ 84/253/EEC sayılı Sekizinci Konsey Yönergesi, ayrıntılı bilgi için bkz. **Karahan/Aral** 11.

⁸ **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 1.

B. DENETİMİN TÜRKİYE’DEKİ TARİHSEL GELİŞİMİ

1. Cumhuriyet Öncesi Dönem

Göçebe yaşam tarzından dolayı ilk Türk devletlerinde denetime ilişkin yazılı bir kaynağa ulaşılamamıştır. Fakat M.S. 745 yıllarında kurulan Uygur Devleti’nde, düzenli bir muhasebe kaydı sistemi niteliği taşımamakla birlikte, devlet harcamalarında denetime yönelik kayıt sistemi olduğuna ilişkin belgelere rastlanılmıştır. Karahanlılar döneminde ise devlet işlerine yönelik hesap düzeni ve muhasebe faaliyetlerine ilişkin ilk ciddi bilgiler 1070 yılında yazılan “Kutadgu Billig”de bulunmaktadır¹. XI. yüzyıl sonrasında Büyük Selçuklu Devleti döneminde vergi ve ikta sisteminde² denetimin yapıldığı görülmüştür. İktâ sahipleri olan memurlar aynı zamanda vergilerin toplanmasından da sorumlu tutulmuştur³. XIII. yüzyılda İlhanlılar döneminde ise dönemsellik ve tek para birimi kullanma şeklindeki muhasebenin temel kavramları yolsuzlukların önlenmesi amacıyla uygulanmış, geliştirilen bu kurallar pek çok kitapta açıklanmıştır⁴. Anadolu Selçuklu Devleti döneminde de İlhanlıların uyguladığı sistemin etkili olduğu görülmektedir⁵.

Osmanlı Devletinin ilk yıllarında benzer amaçlarla kamu denetiminin yapıldığı, I. Murat döneminde, bu denetim görevinin “Defterdarlar”a ait olduğu, bu görevin “Başbaki Kulluğu” vasıtasıyla gerçekleştirildiği, maliye memurları ya da devlete ait bir gelirden usulsüzlük yapanların bu kişilerce denetlendiği görülmektedir⁶. Osmanlı Şeriye Sicillerine göre amme menfaatinin gözetilmesi amacıyla her türlü mali içerikli konuda “Kadı”lar yetki sahibidir. Özellikle “Kadı”ların bölgelerindeki muhasebat ile ilgili

¹ **Avder**, Erdoğan, Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği, (Erişim Tarihi: 04.02.2015, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan/002/>)

² Bir kişinin mülkiyetinde olmayıp devlete ait olan toprakların vergilerinin veya gelirlerinin asker veya sivil erkâna hizmet ve maaşlarına karşılık verilmesi.

³ **Dinç**, Ahmet/**Sayın**, Fatih Mehmet/**Halow**, Niyaz Myrat; Türkmenistan Kaynaklarına Göre Büyük Selçuklu İmparatorluğunda Devlet Ve Ekonomi; Prof. Dr. Enver Konukçu Armağanı, 2012, s.110-111.

⁴ **Avder**, Erdoğan, Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği, (<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan/002/>)

⁵ **Köprülü**, Fuat, Osmanlı Devletinin Kuruluşu, Ankara: 1959, s. 63.

⁶ **Akgündüz**, Ahmet, Osmanlı’dan Cumhuriyet’e Sayıştay (Divan-ı Muhasebat), Osmanlı Araştırmaları Vakfı Yayınları, İstanbul 2012, s. 21, 24.

işlemlerin yerine getirilmesi ve kontrol edilmesinden de sorumlu tutuldukları, aldıkları kararları da şeriye sicillerine kaydettikleri anlaşılmaktadır¹.

Tazminat döneminde yeni hukuki düzenlemelere paralel olarak şirketleşmenin başlaması, denetimde de yeni bir anlayışın doğmasına zemin hazırlamıştır. Bu dönemde 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret çıkartılmıştır. Kanunname-i Ticaret m.3 ve 4'e göre, tüccarlar defter tutmakla yükümlüdür. Her tacirin yevmiye defteri tutması, günlük alacak ve borçlarını bu deftere kaydetmesi zorunludur. Ayrıca tacirler, bilanço defteri tutmak ve bütün mal varlığını, menkul kıymetlerini, borç ve alacaklarını da bu deftere kaydetmekle yükümlüdür. Aynı Kanun'un 5. maddesiyle, söz konusu defterlerin ticarethane memurlarınca denetlenmesi ve tasdik edilmesi zorunlu tutulmuştur². Fakat bu kamu denetimi dışında, şirketlerde denetim organının düzenlenmediği görülmektedir. Kanundaki eksikliklerin giderilmesi amacıyla 29 Kasım 1882'de Anonim Şirket Nizamname-i Dâhilîsi³ yayımlanmıştır. Nizamname'nin 30. maddesiyle, anonim şirketlerde, "genel kurul her türlü hesabın tetkiki için gerek hissedarlar arasından gerekse dışarıdan bir veya daha çok sayıda müfettiş tayin eder" hükmü getirilmiştir. Böylece anonim şirketlerde zorunlu organ denetimi öngörülmüştür⁴.

2. Cumhuriyet Sonrası Dönem

Osmanlı Devleti'nin son döneminde öngörülen anonim şirketlerdeki zorunlu denetim organı, varlığını cumhuriyet döneminde 1926 tarihli Ticaret Kanunu'nda da devam ettirmiştir. Kanun'un 348 ve devamı maddelerinde murakıplar, şirket umumi muamelelerini denetlenmek ve bütçesini belirlemekle görevlendirilmiştir⁵. Ayrıca murakıplar şirket bilançosunu denetlemekle de vazifelidir (ETK.354/VI). Murakıpların görevlerini iyiniyetle gerçekleştirmemeleri durumunda ise sorumlu tutuldukları

¹ **Büyüksalvarcı, Bezirci, Uz, Güven**, "Records Of Kadı" Fundamental Of Accrual Accounting: A Research About Konya During The Year "1848" (Hegira 1264), 12 th World Congress of Accounting Historians, İstanbul, 2008; **Karasioğlu, Fehmi/Bezirci** Muhammet, "Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi" S.Ü. İİBF Dergisi, Yıl 2011, C. 15, S.21, s.575.

² **Balcı, Ramazan/Sırma, İbrahim**, Ticaret ve Ziraat Nezareti Memalik-i Osmaniye'de Osmanlı Anonim Şirketleri, İstanbul: Ekonomik ve Sosyal Tarih Yayınları, 2012, s.19.

³ **Sırma, İbrahim**, Osmanlı Anonim Şirketlerinde Kar Dağıtım, Akdeniz Üniversitesi Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi Yıl 2011, C. 3, S. 2 (s.117-136) s.120-121.

⁴ **Yılmaz, Celali**, Osmanlı Anonim Şirketleri, İstanbul: Scala Yayıncılık, 2011, s 52, 53.

⁵ **Hirsch, Ernst E.**, Türk Ticaret Kanunun Esaslarına Göre Ticaret Hukuku, Çev. Galip Mustafa, Cihan Matbaası: 1935, s. 310.

görülmektedir (ETK.358). 1927 yılında Ticaret Tatbikat Kanunu'nun 13. maddesine dayanılarak çıkarılan Talimatname¹ ile anonim şirketlerde kamu denetimi de öngörülmüştür.

ETK'yi yürürlükten kaldıran 1956 tarihli eTK'da anonim şirketlerde denetim konusu "murakıplar" başlığı altında 347 vd. maddelerde düzenlenmiştir. Denetimle ilgili olarak ETK'da var olan anonim şirketlerdeki zorunlu organ sisteminin devam ettirildiği görülmektedir. Denetim organı, kamuyu aydınlatmadan ziyade şirket içi bilgi üreten bir konuma sahiptir². Ayrıca, kanunun ve esas sözleşmenin verdiği görevleri hiç veya gereği gibi yerine getirmeme sebebiyle oluşacak doğrudan ve dolaylı zararlardan anonim şirket denetim organının sorumlu olduğu da kanunda düzenlenmiştir.

Eski ticaret kanunları döneminde gerçekleştirilen organ denetimi, şirket muhasebesinin vergi matrahının tespitine yönelik tutulması, denetçilerin uzman kişilerden seçilmemesi, bağımsızlığının ve tarafsızlığının güvence altına alınmaması sebepleriyle beklenen faydayı sağlanamamıştır.

Bağımsız denetim konusundaki ilk adımlar 1970'li yıllarda atılmıştır. Bu dönemde Türk şirketler, dış kredi kaynaklarından yararlanmak istediklerinde, kreditor bankaların bağımsız denetim şartıyla karşılaşmıştır. Sonraki yıllarda, bağımsız denetimin gelişimi ise, Türkiye'ye gelen yabancı sermaye ile bağlantılıdır. Yabancı sermayeli şirketlerin, merkezleri için konsolidasyon ihtiyacı, yatırım teşvikleri, iş ortaklıkları gibi konularda danışmanlık istekleri sonucunda bağımsız denetim talebi artmıştır. Bu dönemde gerçekleştirilen denetim, isteğe bağlı bağımsız denetimdir³.

Zorunlu bağımsız denetim, ilk olarak 1987 yılında bankacılık sektörü için öngörülmüştür⁴. Ülkemiz sermaye piyasalarında "bağımsız denetim" konusunda

¹ Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan ve Bakanlar Kurulu'nun 4944 sayılı kararnamesi ile 23.03.1927 tarihinde kabul edilen TalimatnameSöz konusu talimatname 29.05.1934 tarihli İktisat Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun'un 5. maddesine dayanılarak çıkarılan 1944 tarihli Nizaname ile değiştirilmiştir. **Ansay** 50.

² **Gücenme/Arsoy** 315.

³ **Uzay/Tanç/Erciyes**, "Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe" s.3

⁴ 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu m. 43 uyarınca yayımlanan "Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığının Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliği RG. 16.01.1987, S. 19343.

düzenleme yetkisi SPK'ya verilmiştir (SerPK.16, 22/d-e). Bu yetkiye dayanarak SPK “Sermaye Piyasasında Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik”i çıkarmıştır¹. SPK tarafından çıkarılan Seri: X No: 16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ²”le bağımsız denetime ilişkin denetim standartlarını da içeren geniş bir mevzuata sahip olunmuş, Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır. Sonrasında uluslararası denetim standartlarına uyumun sağlanması amacıyla Seri: X, No: 22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ³” yayınlanmıştır. Aynı dönemde “Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik⁴” yürürlüğe girmiş, sigorta ve reasürans şirketlerinin bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiş, denetim raporunun düzenlenmesinde, kamuya ilanında ve bu yönetmelik ve sigortacılık mevzuatında düzenlenmeyen hususlarda SPK tebliğlerine yollama yapılmıştır (m.10). Ayrıca, birçok yönetmelikte bağımsız denetim yükümlülüğü öngören hükümlere yer verilmiştir⁵. Bu düzenlemelere göre bağımsız denetim faaliyetinin YMM veya SMMM'den oluşan bağımsız denetim kuruluşlarınca yerine getirilmesine karar verilmiştir. Bağımsız denetimi gerçekleştirecek meslek mensuplarına yönelik düzenleme ise, 1989 yılında yapılmıştır⁶.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu⁷ ile denetim alanındaki parçalı yapının ortadan kaldırılması, AB yönergelerine uygun modern denetim hukukunda geçerli olan bağımsız denetim esaslarına dayalı bir sistem kurulması amaçlanmıştır. Kanunun yasalaşmasından önce, sadece SerPK'ya tabi şirketler ile özel kanunlarda düzenlenen farklı statülerdeki bazı şirketlerde “bağımsız denetim” zorunluyken, TTK ile tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi tutulmuş, ayrıca işlem denetimi kurumu getirilmiştir. Ayrıca

¹ RG. 13.12.1987, S. 19663.

² RG. 04.03.1996, S. 22570.

³ RG. 12.06.2006, S. 26196.

⁴ RG. 04.06.1996, S. 22656.

⁵ Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik m.1, Tarımsal Üretici Birlikleri ile Tarımsal Üretici Merkez Birliklerinin Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik, Erişim ve Arabağlantı Yönetmeliği m. 12/IV, Finansal Kiralama Factoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik m.26.

⁶ “3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”, RG. 13.06.1989, S. 20194.

⁷ RG. 14.02.2011, S. 27846.

sağlıklı bir finansal raporlama için gerekli olan TMS'ye dayalı finansal raporlama uygulamasına geçilmiştir.

Ancak TTK'nın bağımsız denetime yönelik getirdiği yenilikler, özellikle denetlenen şirketlerin büyük bir muhalefetiyle karşılaşmıştır. Baskılar karşısında TTK'nın birçok hükmü kanun yürürlüğe girmeden 6335 sayılı Kanun ile değiştirilmiş veya yürürlükten kaldırılmıştır. Bahsi geçen hükümlerin büyük kısmı, bağımsız denetim sistemine ilişkin hükümlerdir. Söz konusu Kanun'la, TTK.88'de düzenlenen ticari defterlerin (muhasebenin) TMS'ye uygun tutulmasından vazgeçilmiş, ticari defterlere ilişkin VUK hükümlerine dayalı uygulama devam ettirilmiştir. TMS'nin ise sadece finansal tabloların düzenlenmesinde dikkate alınmasına karar verilmiştir. İşlem denetimi kurumu ise tamamen kanundan çıkarılmıştır. Bir diğer önemli değişiklik, tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olma uygulamasından vazgeçilmesidir. Bağımsız denetim, sadece Bakanlar Kurulu'nun belirlediği ölçütlere uygun sermaye şirketleri için zorunlu tutulmuştur. Ancak yapılan değişikliklerle, sadece bir kısım sermaye şirketinin denetime tabi tutulması, geri kalan sermaye şirketleri açısından denetimle ilgili düzenleme yapılmaması, bu şirketlerin denetiminde boşluğa sebep olmuştur. Bundan dolayı, 6455 sayılı Kanun'la¹, TTK'nın 397. maddesine iki fıkra eklenerek (TTK.397/V, VI), bu anonim şirketler açısından denetim bahsinin Bakanlar Kurulu'nca çıkarılacak denetim yönetmeliği ile düzenleneceği belirtilmiştir. Yapılan değişikliklerle, TTK'nın denetim hükümleri arasındaki uyumun bozulmuş ve etkileri azalmıştır. Bu olumsuzluklara karşın TTK'daki düzenlemelerin bağımsız denetimin Türkiye'deki gelişimine büyük katkı sağladığına şüphe yoktur.

Türkiye'deki bağımsız denetimle ilgili en önemli gelişmelerden bir diğeri de, TTK'ya dayanılarak çıkarılan, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kuruluşuna dair 660 sayılı KHK (DenKHK)²'dir. DenKHK'nın amacı farklı otoriteler tarafından aynı alanda farklı düzenlemeler yapılmasının neden olduğu, bağımsız denetim alanındaki karmaşanın ortadan kaldırılması, finansal tabloların ülke genelinde tek tip düzenlenmesi ve denetim standartlarında yeknesaklığın, etkin bir kamu

¹ RG. 11.04.2013, S. 28615.

² RG. 02.11.2011, S. 28013.

gözetim sistemi oluşturularak bağımsız denetim alanında gerekli kalite ve güvenilirliğin sağlanmasıdır. Bu amacın gerçekleştirilmesi için KHK ile kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu kurulmuştur.

§ 2. BAĞIMSIZ DENETİMİN GEREKLİLİĞİ

I. KAMUYU AYDINLATMADA BAĞIMSIZ DENETİMİN YERİ

Sermaye piyasasında yatırımcının hedefi, daha fazla kar elde edilmesini sağlayacak yatırım tercihinde bulunmaktır. Yatırım yapılacak şirketler arasında seçim yapılabilmesi, şirketlerden yatırımcılara doğru bilgi akışının sağlanmasını gerektirir. Bahsi geçen bilgiler, şirketin mali yapısına, karlılığına, rekabet gücüne, yönetimine, işlem hacmine, sermaye piyasasındaki yatırım araçlarının cari fiyatına ilişkindir. Yatırımcının kararı, bu bilgiler ışında şekillenecektir. Yatırım kararlılığı içinde bulunanların aynı düzeyde bilgilendirildiğini söylemek ise mümkün değildir. Bunun çeşitli sebepleri vardır. Bunlardan ilki, şirketin mali durumu veya yatırım aracı hakkında verilen eksik, yanlış veya yanıltıcı bilgilerdir. Zamanında yapılmayan bilgilendirmeler de bu kapsamda değerlendirilmelidir. İkincisi, şirket yöneticileri ve hâkim pay sahiplerinin şirkete yakınlıkları dolayısıyla yatırımcılara göre, şirketin mali durumu veya yatırım aracı hakkında daha fazla bilgi sahibi olmasıdır. Üçüncüsü ise, bireysel yatırımcıların, şirketin veya yatırım araçlarının güvenilirliğini ve sağlamlığını değerlendirme yeteneğinin kurumsal yatırımcılara göre daha az gelişmiş olmasıdır. Sermaye piyasasında bilgi dağılımındaki sözü edilen aksaklıklardan yatırımcılar zarar görmektedir. Bu sorunların giderilmesi için öngörülen çözümlerden biri kamuyu aydınlatmadır.

Kamuyu aydınlatma, XVIII. yüzyıl sonundan beri tartışılan bir kavramdır. Günümüze kadar gelen süreçte kamuyu aydınlatmanın, uygulama alanının genişlediği ve yeni boyutlar kazandığı görülmektedir. Fakat temel ilkeleri ve özü aynı kalmıştır¹. Kamuyu aydınlatma aynı zamanda kurumsal yönetim ilkelerinden biridir. Bu ilke “Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkesi” olarak ifade edilir. Şeffaflık ilkesi esasen, şirketin yönetim ve ekonomik durumunun ilgililer tarafından bilinmesini, kararlarını etkileyecek tüm hususlardan haberdar edilmelerini de gerektirdiği için, kamuyu aydınlatmanın bir özelliği olarak kabul edilmelidir².

¹ **Tekinalp**, Bilanço, 11.

² **Pash** Ali, Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi, 2. Bası, İstanbul 2004, s.165; Şeffaflık ilkesi ve kamuyu aydınlatma ilkesinin eş anlamlı olduğu görüşü için bkz. **Tekinalp(Poroy/Çamoğlu)** N. 1457a.

Kamuyu aydınlatma sonucunda menfaat gruplarının niteliklerine göre, şirket hakkında farklı kapsamlarda bilgi verilmektedir. Bu bilgilendirme pay sahipleri açısından, şirketin mali durumu, iktisadi faaliyeti ve ortaklıktaki birbirine girmiş olan menfaatlerin gösterilmesidir. Yatırımcılar açısından, kararlarını şekillendirecek derecede, gerekli aydınlatmanın gerçekleştirilmesidir. Toplum açısından yapılacak bilgilendirme ise, aynı işletme kolunda çalışan diğer işletmelerle karşılaştıracak kadar kamunun aydınlatılmasıdır¹. OECD ilkelerinde, şirketin mali performansı, sermaye yapısı ve şirketin yönetimi dahil, şirketle ilgili bütün esaslı konularda, zamanında ve doğru bir şekilde kamunun aydınlatılması hedeflenmektedir. Böylece ilgililere yeterli düzeyde bilgi sahibi olarak haklarını daha bilinçli ve rasyonel şekilde kullanmaları imkânı tanınmakta, yatırım kararlarında haksız şekilde yanılgıya düşürülmeleri engellenmektedir.

Kamuyu aydınlatma ilkesinin farklı tanımları yapılmaktadır. *Tekinalp*'e göre, “pay sahipleri ve şirket alacaklılarının menfaatlerini korumaya ve haklarını bilinçli ve etkili bir şekilde kullanmaya yardım eden; gelecekteki pay ve tahvil sahiplerinin ve sermaye piyasasının diğer ilgililerinin aldatılmalarını önleyip, ortaklık yararına kazanılmalarını sağlayan; özel ekonomik gücün, milli iktisadın gereklerine ve faydasına uygun çalışmasını gerçekleştiren; gerek iç, gerek dış denetimi kapsamı içine alan, ilkelerin tümü”² kamuyu aydınlatmadır. Bir diğer tanıma göre ise, kamuyu aydınlatma, şirket tüzel kişiliği tarafından şirketin durumu ve iktisadi faaliyetleri hakkında yaptığı açıklamaların ve verdiği bilgilerin tamamıdır³. OECD ise ilkeyi, şirketlerin finansal durumu, performansı, sermaye ve idari yapısı hakkında kamunun zamanında ve yeterli bilgiyle aydınlatılması olarak tanımlanmıştır⁴.

¹ **Kronstein, Heinrich/Claussen**, Carsten Peter: Publizität und Gewinnverteilung im Neuen Aktienrecht, Frankfurt am Main 1960, s.9; **Tekinalp, Ünal**, Anonim Ortaklığın Bilançosu ve Yedek Akçeleri, İstanbul 1979, s.13.

² **Tekinalp**, Bilanço 53.

³ **Kronstein/Claussen** 9.

⁴ OECD Kamuyu Aydınlatma İlkeleri “ A. Şirketin finansal durumu ve faaliyet sonuçları, büyük pay sahipleri, yönetim kurulu üyeleri ve idarecileri, öngörülebilir önemli risk faktörleri, işçiler ve menfaat sahipleriyle ilgili önemli konular, idare yapısı ve politikaları ve ortaklık hedefleri hakkında önemli bilgiler açıklanmalıdır. B. Finansal, finansal olmayan ve denetime ilişkin kamuya açıklanacak bilgiler uluslararası kabul görmüş veya ulusal standartlara uygun olarak hazırlanmalı ve kamuya açıklanmalıdır. C. Şirketlerin mali tabloları, yıllık denetimin objektif kontrolü sağlanması açısından bağımsız denetçi tarafından denetlenmelidir. D. Bilgileri açıklama yöntemleri bilgilerin kullanıcılarına doğru, zamanında ve etkili olarak ulaşmasını sağlayacak şekilde oluşturulmalıdır.”

Kamuyu aydınlatmanın, pay sahipleri dışında şirketle ilgili gelecekteki pay ve intifa senedi sahiplerine ve tahvil alacaklılarına da yöneldiği açıktır¹. Fakat kamuyu aydınlatmanın muhatap çevresinin sınırları hakkında bir görüş birliği yoktur. Pay sahipleri, şirket alacaklıları ve şirketle doğrudan bağlantı halindeki üçüncü kişinin bir kısmının veya tamamının, bu muhatap çevrenin içine girdiğini savunan çeşitli görüşler mevcuttur².

Kamuyu aydınlatmanın menfaat sahibi olarak adlandırılan bu kişiler bakımından iki önemli yönü vardır; şekli ve maddi kamuya aydınlatma. Kamuyu aydınlatmanın bu yönleri aynı zamanda birbirlerini de tamamlar mahiyettedir. Şekli kamuyu aydınlatmada, bilgi ve açıklamaların kamuya yayın, bildirme, ilan etme, tescil ettirme biçimlerinde yayımlanıp ilan edilmesi söz konusudur³. Yine belirli bir muhatap çevresine yapılan açıklamaların tümü de, kamuyu aydınlatma olarak kabul edilmektedir⁴. Ancak kamuyu aydınlatma kapsamında yapılacak açıklama ve ilanların muhataplara ulaştırılması, tüm araçları kapsayacak şekilde yorumlanmamalıdır. Sadece muhatap kişilerin bilgi sahibi olmasını sağlayacak ilanların yapılması yeterlidir⁵.

Şekli anlamda kamuyu aydınlatmanın amacına ulaşabilmesi ancak maddi anlamda kamuya aydınlatmanın da gerçekleşmesi ile mümkündür. Maddi anlamda kamuyu aydınlatma, yayımlanan ve ilan edilen bilgilerin, içeriklerinin açıkça anlaşılabilmesidir⁶. Ayrıca bilgiler yeterli, doğru ve dürüst olmalıdır. Buna ilaveten bilgilendirmenin zamanında yapılması da maddi anlamda kamuyu aydınlatmanın özelliklerindendir. Kamuyu aydınlatma ilkesinin en çok uygulama bulduğu alan şirket hesapları ve finansal tablolarıdır⁷. Açıklanan ve yayımlanan finansal bilgi ve belgelerin gerçeği yansıtması için gereken sistemler de maddi anlamda kamuyu aydınlatmanın parçasıdır⁸.

¹ **Tekinalp**, Bilanço 14.

² **Tekinalp**, Bilanço 13-17; **Kabaalioglu**, Haluk A., Sermaye Piyasasında Kamuyu Aydınlatma İlkesi, İstanbul 1985, s.222; **Kaya** 15-18.

³ **Tekinalp**, Bilanço 51.

⁴ **Kaya** 18.

⁵ **Pash** 167.

⁶ **Tekinalp**, Bilanço 52.

⁷ **Tekinalp**, Bilanço 40.

⁸ **Pash** 168.

Kamuyu aydınlatma bilgi ve belgelerinin gerçeği yansıttığı, yani doğruluğu, açıklığı, yeterliliği ve dürüstlüğü ancak bağımsız, tarafsız ve uzman denetçilerce yapılacak inceleme ile belirlenebilir. Dolayısıyla bu bilgi ve belgelerin gerçeği yansıttığı konusunda bağımsız denetçinin verdiği teminat ile yatırımcıların gerçek anlamda korunmaları sağlanmaktadır. Bu işlevinden dolayı bağımsız denetim kamuyu aydınlatmanın ayrılmaz bir unsuru olarak kabul edilmektedir¹.

Türk mevzuatında kamuyu aydınlatma ilkesi ve ayrılmaz bir parçasını oluşturan bağımsız denetimle ilgili hükümler hem TTK hem SerPK’da yer almaktadır. Gerçekten, TTK’nın denetimle ilgili hükümlerinin amacı denetim sonuçlarının kamuyu aydınlatma ilkeleri doğrultusunda hazırlanmış bir denetim raporu ile pay sahiplerine ve ilgililere sunulmasıdır². Bu amaçla, TTK.397/IV kapsamındaki sermaye şirketlerinin finansal tablolarının; muhasebe standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin hükümlerine ve dürüst resim ilkesine uygunluğu denetlenmekte (TTK.398/I), denetim ise TDS’ye göre, şirketle organik bağı olmayan, bağımsız, tarafsız ve uzman denetçiler tarafından yapılmaktadır (TTK.397/I). Yıllık faaliyet raporunun finansal hükümlerinin de kamuyu aydınlatma amacıyla bu şekilde denetime tabi tutulduğu görülmektedir (TTK.397/I, 398/I). TTK hükümlerine göre yapılan denetim, OECD kurumsal yönetim ilkelerinde bağımsız denetim için öngörülen asgari niteliklere sahiptir. Fakat söz konusu hükümlerin sadece TTK.397/IV kapsamına giren sermaye şirketlerine uygulanacak olması ve şekli kamuyu aydınlatma için öngörülmüş olan TTK.1524’deki denetim sonuçlarının yayınlanması zorunluluğunun kaldırılması, TTK’nın kamuyu aydınlatma amacına zarar vermiştir.

TTK’da bahsi geçen eksikliklerin SerPK’da olmadığı görülmektedir. Sermaye piyasasında, yatırımcıların şirketlerin ekonomik durumları hakkında yeterli ve doğru bilgilenmeleri ve bu çerçevede yatırım tercihlerini yapabilmeleri bakımından kamuyu aydınlatma ayrı bir önem taşımaktadır. Bu sebeple SerPK’da kamuyu aydınlatma belgeleri özel hükümle düzenlendiği gibi, birçok hükümde de kamuyu aydınlatmaya yönelik tedbirler öngörülmüştür. Yatırımcı güveninin oluşturulması ile bilgiden doğan sorumlulukların belirlenmesi açısından kanunda dengeli bir yaklaşım benimsenmeye

¹ Pash 168.

² TTK Gerekçe m.397.

alışılış ve kamuyu aydınlatma belgeleri ile duyurulan bilginin sermaye piyasaları açısından önemi vurgulanmıştır (SerPK.32). Kamuyu aydınlatma belgelerinde yer alan veya bu belgelere dayanak olmak üzere hazırlanan bağımsız denetim raporlarındaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgilerden dolayı bağımsız denetim kuruluşları ayrıca sorumlu tutulmuştur (SerPK.32/II). Kamuyu aydınlatmanın SPK tarafından çıkarılan tebliğlerle, önemli ölçüde genişletildiğı de görülmektedir.

Öğreti ve uygulamada finansal tablolar denetiminin yapılması ve denetim raporunun açıklanması sonucunda kamuyu aydınlatmanın yanında çeşitli işlevlerin de ortaya çıktığı kabul edilmektedir. Bu işlevlerin tümüne bağımsız denetimin işlevleri denilmektedir.

II. BAĞIMSIZ DENETİMİN İşLEVLERİ

Anonim şirketlerin bağımsız denetimi, şirket ve menfaat sahibi üçüncü kişi açısından büyük önem taşır. Bunun nedeni, bağımsız denetimin icra ettiğı işlevlerdir. Bu işlevler, denetim kararının alınması ile etkilerini göstermeye başlar. Denetim faaliyetinin yapılması veya denetçiye hukuki sorumluluk öngörülmesi ile etkilerini farklı şekillerde işlevler kendini gösterir. Etkili oldukları taraflara göre işlevler, e ayrılabilir.

Bağımsız denetimin etkileri ilk olarak denetlenen şirkette ortaya çıkar. Bunlar bağımsız denetimin, kontrol ve caydırıcılık işlevleridir. Bağımsız denetçinin finansal tablolarını denetlemesi, şirket yönetiminin ve çalışanlarının kontrolünü sağlamaktadır. Bu aynı zamanda söz konusu finansal tabloların daha dikkatli hazırlanmasına ve şirket çalışanlarının finansal bilgilerde hile yapmadan kaçınmalarına neden olur.

İkinci olarak bağımsız denetim; bilgilendirme, güvence ve ekonomik işlevleri ile menfaat sahibi üçüncü kişiyi etkilemektedir. Bağımsız denetimin bilgilendirme, güvence ve ekonomik işlevleri, denetim sonuçlarının denetlenen şirkete ve menfaat sahibi üçüncü kişiye ulaşması ile ortaya çıkar.

Bağımsız denetimin etkileri, son olarak bağımsız denetçide görülmektedir. Bu işlevler, bağımsız denetçiye hukuki sorumluluk öngörülmesi ile ortaya çıkan, zararın tazmini ve nleme işlevleridir. Bu işlevlerin muhatabı bağımsız denetçinin kendisidir.

Zararın tazmini ve önleme işlevleri, bağımsız denetçinin hukuka uygun bir denetim gerçekleştirmesini sağlamaktadır.

Söz konusu işlevler, şirketi ve bağımsız denetçileri muhatap alsa dahi, sonuç olarak menfaat sahibi üçüncü kişiyi koruyucu etkiye sahiptir. Kontrol ve bunun sonucu olan caydırıcılık işlevinden, zararın tazmini ve önleme işlevinden, bilgilendirme, güvence ve ekonomik işlevden her zaman yararlanan ise menfaat sahibi üçüncü kişilerdir.

A. KONTROL İŞLEVİ

Bağımsız denetim, şirket finansal bilgilerinin hazırlanması sürecinde koruyucu etkiye sahiptir. Koruyucu etki, ilk olarak kontrol işlevi vasıtasıyla kendini gösterir. Kontrol işlevi gereği denetçi hazırladığı görüş yazısında, yönetim kurulunun sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin varlığı halinde buna işaret etmelidir (TTK.403/II). Bağımsız denetçinin görevlerinden biri de, şirket yönetiminin finansal tablolara ilişkin konularda kontrol edilmesidir. Bu kontrol, şirket yönetiminin ve çalışanlarının finansal tablolarda yapabileceği hata ve hilelerin tespitine yöneliktir.

Kontrol işlevi, iki şekilde etkisini göstermektedir. Bunlardan ilki, daha denetim sonuçları açıklanmadan bağımsız denetimle tespit edilen eksik, yanlış ve yanıltıcı bilgi ve belgelerin şirketle görüşülerek tamamlanması ve düzeltilmesine olanak sağlanmasıdır. İkincisi ise, denetim raporu veya görüş yazısında tespit edilen eksik, yanlış ve yanıltıcı bilgi ve belgelere işaret edilmesi sonucu, şirketin bunları dikkate alarak düzeltmesidir. Şirket, finansal tablolarıyla ilgili eksikliklerinin düzeltilmesinde, kontrol işlevinden yararlanmaktadır¹. Bunun neticesinde kontrol işlevi, menfaat sahibi üçüncü kişiye sunulan bilgilerin doğruluğu hakkında bir ön koruma sağlamaktadır.

Kontrol işlevi, denetlenen şirketin muhasebe kayıtlarındaki hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasına olan katkısından dolayı şirketin kredibilitesini arttırmaktadır². Ayrıca menfaat sahibi üçüncü kişinin güvenilir finansal tablolara ulaşmasına yardımcı olmaktadır.

¹ Böckli, Aktienrecht N. 1832.

² Karacan, Sami/Uygun, Rahmi, Denetim ve Raporlama, Kocaeli; Umutepe Yayınları, 2012; Ataman Akgül, Başak, Türk Denetim Kurumları, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2000, s.22.

Yılsonu finansal tablolar denetiminin kuramsal yönetim ilkelerine uygun şekilde gerçekleştirilmesi, şirket yönetiminin kontrolü açısından önemli bir gelişmedir¹. Günümüzde, şirket yönetiminin belirli işlemlerinin bağımsız ve tarafsız üçüncü kişilerce denetlenmesi imkânı, şirketin kontrol sisteminin önemli bir parçasını oluşturmaktadır². Bağımsız denetimin kontrol işlevinin etkinliği, denetçinin bağımsızlığının ve tarafsızlığının güvence altına alınması ile arttırılmasına bağlıdır³.

B. CAYDIRICILIK İŞLEVİ

Bağımsız denetimin, şirketin finansal tablolarının hazırlanması sürecindeki diğer bir işlevi caydırıcılıktır. Bu işlev, kontrol işlevinin sonucu olarak ortaya çıkar. Etkilerini finansal tabloları hazırlayanlar üzerinde gösterir.

Finansal tabloların hiç veya etkin şekilde denetlenmediği durumlarda, yapılacak hata, usulsüzlük ve hilelerin tespiti güçtür. Böyle durumlarda, finansal hata ve hilelerle sıklıkla karşılaşmaktadır. Fakat şirketlerde bağımsız denetimin öngörülmesi, finansal bilgilerin, bağımsız, tarafsız ve uzman kişilerce kontrolüne, bunun sonucunda da şirket ve menfaat sahibi üçüncü kişi aleyhine olan hatalı ve hileli işlemlerin açığa çıkmasına neden olacaktır. Finansal tabloları hazırlayan yönetici ve çalışanların böyle bir sonuçla karşılaşmak istemeyecekleri açıktır. Şirketlerde bağımsız denetimin öngörülmesi sonucunda, finansal tabloların hazırlanması sürecinde sahtekarlık yapma eğilimi azalacaktır⁴. Aynı zamanda etkin bir denetimin varlığı, finansal tabloların hazırlanması sürecinde daha özenli davranılmasına neden olacağı için hataları asgari seviyelere çekecektir. Şirketlerde bağımsız denetim uygulaması sonucu ortaya çıkan bu işlev

¹ **Böckli**, Aktienrecht, N. 1769; **Böckli**, Peter, Corporate Governance auf Schnellstrassen und Holzwegen, ST 2000, (Corporate Governance), s.134; **Glanzmann**, Lukas, Verantwortlichkeitsklage unter Corporate-Governance-Aspekten, ZSR 2000 II, s.141.

² **Nobel**, Peter, Die Revision im Gefüge der Corporate Governance, in: Internationales Gesellschaftsrecht, Bern 2001, s.93.

³ **Wind**, Christian, Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle gemäss Art. 727c Abs. 1 OR, Arlesheim 1998, s.74; **Bertschinger**, Urs, Wirtschaftsprüfung Corporate Governance, ST 2000, (Corporate Governance), s.706; **Nobel**, Revision 102.

⁴ **Güredin** 16.

sayesinde, finansal tablolardaki hata ve hilelerin büyük bir kısmının önüne geçilebilmektedir¹.

C. BİLGİLENDİRME İŞLEVİ

Bağımsız denetim sonuçları, menfaat sahiplerinin bilgilenmelerine hizmet etmektedir. Bu bilgilenme özellikle bağımsız denetçinin denetleme raporunu hazırlaması ile gerçekleşir². Denetim raporunda şirketin finansal tabloları ile ilgili bilgiler verilmektedir. Finansal bilgilerin doğruluğu veya yanlışlığının, bağımsız ve tarafsız denetçi tarafından tespit edilmesi ile bilgilendirme işlevi ortaya çıkar. Bilgilendirme ilk aşamada genel kurulun, yönetimden bağımsız ve uzman bir görüşle bilgilendirilmesidir³. Bu bilgilendirmenin dolaylı aktarımı sayesinde piyasada finansal bilgiler hususunda açıklık, güven ve kararlılık oluşacak ve menfaat sahibi üçüncü kişi de aydınlatılmış olacaktır. Menfaat sahibi üçüncü kişinin bilgilendirilmesi ve aydınlatılması, aslında kamuyu aydınlatma ilkesinin de temel amacını oluşturmaktadır. Bu ilke menfaat sahiplerini korumayı değil, risklere karşı bilinçlendirmeyi amaçlamakta, böylece menfaat sahiplerinin bilinçli ve doğru yatırım yapmalarına olanak sağlamaktadır⁴.

Denetim raporu, görüş yazıları ve denetime dair başkaca açıklamalarda bağımsız denetçi salt bir görüş beyan etmemekte, denetlenen hususlarla ilgili olarak ayrıntılı bilgiler de vermektedir. Finansal tabloların durumu, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, hata ve hilelere rastlanılıp rastlanılmadığı, rastlanılmışsa söz konusu hata ve hilelerin önemli sayılıp sayılamayacağı, geçmiş yıllarla yapılan karşılaştırmalar, önemli riskler hakkında bilgiler, bu bilgilendirme faaliyeti çerçevesinde şirkete ve menfaat sahibi üçüncü kişiye sunulmaktadır. Bağımsız denetçi tarafından verilen bu bilgiler olumlu olduğu takdirde denetlenen şirketin finansal bilgilerine güven oluşmakta, olumsuz olduğu takdirde ise finansal tablolara itibar edilmemektedir⁵. Bağımsız denetçi tarafından bu şekilde bir

¹ Çelik 29.

² Steiner, Bentram, Der Prüfungsbericht des Abschlussprüfers, 1990, s. 245.

³ Ebke in: Münch. Komm. § 321 HGB Rn. 2.

⁴ Toroslu 79.

⁵ Tekinalp, Ünal, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, Anonim ve limited Ortaklıklar, Tek Kişi Ortaklığı, Ortaklıklar Topluluğu, Birleşme, Bölünme, Tür Değiştirme, 3. Baskı, İstanbul: 2013, s. 420.

bilgilendirme yapılmadan finansal tabloların onaylanmasına ve kar dağıtımına karar verilmesine izin verilmemiştir¹.

Özellikle anonim şirketler hukuku alanında yapılan değişiklikler çerçevesinde, yılsonu denetiminin ve denetim raporu hazırlanmasının sahip olduğu kamuyu aydınlatma ve bilgilendirme işlevinin genişletilmesi amaçlanmaktadır. Özellikle halka açık anonim şirketlerde finansal tabloları ve denetim raporunu kamuya açıklama zorunluluğu ve hatta bu zorunluluğun halka kapalı sermaye şirketleri içinde öngörülme istenmesi, bilgilendirme işlevine verilen önemi göstermektedir. Bu sebeple, kamuya açıklama yükümlülüğü altında bulunmayan şirketler dahi korunmaya layık değer menfaatini ispat eden alacaklılarına, en azından yılsonu yıllık muhasebe kayıtlarını ve denetim raporlarını inceleme hakkı tanınmalıdır².

D. GÜVENCE İŞLEVİ

Bağımsız denetimin amacı hedef kullanıcılardaki finansal tablolara karşı olan güven seviyesinin artırılmasıdır (BDY.5; BDS 200 m.3). Bağımsız denetim, finansal tabloların makul ölçüde ve dürüst olarak gerçeği yansıttığı hususunda bir güvence hizmeti sunmaktadır³. Bu çerçevede bağımsız, tarafsız ve uzman denetçi, finansal tablolar, hesaplar ve bilgilerle yıllık faaliyet raporunun gerçeği yansıtıp yansıtmadığı konusunda ulaştığı görüşü bildirmektedir. Ayrıca menfaat sahibi üçüncü kişiye işletmenin malvarlığının ve finansal durumunun güvenilir bir resmini vermeye aracılık etmektedir. Bundan dolayıdır ki, öğretide özellikle bağımsız denetimin kontrol ve güvence işlevinden bahsedilmektedir⁴. Bu güvencelerden biri de şirketin karar verme süreçlerinde finansal tablolar hakkında güvenin sağlanmasıdır. Bu açıdan genel kurulun finansal tablolar

¹ **Böckli**, Peter, Verantwortlichkeit der Organmitglieder: Hürdenlauf der direkt Geschädigten, in: Baer Charlotte M. (Hrsg.), Aktuelle Fragen zur aktienrechtlichen Verantwortlichkeit, Bern: 2003, s.66; **Baettig**, Kurt, Die Verantwortlichkeit der Kontrollstelle im Aktienrecht, Winterthur: 1976, s.7; **Eggmann** .9.

² **Durey**, Jean Nicolas, Das neue Rechnungslegungs-Revisionsgesetz RRG, Unterlagen zum Seminar der HsG Weiterbildungsstufe vom 9. März 1999, St. Gallen 1999, (Publizität), s.4.

³ **Türker**, Masum. Denetim Çalışma Kağıtları Rehberi, İstanbul 2012, s.3; **Özkorkut** 4.

⁴ **Erle**, Bernd, Der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers, 1990, s.67, **Steiner** 236.

hakkında karar vermesinden önce denetim raporu ile gerekli güvencenin sağlanması ve sonrasında finansal tabloların onaylanması bu durumun bir tezahürüdür¹.

Bağımsız denetçinin finansal tablolardaki bilgilere ilişkin verdiği güvence açık bir şekilde görüş yazılarında belirtilmelidir. Bağımsız denetçi görüş yazısında olumlu veya sınırlı olumlu görüş yazısı verdiği takdirde finansal tablolar açısından olumlu güvence işlevi söz konusudur. Bağımsız denetçinin olumsuz görüş belirtmesi ise, finansal tablolarda önemli ve yaygın eksiklik ve yanlışlıkların bulunduğu konusunda olumsuz bir güvence işlevine sahiptir.

E. EKONOMİK İŞLEVİ

Bağımsız denetimin piyasada geniş bir alanda uygulanmasının ekonomiye katkısı, bağımsız denetimin ekonomik işlevi olarak kabul edilir². Bağımsız denetim incelemesinden geçen finansal bilgiler, denetlenen şirketlere tereddüt edilmeden yatırım yapılmasını, bankalar tarafından kredi verilmesini sağlar. Özellikle finansal bilgileri başka şekillerde teyit imkânı bulamayan bireysel yatırımcıların piyasaya katılımını kolaylaştırır. Ayrıca şirketler daha kolay ve ucuz kredi alma imkânına sahip olur.

Bağımsız denetimin bir diğer ekonomik işlevi vergi tarhına yardımcı olmasıdır. Finansal tablolar bağımsız denetim sonunda, şirketin finansal durumunu gerçeğe en yakın şekilde gösterirler. Böylece vergisel anlamda yapılacak işlemlere esas oluştururlar³.

F. ÖNLEME İŞLEVİ

Önleme işlevi ve zararın tazmini işlevi, denetimden geçmiş finansal bilgilerin güvenilirliğini sağlamak için etkilerini bağımsız denetçide gösteren işlevlerdir. Bağımsız denetçiler, denetim konusunun, denetim kıstası olarak belirlenen kanun, sözleşme ve

¹ **Böckli**, Verantwortlichkeit 66; **Baettig**, 7; **Eggmann** 9 vd.

² **Toroslu** 90.

³ **Baetge**, Jörg/**Kirsch**, Hans-Jürgen/**Thiele**, Stefan, Bilanzen, 8.Aufl., 2005, s.91.; **Edgar**, Castan, Rechnungslegung der Unternehmung, 3. Baskı 1990, s.14; **Federmann**, Rudolf, Bilanzierungs nach Handelsrecht und Steuerrecht, 11. Baskı, 2000, s.38; **Lück**, Wolfgang, Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht, 10. Baskı 2001, s.9; **Moxter** Adolf, Bilanzlehre, Bd. 1, 3. Baskı, 1991, s.81; **Leffson**, Ulrich, Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung, 7. Baskı, 1987, s.41.

standartlara uygun olması durumunda, denetim raporu ve görüş yazısında açıkça bunu ifade etmekle yükümlüdürler. Bağımsız denetim raporunda bunların dile getirmemesi, hem denetlenen şirketin hem de menfaat sahibi üçüncü kişinin zarara uğramasına neden olur¹. Böyle bir zararın oluşmasının baştan önlenmesi veya zarar ortaya çıktığında zararın tazmin edilmesi için bağımsız denetçilerin hukuki sorumluluğu düzenlenmiştir. Bağımsız denetim sonuçlarına hukuki sorumluluk bağlanmasının çeşitli işlevleri vardır. Sorumluluk hukukundaki temel ilke olan ‘Neminem laedere’ (kimseye zarar verme) ilkesidir. Bu ilkeye aykırı davranılarak üçüncü bir kişiye zarar verildiği durumlarda sorumluluk hukukunun işlevleri ortaya çıkacaktır². Bu türden bir sorumluluk, bağımsız denetçi açısından hem ortaya çıkmış bulunan zararın telafisini sağlayacak, hem zararı önleyici bir etkiye sahip olacaktır. Bağımsız denetimde hukuki sorumluluk öngörülmesi sonucu ortaya çıkacak işlevler ilki önleme işlevidir.

Bağımsız denetçilerin kanuni görevlerini yerine getirmedeki kusurlarından, yanlış, eksik ve yanıltıcı bağımsız denetim sonuçlarından, sır saklama yükümlülüğünün ihlalinden hukuki sorumluluğu öngörülmüştür. Hukuki sorumluluk düzenlemelerinin amaçlarından biri, doğması muhtemel zararların önlenmesidir³. Gerçekten, denetimden doğacak zararın tazmini yükümlülüğünün getirilmesi, bağımsız denetçileri davranışlarında daha dikkatli olmaya yöneltmektedir⁴. Böyle bir sorumluluk, bağımsız denetçinin denetimi daha özenli şekilde yapmasını güvence altına alır. Bağımsız denetçinin, bu şekilde davranmasının tek sebebi zararı tazmin sorumluluğu değildir. Güvence hizmeti sunan bağımsız denetçinin hukuki sorumluluğu sonucu tazminat ödemesi, hazırladığı denetim sonuçlarının gerçeği yansıtmadığını göstereceğinden itibarına büyük zarar verecektir. Bu nedenle hukuki sorumluluk öngörülmesiyle denetçinin hata ve hileleri önlenmektedir.

Bağımsız denetime hukuki sorumluluk öngörülmesinin önleyici işlevinden bahsedilirken, bağımsız denetçinin mesleki sorumluluk sigortasının bu işleve etkilerine

¹ **Mirtschink** 26.

² **Eren**, Fikret, 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanununa Göre Hazırlanmış Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 14. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınevi 2012, s.514.

³ **Eren** 514.

⁴ **Eren** 514.

de değinilmelidir. Zira bağımsız denetçinin, kastı olmaksızın sebep olduğu ve sigortanın kapsamını aşmayan zararlar, mesleki sorumluluk sigortasının varlığı durumunda, ekonomik bir kayba yol açmayacaktır. Bağımsız denetçinin sebep olduğu zararları tazmin zorunluluğu ile ekonomik bir kayba uğraması ve bunu engellemek için daha dikkatli davranması amaçlanmıştır. Fakat bağımsız denetçinin mesleki sorumluluk sigortasının zararı karşılaması sebebiyle ekonomik kayba uğramayacağı inancı, hukuki sorumlulukla işlevselleştirilen önleyici fonksiyonun etkilerini azaltacaktır.

G. ZARARIN TAZMİNİ İŞLEVİ

Bağımsız denetime hukuki sorumluluk öngörülmesi sonucunda önleme işlevi zarar meydana gelmeden etkilerini göstermektedir. Fakat önleme işlevinin yetersiz kaldığı durumlarda, bağımsız denetçinin hata ve hilesinden kaynaklı olarak zarar meydana gelebilir. Bu durumda bağımsız denetime hukuki sorumluluk öngörülmesinin bir diğer işlevi olan zararların tazmini işlevi ortaya çıkar. Bu işlevin amacı, bağımsız denetçinin hukuka aykırı davranışından doğan zararın tazmin edilmesi, denkleştirilmesidir¹.

Bağımsız denetçiler kanunen kendilerine verilen görevlerin yerine getirilmemesinden veya yanlış, eksik ve yanıltıcı denetim sonuçlarından zarar meydana geldiği takdirde hukuken sorumludurlar. Bağımsız denetçi, şirkete ve menfaat sahibi üçüncü kişiye bir zarar verdiğinde, karşısına zararın tazmini işlevi çıkmaktadır. Bu işlevin amacı bir kimsenin uğramış olduğu zararın bir başkası tarafından giderilmesini sağlamaktır². İlke olarak ortaya çıkmış bulunan bir zararın tamamı münhasıran bu zararı meydana getiren kişi tarafından üstlenilmeli, bu şekilde menfaatler denkleştirilmelidir³.

Bağımsız denetçiye hukuki sorumluluk öngörülmesinde önleyici işlevle birlikte zararın tazmini işlevi de gözönünde tutulmuş ve bağımsız denetim sonucu denetlenen

¹ Eren 515.

² Tandoğan, Haluk, Türk Mesuliyet Hukuku (Akit Dışı ve Akdi Mesuliyet), Ankara: Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları, 1961, s.315; Nomer, Haluk, Haksız Fiil Sorumluluğunda Maddi Tazminatın Belirlenmesi, İstanbul: 1996, s.32; Oğuzman, Kemal / Öz, M. Turgut, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Gözden Geçirilmiş Altıncı Bası'dan Yedinci Tıpkı Bası, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2009, s.573.

³ Eren 514.

şirket veya menfaat sahibi üçüncü kişinin uğramış olduğu zararın, bağımsız denetçi tarafından tazmin edilmesi sağlanmıştır.

Özellikle denetimden zarar görmeleri durumunda üçüncü kişinin zararının tazmini gereklidir. Zira denetlenen şirket tarafından seçilen ve aldıkları ücret karşılığı denetim faaliyetlerini yürüten bağımsız denetçiler, doğal olarak denetlenen şirketi memnun etmeye çalışmaktadır. Bu baskı altındaki bağımsız denetçi denetlenen şirketin finansal bilgilerini ya yüzeysel olarak incelemekte ve yahut tespit ettiği yanlış, yanıltıcı ve eksik olan hususları görmezden gelerek finansal bilgiler gerçeği yansıtmamasına rağmen olumlu görüş vermekte ve bundan yararlanan kullanıcıların zarara uğramasına neden olmaktadır.

H. TAZMİNAT TALEBİNDE İHLAL EDİLEN HAKKIN DEVAMI İŞLEVİ

Bağımsız denetim sonuçlarına hukuki sorumluluk öngörülmesi ile sorumluluk hukukunda ortaya çıkan bir diğer işlev de, “hakkın takibi”dir. Bu amaç doğrultusunda, ihlal edilen hakkın yerine zarar görenin, zarar verene karşı sahip olduğu, zararlarının tazminini isteme hakkı geçmektedir. Böylece ihlal edilen hak, varlığını talep hakkı olarak devam ettirmektedir¹.

¹ Eren 515.

§ 3. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN TARAFLARI

I. GENEL OLARAK

Bağımsız denetimin tarafları kavramı, dar veya geniş anlamda kullanılabilir. Dar anlamda denetimin tarafları, sadece bağımsız denetim sözleşmesinin taraflarını; yani sözleşmeyi imzalayan bağımsız denetçi ve denetlenen şirketi kapsamaktadır. Bağımsız denetimin tarafları kavramına geniş anlamda ise bağımsız denetçi, denetlenen şirketlerle birlikte ilgili mevzuatında hedeflenen kişiler de girmektedir.

Mevzuatta denetimin tarafları kavramı geniş kapsamda kabul edilmektedir. Denetimi yapan, denetlenen ve ilgili mevzuatta hedeflenen kullanıcıların tümü bu kavramın kapsamındadır. Zira BDY’de ‘ilgili mevzuatta hedeflenen kullanıcılar’da bağımsız denetimin bir diğer tarafıdır (BDY.7)¹. Bağımsız denetimden yararlanması hedeflenen kişiler, ilgili mevzuattaki düzenlemeler sebebiyle denetimin tarafları arasında kabul edilmelidir.

Denetim bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilir. Denetim yaptırmak üzere bağımsız denetçi ile sözleşme imzalayan denetlenen şirketler ise, denetim sözleşmesinin diğer tarafıdır (BDY.4/I-f). Bağımsız denetçiler ve denetime tabi şirketler arasındaki ilişki sözleşmenin imzalanmasıyla başlamaktadır. İmzalanan sözleşme, bağımsız denetim sözleşmesidir. Bağımsız denetim sözleşmesi *Aytaç* tarafından; “*bağımsız denetim kuruluşlarının, düzenlemeler uyarınca bağımsız denetim kapsamında olan denetlenen ortaklığa ait finansal bilgilerin, yine düzenlemelerde belirtilen standartlara ve mevzuata uygunluğunu inceleme, bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını denetim standartlarına uygun olarak denetleme ve elde ettiği görüşünü bir raporla açıklama; bağımsız denetimden geçecek ortaklığın ise ücret ödeme, denetimin yapılabilmesine olanak sağlama ve bu amaçla, bağımsız denetçilerin ihtiyaç duydukları tüm bilgi ve belgeleri verme borçlarını yükledikleri*” sözleşme olarak tanımlanmıştır².

Aşağıda bağımsız denetimin sözleşmesinin tarafları; bağımsız denetçi ve denetlenen şirketler incelenecektir. Denetimin bir diğer tarafı olan üçüncü kişiler ise

¹ ‘İlgili mevzuatında hedeflenen kullanıcılar’ kavramı hk. bkz. § 4, I.

² **Köksal** 64.

konumuzdaki ehemmiyeti sebebiyle bir sonraki ana başlık ile geniş şekilde ele alınacaktır¹.

II. BAĞIMSIZ DENETÇİ

A. BAĞIMSIZ DENETÇİ SIFATINI HAİZ KİŞİLER

Denetim yapmak üzere YMM ve SMMM'ler arasından Kurum tarafından yetkilendirilen gerçek kişiler ile Kurumca bağımsız denetim yapmakla yetkilendirilen sermaye şirketleri (ortakları YMM ya da SMMM'lerden oluşan) bağımsız denetçi olarak tanımlanmıştır (TTK.400). TTK'da bağımsız denetçi kavramı ile hem gerçek kişi bağımsız denetçiler, hem de sermaye şirketi niteliğindeki bağımsız denetim kuruluşları kastedilmektedir. DenKHK'da ise bağımsız denetçi kavramı, sadece Kurumca yetkilendirilen gerçek kişi (YMM ve SMMM) denetçiler için kullanılmakta, bağımsız denetim kuruluşları ayrıca belirtilmektedir (DenKHK.2, BDY.4). SPK Tebliği'ndeki düzenleme de bu şekildedir².

Kanaatimizce TTK'nın bağımsız denetçi kavramına ilişkin kullanımı daha isabetlidir. Zira gerçek kişi bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet alanları, nitelikleri, görevleri ve hukuki sorumlulukları aynı hükümlere tabidir. Fakat özellik arzeden durumlarda gerçek kişi bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının ayrılan noktalarına işaret edilmesi isabetli olacaktır.

Bu hükümlere göre şu kişiler bağımsız denetçi sıfatına haizdir.

1. Gerçek Kişi Bağımsız Denetçiler

Gerçek kişi bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, faaliyetlerini bağımsız olarak sürdüren, mesleki sınavlardan geçerek bu faaliyeti yapma yetkisi kazanmış, uzman niteliğinde, tek başına çalışan veya bir denetim şirketinde görevli kişilerdir³. Gerçek kişi bağımsız denetçi kendi adına ya da bir bağımsız denetim

¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. § 4.

² Seri: X, No: 22 m.4/I-a, c.

³ **Toroslu** 87.

kuruluşu bünyesinde bağımsız denetim faaliyeti gösterebilir. Bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetim gerçekleştirmek için oluşturdukları denetim ekibi, sorumlu denetçi ve onun emrinde görev yapacak bağımsız denetçilerden oluşmak zorundadır.

Bağımsız denetçiler, meslek mensubu olmalıdır (DenKHK.9/I-ç, f, BDY.14/I-b). Meslek mensupları, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na¹ göre ruhsat almış SMMM ve YMM'lerdir (DenKHK.2/I-a, i, BDY.2). Meslek mensubu olmak için gerekli şartlar 3568 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir². 3568 sayılı Kanun'un 2. maddesine göre SMMM ve YMM'ler, denetim yapma, mali tablo ve beyannamelerle ilgili rapor düzenleme gibi işlerde yetkilidirler. Ancak DenKHK kapsamında bağımsız denetim yapabilmek için bu yeterli değildir. DenKHK'ya göre meslek mensuplarının, bağımsız denetim yapmaları, ancak ilgili Kurum tarafından yetkilendirilmeleri halinde mümkündür (DenKHK.9/I-ç ve BDY.11). Meslek mensuplarının uygulamalı mesleki eğitimlerini tamamlamaları (BDY.15) ve sonrasında düzenlenen denetçilik sınavını geçmeleri şartıyla yetkilendirilmeleri KGK tarafından yapılmaktadır. Bağımsız denetçi sıfatı, KGK tarafından Bağımsız Denetim Resmi Sicili'ne³ kayıt ve ilandan sonra kazanılır^{4 5}.

2. Bağımsız Denetim Kuruluşları

Bağımsız denetim kuruluşları, denetim yapmak üzere Kurum tarafından yetkilendirilen sermaye şirketleridir (DenKHK.2/I-c)⁶. Denetim kuruluşu ortaklarının

¹ RG 13.06.1989, S.20194.

² 3568 sayılı Kanun hükümlerine göre meslek mensubu olma için gerekli olan m.4'de belirtilen genel şartların yanında m.5'deki özel şartları taşıyanlar YMM ve m.9'daki özel şartları taşıyanlar SMMM unvanını kullanabilir.

³ Bağımsız denetim resmi sicili: Kurum tarafından elektronik ortamda tutulan ve bağımsız denetim kuruluşları ile denetçilerin kayıtlarının izlendiği resmi sicildir (BDY.4/I-d).

⁴ Bağımsız Denetim Resmi Siciline tescil işlemi sonrasında meslek mensuplarına bağımsız denetçi belgesi, denetçi kimliği ve denetçi mührü verilir (BDY.14/2).

⁵ KGK bağımsız denetim resmi siciline 10.500 bağımsız denetçinin kaydının yapılarak faaliyet göstermeye başladığı görülmektedir KGK Basın Duyurusu, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BKK%20yeni%20limitler%20bas%C4%B1n%20duyurusu_.pdf (Erişim Tarihi 05.03.2015)

⁶ **Tekinalp**, bağımsız denetim kuruluşlarının sermaye şirketi olarak kurulmasını, dünya standartlarına aykırı ve işin niteliğine ters olduğunu, tüzelkişi denetçilerin bir mesleki ortaklık olduğunu belirterek eleştirmiştir. Tüzel kişi denetçilerin ABD ve AB'de olduğu gibi 'Sınırlı Sorumlu Meslek Ortaklığı' (Limited Liability Partnership) şeklinde kurulması gerektiğini ifade etmiştir. **Tekinalp**, Yeni Hukuk

YMM veya SMMM ruhsatını almış meslek mensuplarından oluşmalıdır (BDY. 4/I-ç). KGK'nın yetki alanında denetim faaliyeti yapmaları, denetim kuruluşlarının KGK tarafından yetkilendirilmelerine bağlıdır (DenKHK.1)¹.

Bağımsız denetim yapacak kuruluşun yetkilendirilebilmesi BDY'de belli şartlara bağlanmıştır. Şirket, sermaye şirketi şeklinde kurulmalı, sermaye payları ve hisseler nama yazılı düzenlenmelidir (BDY.13/I-a,b). Şirketin faaliyet konusu bağımsız denetime veya 3568 sayılı Kanunla belirlenen mesleki alana münhasır olacak şekilde belirlenmeli, ticaret ünvanında bağımsız denetim ibaresi yer almalıdır (BDY.13/I-c,ç). Şirket sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlası bağımsız denetçilere ait olmalıdır (BDY.13/I-d). Meslek mensuplarınca oluşturulması zorunlu olan yönetim organının yüzde yetmişbeşi geçmemek üzere çoğunluğunun şirket kadrosundaki meslek mensubu denetçilerden oluşması zorunludur (BDY.13/I-ı). Şirket denetçileri ancak tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilen ve BDY.14 çerçevesinde bağımsız denetim belgesine sahip kişiler olabilir (BDY.13/I-f,g). Şirket denetim kadrosu, asgari olarak, BDY.27'de belirtilen denetim ekiplerini oluşturacak nitelik ve genişlikte olmalı ve kadroda BDY.28'de belirtilen nitelikleri taşıyan en az iki sorumlu denetçi bulunmalıdır (BDY.13/I-ğ,h). Şirket denetçileri, ortakları ve kilit yöneticileri başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek kişi yanında ya da tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmamalı veya kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunmamalıdır (BDY.13/I-i). Ayrıca şirket sözleşmesinin denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı hususlar içermemesi, faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından BDY.42/I-c dışındaki bentlerinden biri nedeniyle iptal edilmemiş olması gereklidir (BDY.13/I-e,l). Şirket denetim rehberleri dâhil olmak üzere, esasları Kurumca belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmalı ve denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmesini teminen Kurum tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olmalıdır (BDY.13/I-j,k). Tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir

421.

¹ KGK bağımsız denetim resmi siciline kayıtlı olarak 149 bağımsız denetim kuruluşu faaliyet göstermektedir KGK Basın Duyurusu, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BKK%20yeni%20limitler%20bas%C4%B1%20duyurusu_.pdf (Erişim Tarihi, 05.03.2015).

itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması şarttır (BDY.13/I-m).

Bağımsız denetim şirketleri DenKHK kapsamında denetim faaliyetinde bulunabilmek için bağımsız denetim kuruluşu belgesine sahip olmalıdır. Bu belge denetim şirketinin talebi üzerine KGK tarafından verilebilir. KGK talep üzerine yaptığı inceleme sonunda, denetim şirketinin gerekli nitelikleri taşıdığı yönünde bir kanaate ulaştığı takdirde denetim şirketinin Bağımsız Denetim Resmi Sicili'ne tescili ve ilanı sonrasında belgenin verilmesine karar verilmektedir (BDY.13/II).

Bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılması gereken denetimler, denetim ekipleri tarafından gerçekleştirilir. Denetim ekipleri, denetlenen işletmenin büyüklüğü ve niteliğine göre üç kişiden az olmamak kaydıyla yeterli sayıda denetçiden oluşturulur (BDY.27/I). Denetim faaliyeti, sorumlu denetçinin gözetim ve idaresinde yapılır. Sorumlu denetçi, bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesinden bağımsız denetim kuruluşuna karşı sorumludur. Ayrıca denetime ait raporu bağımsız denetim kuruluşu adına imzalar (BDY.4/I-r). Denetim kuruluşları denetim yetkilerini, kuruluş adına denetim raporu imzalamaya yetkili sorumlu denetçiler eliyle kullanmaktadır. Sorumlu denetçi bu yetkileri kullanmadan dolayı sorumludur. Ancak denetçinin bu sorumluluğu, denetim kuruluşunun ve kilit yöneticilerin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz (BDY.13/VI).

Bağımsız denetim faaliyeti denetlenen şirketin talebi doğrultusunda, gerçek kişi bağımsız denetçiler veya bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılabilir. Ancak bazı şirketlerin denetimi sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılabilir: İlk olarak kamuya yararını ilgilendiren kuruluşların bağımsız denetimi bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılmalıdır (DenKHK.23). Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar; halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, SerPK'da tanımlanmış olan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlardır (BDY.4/I-j).

İkinci olarak, ihraççılar düzenleyecekleri finansal tablo ve raporların SPK tarafından belirlenenlerini bağımsız denetim kuruluşlarına denetletmek zorundadır (SerPK.14/III). Sermaye piyasası kurumlarının denetimi hakkında da SerPK.14 kıyasen uygulanacağından, bu kurumların denetiminin de bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilmesi gerekir (SerPK.36). Sermaye piyasası kurumları, yatırım kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları, sermaye piyasasında faaliyette bulunacak bağımsız denetim, değerlendirme ve derecelendirme kuruluşları, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları, konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları, varlık kiralama şirketleri, merkezî takas kuruluşları, merkezî saklama kuruluşları, veri depolama kuruluşları, kuruluş ve faaliyet esasları SPK tarafından belirlenen diğer sermaye piyasası kurumları olarak sayılmıştır (SerPK.35). BanK'ya göre bankalar ve bu kanuna tabi kuruluşlarda yapılacak denetimler de denetim kuruluşları vasıtasıyla gerçekleştirilir (BanK.33, 39/II).

SerPK ve BanK'na tabi şirketler DenKHK.23'de sayılan kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar arasında da sayılmıştır. Ancak DenKHK.23/IV'de SerPK ve BanK hükümlerinin saklı tutulması, bağımsız denetim konusunda ilgili kanunların kendi alanlarında öncelikle uygulanmasına imkân vermektedir. Bağımsız denetim kuruluşlarının SerPK ve BanK hükümleri uyarınca denetim yapacağı durumlarda bunların SPK veya BDDK tarafından ayrıca yetkilendirilmesi gerekmektedir. İlgili Kurumlar, KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarından ilave şartlar talep edebilir (SerPK.62/I, 128/I-c, BanK.33).

Nitekim SerPK'ya tabi şirketlerin bağımsız denetimini yapacak şirketlerde aradığı ek şartlar, Tebliğ'de¹ düzenlenmiştir. Hükme göre, SPK tarafından denetim kuruluşunun ayrıca yetkilendirilebilmesi için öncelikle bağımsız denetim kuruluşları KGK tarafından yetkilendirilmiş olmalıdır. Bağımsız denetim kuruluşlarının sermaye şirketi olması Tebliğ'de yeterli görülmemiş anonim şirket olma zorunluluğu getirilmiştir. Şirket hisseleri nama düzenlenmelidir. Kuruluş, SerPK uyarınca denetim yapabilecek teknik ve personel kapasitesine sahip olmalıdır. Ayrıca, kuruluşun sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının sorumlu ortak baş denetçilerde olması zorunluğu benimsenmiştir. Zorunlu mesleki sorumluluk sigortası asgari tutarının 200.000 TL'den az olmamak

¹ Seri: X, No: 22, İkinci Kısım. m.3/I.

kaydıyla, bir önceki sene gelirlerinin iki katını karşılayacak şekilde belirlenmesi hükmü de eklenmiştir.

BanK’na tabi şirketlerin denetimini yapabilecek denetim şirketlerinin yetkilendirilmesi için de ayrı bir yönetmelik çıkarılmıştır¹. Yönetmelik m.14 uyarınca BanK’na göre denetim yapacak denetim kuruluşlarının anonim şirket şeklinde kurulması, hisselerinin tamamının nama düzenlenmesi, sermayenin yüzde ellibirinin sorumlu ortak başdenetçiye ait olması, mesleki sorumluluk sigortası yaptırması, ticaret unvanlarında YMM veya SMMM ibarelerinin bulunması, ilgili meslek odasına kayıtlı olduğuna dair faaliyet belgesi ve TÜRMOB’dan alınmış denetim şirketi tescil belgesine sahip olması zorunludur. Kuruluşun ayrıca kalite kontrol sistemi kurması, denetim yapma yetkisinin ülke içinde ve dışında iptal edilmemiş olması, bağımsızlığın ortadan kalktığı durumlarda kuruluşun denetimden çekileceğini taahhüt etmiş olması yetkilendirmenin koşullarındandır.

3. Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Gözetimine Tabi Denetçiler

TTK.397/IV kapsamı dışında kalan anonim şirketler GTB tarafından hazırlanacak ve Bakanlar Kurulu tarafından yayınlanacak yönetmelik hükümlerine² göre denetlenir (TTK.397/V). Bu denetimde TTK.397/IV kapsamındaki denetimden farklı olarak TTK, DenKHK ve BDY’nin denetim hükümleri uygulanmaz.

GTB gözetimine tabi denetimin, bağımsız denetim niteliği tartışmalıdır. Bu konuda bahsi geçen yönetmeliğin yayınlanmasından sonra sağlıklı bir değerlendirme yapılabilir. Fakat buna rağmen denetimi yapacak olan denetçilerin anonim şirketin bir organı olmayacağı, şirketle organik bir bağıları bulunmayacağı, dolayısıyla bu denetimin de bir bağımsız denetim olduğu denetimi gerçekleştirenlerin de bağımsız denetçi olduğu ileri sürülmüştür³. Bu konuda *Özkorkut*; TTK.397/V hükmüne göre çıkartılacak DenY

¹ Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik, RG 02.11.2006 S. 26333.

² Taslak metin için. bkz. Anonim Şirketler ile Tarım ve Satış Kooperatifleri ve Üst Kuruluşlarının Denetlenmesine Dair Yönetmelik Taslağı, <http://www.ticaretkanunu.net/anonim-sirketler-ile-tarim-satis-kooperatifleri-ve-ust-kuruluslarinin-denetlenmesine-dair-yonetmelik-taslagi/> (Erişim Tarihi: 20.02.2015).

³ **Tekinalp** Yeni Hukuk 418; **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları 439; **Özkorkut** 210.

(Taslak)'a göre yetkilendirilenlerin, denetim konularının ve denetim kriterlerinin, TTK.397/IV hükmünden farklı olmasının, bu denetçilerin bağımsız denetçi sıfatına sahip olmasını engellemeyeceğini isabetli olarak ifade etmiştir¹.

DenY (Taslak) hükümleri incelendiğinde, TTK.397/V'e göre denetim yapacakların bağımsızlığı ve tarafsızlığının güvence altına alındığı görülmektedir (DenY (Taslak).10, 11). Ayrıca denetçilerin YMM veya SMMM olma zorunluluğu, uzmanlık vasıfları ve Bakanlıkça yetkilendirilmeleri, denetçilerin kontrolünü sağlamaktadır. Bu hususlar dikkate alındığında GTB gözetiminde denetim yapacakların da bağımsız denetçi niteliklerine sahip oldukları açıktır.

B. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN NİTELİKLERİ

Bağımsız denetçiler kamusal hizmet yapmakla görevlendirilen, faaliyetlerini serbest meslek halinde gerçekleştiren kişilerdir. Bağımsız denetçinin temel faaliyeti finansal denetimdir. Özellikle yılsonu finansal tabloların denetlenmesi ve denetim sonuçları hakkında görüşlerin verilmesi temel faaliyetleri içinde kabul edilmektedir². Bağımsız denetimi, diğer denetimlerden ayıran temel özellik bağımsız denetçide bulunduğu varsayılan üst düzey niteliklerdir. Denetçinin bu üst düzey nitelikleri, denetim faaliyeti sonuçlarına güven duyulmasının da en önemli nedenidir.

Kanun koyucu denetimin başlangıcından itibaren denetimin objektif sonuçlara ulaşabilmesi için koruyucu hükümler öngörmüştür. Bu kapsamında bağımsız denetimi gerçekleştirecek denetçinin nitelikleri ve atanma usulü kanunla düzenlenmiştir (TTK.399, 400). Ayrıca DenKHK ile bağımsız denetçilerin sahip olması gereken nitelikleri belirleme yetkisi KGK'ya verilmiş (DenKHK.9/I-ç, d, e, f), bu yetkiyi kullanan KGK bağımsız denetçilerin uyması gereken mesleki etik kurallar belirlenmiştir (BDY.21, 22).

Bu hükümlere göre bağımsız denetçinin taşıması gereken nitelikler şunlardır:

¹ **Özkorkut** 210.

² **Wellhöfer** Werner/**Peltzer**, Martin/**Müller**, Welf, Die Haftung von Vorstand, Aufsichtsrat, Wirtschaftsprüfer, Beck Verlag, 2008, § 21, Rn. 1. Ayrıca mümkün olduğu takdirde vergi ve şirket danışmanlığı da temel faaliyetlerdendir.

1. Bağımsızlık

Şirketlerde yönetim kurulunun hazırladığı finansal tabloların denetlenmesi ve buraya uygun olarak iç denetçi aracılığıyla rapor hazırlanması uzun zamandan beri şirketler hukukunda uygulanan bir işlemdir¹. Başlarda belirli şirket grupları bakımından aynı zamanda bunun dışında bağımsız denetçiler tarafından denetim yapılması yükümlülüğü kabul edilmiştir². Ancak denetimin ve denetim raporunun etkinliği ancak denetçiler için uzmanlık ve bağımsızlık yükümlülüklerinin öngörülmesi ile artırılmıştır³.

Şirketteki çıkar çatışmaları yönüyle denetçinin niteliklerine bakıldığında, denetçinin bağımsızlığı özel önem taşımaktadır⁴. Denetçiye duyulan güvenin sebebi bağımsızlığıdır. Bağımsızlık, denetçinin denetlediği şirketten bağımsız ve tarafsız olmasıdır⁵. Denetçinin bağımsızlığı, denetlenecek şirketin bir parçası, organı olmamasını, denetlenecek şirkete karşı üçüncü kişi konumunda bulunmasını gerektirir⁶. Denetçi hem denetlenen şirketten⁷ hem de menfaat sahibi üçüncü kişiden bağımsız olmalıdır⁸. Bağımsızlık ilkesi, denetçinin mesleki faaliyetinin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünü şeklinde anlaşılmalıdır⁹. Bağımsız denetçiler başkalarından etkilenmeksizin, kendi uzmanlığına dayanarak denetim yapabilmeli ve karar alabilmelidir. Denetçinin bağımsızlığı, dürüst davranabilmesini, tarafsız olmasını ve mesleki şüpheciliğini devam ettirmesini sağlar ve denetim sonucunda görüşünü herhangi bir etki altında kalmadan oluşturabilmesini temin eder¹⁰. Bağımsızlık ilkesi denetçilik mesleğinin esasını teşkil etmekte ve denetim faaliyeti bu temel ilke üzerine kurulmaktadır¹¹. Bu sebeple bağımsızlık, bağımsız denetim kuruluşu, bağımsız denetçiler ve denetim ekibi üyeleri için aranan temel bir niteliktir (BDY.22/I-a, b).

¹ **Bossard**, 28; **Hirsch**, Organe, N 20 ff.; **Morger**, 17 f.; **Von Greyerz**, Aktienrecht, 213.

² **Bossard**, 31 f.; **Hirsch**, Organe, N. 108.

³ **Forst-Moser**, Aktienrechtsreform, 29; **Böckli**, Peter, Revision des Aktienrechts, SJZ 1984, s.264;

⁴ **Bertschinger**, Corporate Governance 711.

⁵ TTK Genel Gerekçe, N. 73.

⁶ **Karayalçın** 202; **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları 422.

⁷ **Karayalçın** 217; BDS 200 A16.

⁸ **Çelik** 79.

⁹ Seri X, No: 22, İkinci Kısım, m.12/I.

¹⁰ BDS 200 A.16.

¹¹ **Alışkan**, Murat, Türk Ticaret Kanunu'na Göre Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın Anonim Şirketleri Denetlemesi Ve İlgili Fesih Davaları, 1. Baskı, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2007, s.28; **Toroslu** 86.

Denetçi şeklen ve fikren bağımsız olmalıdır. Denetçinin bağımsızlığı, hem esas hem de şekil açısından sağlanmalıdır. Esasta bağımsızlık, denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini temin etmek amacıyla, mesleki değerlendirmesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden etkilenmeden görüşünü açıklayabilmesinin mümkün hale getirilmesi ile sağlanmaktadır (BDY. 22/I-a).

Şekli anlamda bağımsızlık ise, denetçilerin veya bir denetim ekibi üyesinin; konuya ilişkin tüm durum ve şartları değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği izlenimi oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınması olarak kendini göstermektedir (BDY.22/I-b).

Bağımsızlık ilkesinin güvenceye alınabilmesi için, denetçilerin bağımsızlığının yanında bağımsızlığı ortadan kaldıracak veya zedeleyecek durumların da bulunmamalıdır. Denetim, mesleğin gereklerine ve etiğine uygun olarak, gelecekteki risklerin tespitini de kapsayacak şekilde yapılmalıdır¹. Denetçinin bağımsız karar verebilmesinde özellikle denetlenen şirket ile hizmet ilişkisi içerisinde bulunmaması önem taşır². Denetçinin bağımsızlığı konusunda çok titiz olan kanun koyucu, denetçi ile denetlenecek olan şirket arasında her türlü ilişkiyi etiğe aykırı görmektedir. Konunun hassasiyeti dolayısıyla, sadece denetçinin denetim sürecinde denetlenen şirketlerin karar alma mekanizmalarına katılması bağımsızlığı ortadan kaldırmaz. Özel durumların veya bağımsız denetçilerde bağımsızlığın zedelendiğine dair bir düşüncenin varlığı dahi bağımsızlığın ortadan kalkması bakımından yeterlidir (BDY.22/II, III). Yönetmelik bazı örnek durumlar sayarak bağımsızlığı zedeleyen durumları ortaya koymuştur. Bağımsızlığı zedeleyen hallere örnek olarak, denetçilerin veya denetim kuruluşu ortaklarının, kilit yöneticilerin, denetçilerin ve bunların boşanmış olsalar dahi üçüncü derece dâhil kan ve kayın hısımlarının, denetlenen şirketle veya bu şirketle ilgili olanlarla doğrudan veya dolaylı olarak menfaat, ortaklık, kilit yönetici sıfatıyla iş, olağan ekonomik ilişkiler dışında borç veya alacak ilişkisi içine girilmiş olması gösterilmiştir (BDY.22/III-a). Ayrıca denetçi ücretinin, denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanması, denetim kalitesine dair kuşkuya sebep olması, denetlenen şirkete sunulan denetim dışı

¹ TTK Genel Gerekçe N. 129.

² **Karayaçın** 200.

diğer hizmetlerin dikkate alınarak belirlenmesi veya denetçinin geçmiş yıllara ait ücretlerinin, geçerli nedene dayanmaksızın ödenmemesi de bağımsızlığı zedelemektedir (BDY.22/III-b,c). Bu sayılan haller dışında bağımsızlığı zedeleyen başkaca hallerin de ortaya çıkması mümkündür (BDY.22/III-d).

Bağımsızlığının tehlikeye girdiği durumlarda denetçi, gerekli koruyucu önlemleri almakla yükümlüdür (BDY.22/IV). Bağımsız denetçi denetim sürecinde ortaya çıkan bağımsızlığa yönelik tehditleri, buna karşı aldığı koruyucu önlemleri ve yapılan değerlendirmeleri kayda almak ve saklamak zorundadır. Koruyucu önlemlerin bağımsızlığı korumaya yetmediği durumlarda bağımsızlığın zedelendiği ve ortadan kalktığı kabul edilir. Bağımsızlığın ortadan kalkmasıyla durum KGK'ya bildirilir ve KGK'nın onayı ile denetim sözleşmesi sonlandırılır.

2. Tarafsızlık

Denetimin tarafsız şekilde yapılması TTK.404'de bağımsız denetçi için kanuni sorumluluk sebebi olarak öngörülmüştür. Tarafsızlık; denetçinin önyargılarının, temayüllerinin, çıkar çatışmalarının, başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanmalarının, meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermemesidir (BDY.21/I-b).

Denetçinin belirli menfaat gruplarının korunmasına ve kayrılmasına yönelmeden tüm menfaat sahiplerini gözetmesi¹, önyargılardan etkilenmeden tamamen objektif temellere dayanarak denetim sonuçlarını düzenlemesi tarafsızlığın gereğidir². Tarafsızlık ilkesi uyarınca bağımsız denetçi, denetlenen şirketle, şirketin pay sahipleriyle, çalışanlarıyla, iştirakleriyle bir ilişki içinde bulunmamalıdır³. Önceden veya hâlihazırda olması veya doğrudan yahut dolaylı olması ilişkinin niteliğini değiştirmez⁴.

¹ **Hopt** Klaus J./**Merkt** Hanno/**Baumbach**, Adolf/**Roth**, Markus, Handelsgesetzbuch, München 2012, § 323 HGB, Rn.3; **Arı**, Zekeriyya, Anonim Şirketlerde Denetçi Sorumluluğunun Sınırlanması, Ankara 2012, 120; **Tekinalp**, Tek Kişi Ortaklığı 17-13.

² **Arı** 119.

³ **Tekinalp**, Tek Kişi Ortaklığı 317.

⁴ **Özkorkut** 244.

Tarafsızlık, denetçinin fikri ve düşünsel anlamda bağımsızlığını, denetimdeki kararlarını objektif gerekçe ve düşüncelerle oluşturmalarını gerektirir. Bağımsız denetçinin tarafsızlığı, öncelikle denetçinin bağımsızlığının sağlanmasına bağlıdır. Bu açıdan bakıldığında bağımsızlığının sağlanması, denetçinin tarafsızlığı için bir ön koşuldur. Tarafsızlık, bağımsızlığı da içine alan bir üst kavramdır. Dolayısıyla tarafsızlığın sağlanması için bağımsızlığı şüpheye düşürecek hal ve davranışlardan da uzak durulmalıdır. Fakat bağımsızlığı zedeleyen hal ve davranışlar bulunmasa dahi bağımsız denetçinin tarafsız davranmaması mümkündür¹.

Denetçinin bağımsızlığını sağlamak amacıyla getirilen düzenlemeler aynı zamanda denetçinin tarafsızlığının temin edilmesi için gereklidir². Bağımsızlığı ve tarafsızlığı engelleyen haller kanun ve yönetmelikte sayılmıştır (TTK.400/I, BDY.22). TTK.400’de sayılan haller tadadi olup, benzer etkiyi doğurabilecek her türlü hal, denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını ortadan kaldırır³. Örneğin, denetçinin denetlenen şirketle ortaklık ilişkisi içinde bulunması (TTK.400/I-a) veya denetlenen şirketle bağlantılı bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bulunması (TTK.400/I-b) denetçi olmaya engeldir. Ayrıca denetlenen şirketle denetimden üç sene öncesine kadar işçi veya işveren ilişkisi içerisinde bulunması, diğer iş ilişkileri içine girmesi, üçüncü derece dâhil kan veya kayın hısmı olması (TTK.400/I-c) veya denetlenen şirketle bağlantılı bu ilişki içerisine girmiş olması (TTK.400/I-d) denetçi olmaya engel hallerdendir. Denetçinin denetlenen şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde katkıda bulunması (TTK.400/I-e), vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında kendisi veya yavru şirketi aracılığıyla hizmet vermesi mümkün değildir (TTK.400/III). Bunlara ek olarak bağımsız denetçiler, fiilen bağımsız denetimini yaptıkları şirketlerde, şirketin finansal tabloları hakkında düzenlenen en son bağımsız denetim raporu tarihinden itibaren iki yıl geçmedikçe, söz konusu şirkette yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği, genel müdür, müdür ve yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan pozisyonlarda görev alamazlar⁴. Denetçi denetlenen şirkete ekonomik olarak bağımlıysa, gelirinin yüzde otuzundan fazlasını denetlenen şirketten

¹ Arı 119-124.

² Arı 124.

³ Özkorkut 252; Arı 127.

⁴ Seri X, No: 22, İkinci Kısım, m.13/III.

kazanıyorsa, bu durum düzelmeden denetlenen şirketin finansal tablolarını denetleyemez (TTK.400/I-h). Ayrıca denetçi denetlenen şirketle aidiyet ilişkisi kuracak kadar yedi yıl süreyle arka arkaya birlikte çalışılmışsa iki yıl ara vermeksizin çalışmaya devam edemez (TTK.400/II).

Ancak bağımsızlığı zedeleyen durumların önlenmesi tarafsızlığa göre daha kolaydır. Bunun nedeni bağımsızlığın dış etkilere kaynaklanması, tarafsızlığın ise bağımsızlık temin edildikten sonra denetçinin iç dünyası ile ilgili bir durum olmasıdır¹. Denetim sürecinin her aşamasında denetçi, tarafsızlığını zedeleyecek olaylara maruz kalabilir. Bu tür durumların hepsini tanımlama ve öngörme mümkün değildir. Bu sebeple denetçinin denetim süreciyle ilgili muhakemesini bozan veya aşırı derecede etkileyen her türlü durum ve ilişki tarafsızlığın zedelenmesine neden olur. Bu durumda denetçi, denetim hizmetini yerine getirmemelidir. Zira tarafsızlık ilkesi, denetçinin her türlü çıkar çatışmasından uzak durmasını gerektirir.

Bu nitelikleri taşımayan denetçinin seçilmesi TTK.400'deki emredici hükme aykırıdır; buna rağmen seçilmişse, genel kurul kararı ve buna dayanarak imzalanan bağımsız denetim sözleşmesi TTK'nın emredici hükmüne aykırılık sebebiyle TBK.27'ye göre kesin hükümsüzdür². Ancak denetçinin seçiminden sonra tarafsızlığını ve bağımsızlığını kaybettiği yönünde bir kuşku olduğunda, şirket yönetim kuruluna ve şirkette azlık oluşturan pay sahiplerine "haklı sebebe" dayanarak, mahkmeden denetçinin görevine son verilmesi talep edilebilir (TTK.399/IV). Göreve son verilmesi için denetçinin tarafsızlığını kaybettiği yönünde endişenin varlığı yeterlidir.

3. Dürüstlük

Dürüstlük kavramı, doğruluk, varolan bilginin olduğu gibi tespit edilmesi ve aktarılması anlamına gelir³. Bağımsız denetçi, denetim faaliyetlerini dürüst bir şekilde gerçekleştirmekle yükümlüdür. TTK'da bağımsız denetçinin dürüst denetim yapma yükümlülüğünden birçok hükümde bahsedilir (TTK.398/I, 402/V-b, 403/I, 404/I)⁴.

¹ Arı 124.

² Özkorkut 253.

³ Büyük Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5549c8274f52b8.08678901 (Erişim Tarihi: 06.05.2015).

⁴ TTK. Gereke m.404'de geçen dürüst denetim yapma yükümlülüğündeki dürüstlük kavramının,

Denetimin dürüst bir şekilde yapılması BDY.21/I-a’da meslek etik ilkeleri arasında tanımlanmaktadır. Buna göre denetimin dürüst bir şekilde yapılmasından, denetçinin bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olması anlaşılır.

Dürüst bir denetimin gerçekleştirilmesi denetçinin, önemli düzeyde yanlış, yanıltıcı beyan içeren veya dikkatsizce sunulmuş beyan ve bilgi içeren, içermesi gereken bilgileri göz ardı eden veyahut gizleyen dolayısıyla yanıltıcı mahiyette olan raporlar, beyannameler, yazışmalar ya da diğer bilgileri fark ettiğinde bu bilgilerle bağlantısını kesmesine ve bunları dikkate almadan denetimi yapmasına bağlıdır¹.

Denetçinin denetimi dürüst şekilde yapma yükümü, denetlenen hususlarda denetçiyi şekli gerçekliğin yanında maddi gerçeği de araştırma yükümlülüğü altına sokar². Bu anlamda dürüstlük ilkesi, şirket hesaplarının kanuna, standartlara, sözleşmeye uygunluğunun araştırılması yanında yapılacak denetimde bu hesapların şirketin mali durumunu da gerçekten yansıtıp yansıtmadığının tespitini³, denetim rapor ve görüşlerinin açık şekilde hem şeklen hem esastan özen yükümlülüğüne uygun olarak yerine getirilmesini zorunlu kılar⁴.

Dürüstlük kavramı değerlendirilirken, denetim hakkındaki düzenlemelerin amaçları ve ruhu dikkate alınmalı ve ona bağlı olarak yorumlanmalıdır⁵. Bu bakış açısı ile değerlendirildiğinde denetim, şirketin malvarlıksal ve finansal durumunun TTK.515 anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılmalıdır. Dürüstlük ilkesinin ifade edildiği

mehaz § 323 HGB’deki “gewissenhaft” ifadesinin karşılığı olarak kullanıldığı, ilk başta anlaşılmasa bile yorum yolu ile özenli, vicdanlı, sorumluluğunun bilincinde ve güvenilir anlamlarının yüklenmesi ve bunların aranması gerektiği ifade edilir. TTK Gerekeçe m.404.

¹ KGK “Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar” m.110.2; Bağımsız denetim gerçekleştiren meslek mensupları adil davranma ve açık sözlü olma, herhangi bir bilginin önemli bir hata ya da yanıltıcı biçimde hazırlanmış veya gizlenmiş ifadeler içerdiğini düşünüyorsa, bu tür bilgiyi veya bu bilgiyle hazırlanmış bir rapor, haber veya sonucu dikkate almama yükümlülüğü altındadır Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik (Etik İlkeler Yönetmelik), RG. 19.10.2007 Sayı: 26675, m.1-b, 6, 7.

² **Arı** 114.

³ **Bilgili**, Fatih, Yeni Gelişmelerle İsviçre ve Alman Hukuklarında Anonim Ortaklıkların Organlarının Davranışlarından Dolayı Üçüncü Kişiler Karşısındaki Sorumluluğu ve Organların Tazminat Borcu, Ankara 2004, s.107.

⁴ **Arı** 114.

⁵ **Ebke**, in: Münch.Komm. § 323 HGB, Rn. 44, **Arı** 117.

diğer TTK.402/V-b ve TTK.403/I hükümleriyle bu hüküm şirketin malvarlığı, borç ve yükümlülükleri, öz kaynakları ve faaliyet sonuçlarının finansal tablolarda dürüstlük ilkesine uygun olarak gerçeği yansıtacak şekilde düzenlenmelerini sağlamaya yöneliktir¹. Dürüstlük ilkesi bağımsız denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğu başlığı altında da düzenlenir. Denetçiler, tarafsız ve dürüst denetim yapmakla yükümlüdür (TTK.404/I). Denetçinin dürüst denetim yapması bir davranış yükümü olarak kabul edilmektedir. Denetçi bu davranış yükümü neticesinde, kaynak hukuktaki anlamlar da dikkate alınarak özenli, güvenilir, vicdanlı ve sorumluluğunun bilincinde bir denetim yapmalıdır². Dürüstlük ilkesi gereği denetçi, gerçekçi ve doğru olmalı, dürüstlüğü etkileyecek davranışlardan uzak durmalı, hatta böyle bir şüphenin oluşmasına bile meydan vermemelidir.

4. Uzmanlık

Bağımsız denetim sonucunda finansal tabloların gerçeği yansıtır yansıtmadığını tespit etmek denetçinin uzmanlığına, bunun sonucunda elde ettiği bilgileri olduğu gibi rapor etmesi ise denetçinin bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlüğüne bağlıdır.

Denetçi mesleğin gerektirdiği yeterliliğe sahip olduğu takdirde uzman kabul edilir. Uzman niteliğine sahip denetçi mesleki özen gösterme ve mesleğin gereklerine uygun davranmakla yükümlüdür.

Denetim faaliyeti, yeterli teknik bilgi, deneyim ve uzmanlığa sahip kişi veya kişiler tarafından gerçekleştirilmelidir. Bağımsız denetimin başarısı, denetim kurallarını uygulayabilecek düzeyde uzman kişilerce yapılmasına³, denetçinin uzmanlığı ise onun mesleki bakımdan yeterliliğine bağlıdır⁴. Denetçiler, mesleki sahasında üst seviyede bilgi sahibi kişiler olarak kabul edilir. Bu sebeple bağımsız denetçi, mevzuat ve denetim tekniklerindeki güncel gelişmeler ışığında, en azından denetlenen işletmelerin yeterli denetim hizmeti almalarını temin edecek seviyede mesleki bilgi ve beceriye sahip olmalıdır (BDY.21/I-c).

¹ **Arı** 105-107.

² **Arı** 106.

³ **Karayalçın** 199; **Torosl** 86.

⁴ **Çelik** 116.

Denetçinin uzmanlığı için gerekli olan mesleki yeterlilik, mesleki yeterliliğin kazanılması ve mesleki yeterliliğin korunması olarak iki aşamada ele alınır. Mesleki yeterliliğin kazanılması için denetçilerin yüksek kalitede bir genel eğitimden geçmesi, sonrasında mesleğe yönelik özel eğitim alması, staj görmesi ve mesleki konularda sınava tabi tutulması ve belli bir deneyim elde etmiş olması gereklidir. DenKHK’da bağımsız denetçilerin uzman niteliğinin sağlanması için yeterlilik koşulları öngörülmüştür (BDY.14). Bağımsız denetçilerin, meslek mensubu olması, en az üç yıl süreyle denetçilerin yanında uygulamalı mesleki eğitim almasına (BDY.15) ve sonrasında denetçilik sınavında başarı göstermesine bağlıdır (BDY.16).

Denetçinin uzmanlığını koruması ise, muhasebe ve denetime yönelik ulusal ve uluslararası gelişmelerin, muhasebe mesleğindeki yeniliklerin, kanun ve mevzuattaki değişiklikler de dâhil olmak üzere her tür mesleki konunun yakından takip edilerek bilgilerin güncel tutulmasını ile mümkündür. Meslek mensubu, ulusal ve uluslararası uygulamalara uyumlu bir kalite kontrol programına tabi tutulmalıdır. TTK gerekçesinde de denetçiler “güncel yenilikleri izleyen ve sindirilmiş bulunan uzman bilgisine” sahip kişiler olarak ifade edilmiştir¹. Bu amaçla denetçilerin yetkilendirilmesinden sonra da sürekli olarak eğitime tabi tutulmalarına yönelik tedbirler alınmıştır (BDY.25).

Fakat sadece bağımsız denetimi yerine getirecek denetçinin gerekli birikime sahip olması yeterli değildir. Ayrıca denetimi gerçekleştirebilecek tüm personel de uzmanlığa sahip olmalıdır². Ancak teknik bilgi konusunda veya diğer konularda yardımcı olarak bulunanlar ise karar alıcı konumda bulunamazlar, sadece denetçinin gözetim ve sorumluluğunda çalışabilirler (BDY.27/III).

5. Mesleğe Uygun Davranışlarda Bulunma

Denetçinin bir diğer yükümlülüğü de mesleğe uygun davranışlarda bulunmadır. Bu yükümlülük çerçevesinde denetçi, mesleğinin gereklerine uygun şekilde denetimi gerçekleştirmek zorundadır (TTK.398/I). Görevin gerektirdiği karaktere haiz bulunma, ahlâkî değerlere ve standartlara bağlılık, meslekî etiğin asgarîleri şartlarından biridir³.

¹ TTK Gerekçe m.398/I.

² **Çelik** 79.

³ TTK Gerekçe m.398/I.

Mesleğe uygun davranış gereği denetçi, ilgili mevzuata uymak ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici fiil ve davranışlardan kaçınmak zorundadır (BDY.21/I-d).

6. Mesleki Özen

Uzman niteliğine sahip bağımsız denetçi, denetimi mesleki özenle yerine getirilmelidir. Denetim faaliyetinin özenle gerçekleştirilmesi denetçi açısından bir yükümlülüktür (TTK.398/I, BDY.21/I-c). Mesleki özenden kasıt, denetçinin görevinin gereklilikleri uyarınca dikkatli, zamanında, derinlemesine, teknik ve mesleki standartlara uygun şekilde hareket edebilmesidir. Denetçi, denetim faaliyetinin her aşamasında, gerekli olan mesleki özen ve titizliği göstermelidir. Denetçinin göstermekle yükümlü olduğu özen bir taraftan profesyonellik kurallarını, diğer taraftan denetçilik ahlâkını tanımlamaktadır. Denetçi, bağımsız denetim faaliyeti sırasında gösterilecek olan en üst düzeydeki mesleki özeni göstermek zorundadır¹. Denetim faaliyetinde gösterilmesi gereken mesleki özen ancak, denetim konusunda uzman, mesleki bilgi, tecrübe ve ahlaka sahip denetçiler tarafından gösterilebilir.

Bağımsız denetçinin göstermesi gereken özen TTK.515’de öngörülen ve bir üst hukuk kuralı olan dürüst resim ilkesine uygunluğun tespitine yönelik olarak kullanılacaktır. Buna göre bağımsız denetçi denetlenen işletmenin finansal tablolarının, TMS’ye göre şirketin durumunun tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık şekilde yansıtabilecek nitelikte olup olmadığını tespit edebilecek en üst düzeyde özeni göstermelidir. Denetçi, denetimin yapılması için işin önemini de dikkate alarak gerekli titizliği göstermesi, denetimin her aşamasında dikkatli ve basiretli bir denetçi sıfatıyla hareket etmesi mesleki özenin gereğidir².

Bu mesleki özen ve titizlik, bağımsız denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması, bağımsız denetim raporunun hazırlanması safhalarında ve sonrasında gösterilmek zorundadır. Buna göre bağımsız denetçi finansal tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak için bağımsız denetim

¹ TTK Gerekçe m.398/I.

² Seri: X, No: 22, İkinci Kısım m.14/I

faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir bağımsız denetim kanıtı toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kâğıtları hazırlamak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği bağımsız denetim raporunda açıklamakla yükümlüdür¹.

Gerekli özen ve titizliğin asgari kıstası, bağımsız denetim standartlarına eksiksiz uyulmasıdır. Kanuna göre bağımsız denetçi denetlenen şirketin finansal tablolarının gerçeğe uygunluğunu denetim standartları ve getirilen ilke ve kurallara göre tespit etmekle yükümlüdür. Denetçinin denetim sürecinde kanun ve denetim standartlarında belirtilen yükümlülüklerle uymaması mesleki ve hukuki sorumluluk sebebidir. Çünkü şirket tarafından yapılan gerçeği yansıtmayan finansal raporlama ancak denetçinin gerekli mesleki özen ve titizliği göstermesiyle önlenabilir².

7. Sır Saklama

Denetim sürecinde denetçi, denetlenen şirketle veya bu şirketle iş ilişkisi içinde olan kişilerle ilgili sır niteliğinde birçok bilgi edinebilir. Bu sırların denetçi tarafından açıklanması veya kullanılması sonucunda birçok kişi zarar görebilir. Bu sebeple bağımsız denetçinin bir diğer yükümlülüğü de denetim sürecinde edindiği sırları saklamasıdır.

Bağımsız denetçiler, denetimleri TTK.398'e göre mesleki gereklere ve etiğe uygun olarak yerine getirmekle görevlidir. DenKHK.9/1-g'ye göre mesleki etik kuralları belirlemek KGK'nın görevleri arasındadır. Bu göreve binaen çıkarılan BDY.21/1-ç'de sır saklama mesleki etik ilkelerden biri olarak sayılmıştır. Bu hükme göre denetçi sır saklama yükümlülüğü dolayısıyla, mesleğin icrası sırasında elde ettiği bilgilerin gizliliğine riayet etmek zorundadır. Bu hüküm sebebiyle denetçi yasal veya mesleki bir hak veya görevin

¹ Seri X, No: 22, Birinci Kısım, Üçüncü Bölüm, m.14.

² Mesleki özen ve dikkat ile ilgili örnek olarak "Fine Host" vakası verilebilir. Fine Host'un denetim kuruluşu adına denetim yapan denetçi, denetim faaliyetini icra ederken gerekli özeni gösteremediğinden hileli finansal raporlamayı tespit edememiştir. Fine Host şirketi giderlerini aktifleştirerek ve gelirleri şişirerek vergi öncesi karını 1992-1996 yılları arasında 28 milyon \$'ın üzerinde, 1997'inin ilk çeyreğinde 21 milyon \$'a yakın fazla göstermiştir. Denetçinin gerekli mesleki özen ve titizliği göstermeyerek sorunlu işlemlerle ilgili kaliteli denetim kanıtları yerine yönetimin ifadelerine başvurması yatırımcıların zararına sebep olmuştur. **Özbirecikli**, Mehmet "Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme", Muhasebe ve Denetime Bakış, S.18, s.9.

bulunması durumu saklı olmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın sır niteliğindeki bilgileri üçüncü kişiye açıklayamayacağı gibi kendisi veya üçüncü kişinin çıkarlarına da kullanamaz.

Denetçinin söz konusu yükümlülüğe tabi olması için, bilginin denetlenen şirketin denetimi ile ilgili olması, denetim faaliyeti esnasında öğrenilmiş olması, gizli olması, şirketin bu gizli bilgiyi saklı tutma konusunda iradeye ve haklı bir menfaate sahip olması gereklidir¹.

Sır saklama yükümlülüğü TTK.404'de açıkça düzenlendiği gibi denetim sözleşmesi hükümlerinde taraf yükümlülükleri olarak da karşımıza çıkacaktır. MK.23-24/I-a'da öngörülen kişilik haklarının korunması hükümleri ile de sır saklama yükümü ileri sürülebilecektir².

Bağımsız denetim firmalarının yöneticileri, bağımsız denetçiler ve bütün çalışanları ile bağımsız denetim firmalarına dışarıdan hizmet verenler, işleri dolayısıyla sahip oldukları sırları açıklayamazlar. Aynı zamanda bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişinin menfaatlerine de kullanamazlar. Bağımsız denetim standart, ilke ve kuralları ile meslek ahlakı 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 sır olarak kabul edilmemelidir³.

III. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ŞİRKETLER

Şirketler, menfaat sahiplerine verdiği bilgilerin gerçeği yansıttığını göstermek amacıyla kendi istekleriyle bağımsız denetim yaptırabilir. Fakat bazı şirketlerin bağımsız denetim yaptırması kanunen zorunludur⁴. Denetlenen şirketler açısından bu ayrım dikkate

¹ **Arı** 44.

² **Arı** 39.

³ Seri X, No: 22, Birinci Kısım, Üçüncü Bölüm, m.17

⁴ **Aksoy**, Tamer. Tüm Yönleriyle Denetim, AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma, C. I, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2006, s.67.

alındığında şirketler, zorunlu bağımsız denetime tabi olan şirketler ve isteğe bağlı bağımsız denetim yaptıran şirketler olarak ikiye ayrılmaktadır.

A. ZORUNLU BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ŞİRKETLER

TTK.397'den kaynaklanan bağımsız denetim yükümlülüğü emredici nitelikte bir uygulama olup, şirket ortaklarının tamamının bu denetime karşı çıkmaları durumunda dahi gerçekleştirilmesi zorunludur¹. TTK.397/IV'e tabi şirketlerin denetim yükümlülüğünü yerine getirmemesi, finansal tablolarının ve yıllık faaliyet raporlarının düzenlenmemiş sayılmasına neden olur (TTK.397/II).

Şirketlerin denetlenmesine ilişkin bağımsız denetim yükümlülüğü, mevzuatımızda birden çok kanunda düzenleme konusu olmuştur. Fakat TTK.397-406 arasında yer alan düzenlemeler, anonim şirketlerin bağımsız denetim yükümlülüğü bakımından merkezi norm niteliğine sahiptir².

Bakanlar Kurulu TTK.398 kapsamında bağımsız denetim yaptıracak olan şirketleri belirleme yetkisine sahiptir (TTK.397/IV)³. Bakanlar Kurulunun bu yetkiye dayanarak çıkardığı 2012/4213 sayılı “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar”da⁴, TTK.398 kapsamında denetime tabi olacak şirketler ve bu şirketlerin denetimine ilişkin usul ve esaslar belirlemiştir. KGK'da, BK Kararı m.4/VI hükmüne dayanarak alınan kararların uygulanmasına yönelik olarak “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar (Usul ve Esaslar)”⁵ı düzenlemiştir.

BK Kararı'na göre şirketler belirlenen ölçütleri aştıkları veya ekli listelerde belirlenen konularda faaliyet gösterdikleri takdirde, TTK.398 kapsamında bağımsız

¹ Baetge/Fischer/Stickmann, § 316 HGB, Rn. 24; Mirtschink 7.

² Özkorkut 32.

³ TTK.397/I, II ve IV, 26.06.2012 tarihinde 6335 sayılı kanunun 18. maddesi ile değiştirilmiştir.

⁴ RG. 23.01.2013 S. 28537 (1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.)

⁵ RG. 12.03.2013 S. 28585.

denetime tabi olacaktır. Aynı düzenleme uygun düştüğü ölçüde limited şirketlere ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere de uygulanır (TTK.565/II,635)^{1 2}.

TTK.397/IV'e göre belirlenen kapsam dışında kalan anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları TTK.397/V hükmüne göre denetim yükümlülüğüne tabi tutulmuştur. Böylece tüm anonim şirketler için zorunlu denetim yükümlülüğü öngörüldüğü görülmektedir.

TTK.397/IV uyarınca Bakanlar Kurulu'nun belirlediği ölçüleri karşılayan limited şirketlerde bağımsız denetim hükümleri uygulanacakken, bu ölçüleri karşılamayan limited şirketlerde TTK.397/V'de öngörülen denetim dahi uygulanmayacaktır³. Kanun koyucu TTK'nın bağımsız denetim eksenli düzenlemelerinin uygulama alanını yukarıdaki değişikliklerle oldukça daraltmış ve şirketlerin büyük çoğunluğunun TTK.398 kapsamında finansal raporlama ve bağımsız denetim yükümlülüğünü ortadan kaldırmıştır⁴. TTK'nın hazırlanış amacı uluslararası piyasaların bir parçası olabilecek, rekabet gücüne sahip etkin ve güvenilir şirketlerin varolabilmesinin sağlanması olarak belirlenmiştir. Amacın gerçekleşmesi şirketlerin, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) göre düzenlenmiş ve uluslararası denetim standartlarına (IAAS) uygun denetlenmiş finansal tabloları ortaya koyabilmelerine bağlıdır⁵. Ancak TTK'da bağımsız denetim hükümleri henüz yürürlüğe girmeden TMS ve TDS uygulamalarının

¹ BK Kararı m. 2-b'de bu kararda geçen şirket ifadelerinin TTK'da düzenlenen sermaye şirketlerini ifade ettiği ve ilgili kararda ekli (I) ve ekli (II) sayılı listede yer alan şirketlerin TTK ile DenKHK hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabi olduğu belirtmiştir.

² 2012 yılı verilerine göre, KOBİ Yönetmeliğinde belirtilen kriterlerden büyük şirket sayısı 7300 civarında olup, bunların yaklaşık 2500'ü bağımsız denetim kapsamına alınmış olmaktadır. Denetim kapsamına alınan şirketlerin ekonomik büyüklüğü ise, aktif toplamı dikkate alındığında, denetime tabi olacak şirketlerin aktif toplamı, KOBİ'den büyük şirketlerin aktif toplamının %88'ini, Kurumlar Vergisi mükelleflerinin aktif toplamının ise %68'ini oluşturmaktadır. http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-578-bagimsiz-denetime-tabi-olacak-sirketler-duyurusu.ht ml (Erişim Tarihi, 20.02.2015). 2014 yılında kriterlerin de değişmesine paralel olarak bu sayının 3.500, 2015 yılında ise 5.000 civarında olacağı değerlendirilmektedir. KGK Basın Duyurusu 2015/1 http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BKK%20yeni%20limitler%20bas%C4%B1n%20duyurusu_.pdf (Erişim Tarihi, 05.03.2015)

³ Buna karşılık 6455 sayılı Kanunla 6102 sayılı TTK'nın 397. maddesine eklenen ve aynı maddenin 4. fıkrası kapsamı dışında kalan şirketlerin denetimine ilişkin usul ve esaslarla ilgili 5. ve 6. fıkra hükümleri, yine bu Kanunla TTK.635'e eklenen hüküm sebebiyle limited şirketlere uygulanmayacaktır.

⁴ **Özkorkut** 35.

⁵ TTK Genel Gerekçe m.5.

ancak belli kriterleri aşan sınırlı sayıdaki şirkete uygulanacağını belirlenmesi ve TTK.398 kapsamında denetim gerçekleştirilecek bu şirketlerde dahi hedeflenen TMS'nin uygulanmasının sürekli ertelenmesi bu şirketler açısından dahi TTK amacının gerçekleşmediğini göstermektedir. Özellikle TTK.398 kapsamı dışında denetime tabi tutulan şirketlerde TMS ve TDS uygulaması yönünde bir çalışmanın bulunmaması ve etkisi kuşkulu bir denetim uygulamasının hedeflenmesi, limited şirketlerin neredeyse tamamının denetim dışı bırakılmış olması TTK'nın genel hedeflerinden uzaklaştığının delili niteliğindedir. Denetimle ilgili hükümlerin bu şekilde sınırlandırılması veya bazı şirketler için tamamen uygulanamaz hale getirilmesi dürüst resim ilkesi bağlamında açık, anlaşılabilir ve kamuyu aydınlatma ilkeleri uyarınca düzenlenecek finansal tablolardan yararlanması hedeflenen pay sahipleri başta olmak üzere diğer ilgililerin (menfaat sahibi üçüncü kişilerin) korunmasını olumsuz etkilemektedir¹.

Bağımsız denetimin taraflarından bağımsız denetim yükümlülüğüne tabi şirketleri, i) TTK.397/IV'e göre çıkarılan BK Kararı'nda öngörülen ölçütleri aşan şirketler, ii) BK Kararı uyarınca doğrudan bağımsız denetim yükümlülüğüne tabi şirketler ve iii) TTK.397/V'e göre denetime tabi kılınan şirketler olarak üçlü bir ayırmada incelemek mümkündür.

1. Kanunen Belirlenen Ölçütleri Aşan Şirketler

TTK.398 kapsamında bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine ilişkin BK Kararı'nda, öncelikle tüm sermaye şirketlerinin değerlendirmesinde esas alınacak genel ölçütler düzenlenir. Bu ölçütler, bilanço aktif toplamı, net satış hasılatı ve işçi sayısıdır. BK Kararı'na göre söz konusu üç ölçütteki sınırların ikisini, ardı ardına iki hesap dönemi aşan şirketler bağımsız denetim yükümlülüğüne tabi olacaktır.

Ayrıca BK Kararı'nda bazı sektörlere özel ayrı Ek (II) sayılı liste de düzenlenmiştir. Bu listede de esas alınan kriterler aynı olmakla birlikte, denetime tabi olmak için belirlenen sınırlar genel ölçütlerden daha alt seviyelerdedir. Bu seviyelerin aşıldığı durumlarda, öngörülen sektörlerdeki şirketlerin genel ölçütleri geçmeleri beklenmeksizin bağımsız denetime tabi tutulması benimsenmiştir.

¹ TTK Madde Gerekçe m.397.

a. Tüm Sermaye Şirketleri İçin Geçerli Olan Genel Ölçütler

Sermaye şirketleri, BK Kararı'nda belirlenen üç ölçütteki sınırlardan ikisini aştıkları takdirde TTK ve DenKHK hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabi olacaktır (BK Kararı m.3).

Belirlenen üç ölçütten ilki; şirketin aktif toplamının ellimilyon TL ve üstü olmasıdır (BK Kararı m.3/I-a). Şirketin aktif toplamı o şirketin bilançosunda bulunan dönen varlıklar¹ ile duran varlıkların² toplamından oluşur. Bilançonun sol tarafında bulunan bu aktifler daha çok şirketin mevcutlarını ve alacaklarını oluşturur. Şirket bilançosunda bulunan bu varlıkların toplamının ellimilyon ve üstü TL olması durumunda bu ölçüt karşılanmış olacaktır.

Belirlenen ikinci ölçüt; şirketin yıllık net satış hâsılatının yüzmilyon TL ve üstü olmasıdır (BK Kararı m.3/I-b). Şirketin net satış hâsılatı şirketin gelir tablosunun incelenmesi sonucu tespit edilir³. Buna göre, net satış hâsılatı şirketin brüt satışlarından, yapılan iskonto ve iadeler ile diğer indirimlerin düşülmesi ile bulunan gelirdir⁴.

Üçüncü ölçüt ise; şirkette çalışan sayısının ikiyüz ve üstü olmasıdır (BK Kararı m.3/I-c)⁵. Şirketin çalışan sayısının belirlenmesinde, bildirilen muhtasar beyannamedeki aylık toplam çalışan sayısının yıllık ortalaması alınmaktadır.

¹ Şirketin mevcut bulunan nakit ve benzeri varlıkları ile bilanço tarihi itibarıyla bir yıl veya faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıklarına dönen varlıklar (dönen varlıkların içinde Hazır Değerler, Menkul Kıymetler, Ticari Alacaklar, Diğer Alacaklar, Stoklar, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri, Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları, Diğer Dönen Varlıklar bulunur) denir. **Gücenme**, Ümit, Mali Tablolar Analizi ve Enflasyon Muhasebesi, Aktüel Yayınları, İstanbul, 2005, s.30. Bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesindeki ölçülerden “Aktif toplamın hesabında” Tekdüzen Hesap Planında yer alan “170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesapları dikkate alınmaz.

² Şirketin bilanço tarihi itibarıyla bir yıl veya faaliyet dönemi içinde paraya dönüşmeyen, kendisinden bir hesap döneminden uzun sürede yararlanılacak varlıklara duran varlıklar (duran varlıkların içinde Ticari Alacaklar, Diğer Alacaklar, Mali Duran Varlıklar, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Özel Tükenebilir Tabi Varlıklar, Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları, Diğer Duran Varlıklar bulunur.) denir. **Gücenme**, Mali Tablolar 30.

³ Yıllık net satış hasılatının hesabında, Tekdüzen Hesap Planında yer alan “350-358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesaplarına sadece ilgili dönemde kaydedilen tutarlar yıllık net satış hasılatına eklenir. (Usul ve Esaslar m. 9- b)

⁴ Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkındaki Yönetmelik m. 4- d.

⁵ Fakat çıraklık ve mesleki eğitim sözleşmesi kapsamında şirkette mesleki eğitim gören çıraklar ve staj yapan öğrenciler çalışan sayısının hesabında dikkate alınmaz(Usul ve Esaslar m. 8. f.1).

Söz konusu üç ölçütten herhangi ikisinin karşılanması ve bu durumun iki hesap dönemi devam etmesi halinde şirket, zorunlu bağımsız denetime tabi olacaktır.

Bakanlar Kurulu Kararları ile belirlenen bu genel ölçütler Tablo 1’den de anlaşılacağı gibi yıllar içinde Bakanlar Kurulu Kararları¹ ile daha düşük seviyelere çekilmektedir. Bu durum bağımsız denetimin yaygınlaştırılmasının hedeflendiğini göstermesi açısından önemlidir.

GENEL ÖLÇÜTLER	Aktif Toplam	Yıllık Net Satış Hasılatı	Çalışan Sayısı
2013 Yılı	Yüzellimilyon ve üstü	İkiyüzmilyon ve üstü	Beşyüz ve üstü
2014 Yılı	Yetmişbeşmilyon ve üstü	Yüzellimilyon ve üstü	İkiyüzelli ve üstü
2015 Yılı	Ellimilyon ve üstü	Yüzmilyon ve üstü	İkiyüz ve üstü

Tablo 1

b. Belli Sektörlerde Faaliyet Gösteren Şirketler İçin Getirilen Özel Ölçütler

BK Kararı ek (II) sayılı listede belirtilen sektörlerde faaliyet gösteren şirketler için şirketin aktif toplamı, yıllık net satış tutarı ve çalışan sayısı üzerinden fakat genel ölçütlerde belirlenen sınırdan daha düşük seviyelerde farklı özel ölçütler öngörülmüştür. Belirlenen üç ölçütteki sınırlardan ikisini iki hesap dönemi ardı ardına aşan sektör şirketleri bağımsız denetime tabi kabul edilir².

¹ 19/12/2012 tarihli ve 2012/4213 sayılı BK Kararı ile yürürlüğe konulan “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar”ın bazı hükümleri, 14.03.2014 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanan 2014/5974 sayılı ve 01.02.2015 tarihinde yayınlanan 2014/7149 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile değiştirilmiştir.

²

II Sayılı Liste Özel Ölçütler (2015 Yılı)	Aktif Toplam	Yıllık Net Satış Hasılatı	Çalışan Sayısı
1. Sermayesinin en az % 25’i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketler	kırmilyon ve üstü Türk Lirası.	ellimilyon ve üstü	yüzyirmibeş ve üstü
2. Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketler	ellimilyon ve üstü	yetmişbeşmilyon ve üstü	yüzyetmişbeş ve üstü
3. Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 15/1/2004 tarihli ve 5070 sayılı	ellimilyon ve üstü	yüzmilyon ve üstü	ikiyüz ve üstü

c. Belirlenen Ölçütlerin Değerlendirilmesinde Dikkate Alınması Gereken Hususlar

Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenirken şirketin bağlı ortaklıkları ve iştirakleri birlikte değerlendirilmelidir. Ölçütlerin hesabında, şirketin bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı ve işçi sayıları da dikkate alınır. Hâkim şirketin, bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin bu değerlendirmede nasıl dikkate alınacağı KGK tarafından ayrıntılı olarak düzenlenecektir (KGK Usul ve Esaslar.7, 8).

Şirketlerin denetime tabi olması için öngörülen üç ölçütten en az ikisinin üst üste iki hesap dönemi sağlanması zorunludur (BK Kararı.4, KGK Usul ve Esaslar.5). Buna göre şirket, referans alınan hesap dönemi ve bunun devamındaki hesap döneminde söz konusu üç ölçütten herhangi ikisi karşılandığı takdirde devamındaki hesap dönemi başından itibaren şirket bağımsız denetim yükümlülüğüne tabi olacaktır.

Henüz bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesaplanmasında vergi mevzuatı çerçevesinde kamu idarelerine sunulmak

Elektronik İmza Kanunu, 5/11/2008 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 1525 inci maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketler			
4. 20/2/2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 18/4/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu, 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 2/3/2005 tarihli ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun uyarınca Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketlerden (24/11/1994 tarihli 4046 sayılı Kanun hükümlerine tabi Kamu İktisadi Teşebbüsleri hariç)	ellimilyon ve üstü	yüzmilyon ve üstü	ikiyüz ve üstü
5. Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler	onbeşmilyon ve üstü	yirmimilyon ve üstü	elli ve üstü
6. Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dahil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun iştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında Fon tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketler	ellimilyon ve üstü	yüzmilyon ve üstü	ikiyüz ve üstü
7. 8/6/1984 tarihli 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az % 50'si belediyelere ait olan şirketler	kırıkmilyon ve üstü	ellimilyon ve üstü	yüzyirmibeş ve üstü

üzere hazırlanan son iki hesap dönemine ilişkin bilanço ve gelir tabloları, bağımsız denetim kapsamındaki şirketlerin değerlendirilmesinde ise TTK'ya ve TMS'ye göre hazırlanan finansal tablolar dikkate alınacaktır.

Denetime tabi şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte kendileri için öngörülen üç ölçütün ikisini ardı ardına iki hesap döneminde karşılayamazsa, müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim yükümlülüğüne tabi olma durumu ortadan kalkacaktır¹. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sınırların altında kalınan iki ölçütün ise aynı olması şart değildir (KGK Usul ve Esaslar.10/I).

Özelleştirme Uygulamaları Hakkındaki Kanun'a tabi kuruluşlar ve sermayesinin en az %50 ve daha fazlası Devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketler bu ölçütleri karşılasalar bile bağımsız denetim yükümlüsü değildir (BK Kararı.3/III). Fakat bu istisnaya tabi olsa dahi Ek (I) sayılı listede bulunanlar ile Ek (II) sayılı liste m.7'de bulunan kuruluşlar² bağımsız denetime tabidir.

Yine BK Kararı uyarınca denetime tabi olma şartlarını taşımayan bir şirket, sadece ana ortaklığının, bağlı ortaklığının veya iştirakinin BK Kararı kapsamında denetime tabi olması nedeniyle denetime tabi olmayacaktır (KGK Usul ve Esaslar.5/VI).

2. Doğrudan Bağımsız Denetime Tabi Şirketler

BK Kararı Ek (I) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, TTK ile DenKHK hükümleri çerçevesinde herhangi bir ölçüte tabi tutulmadan doğrudan bağımsız denetime tabi tutulmaktadır.

¹ Denetime tabi şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte, bir hesap döneminde 5. madde de belirtilen ölçülerden aktif toplamı ve yıllık net satış hâsılatı ölçütlerinden (Usul ve Esaslar.7) ikisinin de belirlenen sınırların %20 veya daha altında kalması durumunda iki yıl art arda bu sınırın altında kalınması beklenilmeksizin, müteakip hesap döneminden itibaren denetim kapsamından çıkarılabilir.

² 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az %50'si belediyelere ait olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar. a) Aktif toplamı kırkmilyon ve üstü Türk Lirası. b) Yıllık net satış hasılatı ellimilyon ve üstü Türk Lirası. c) Çalışan sayısı yüzyirmibeş ve üstü.

Ek (I) sayılı listenin başında, SerPK uyarınca SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi şirketlerin¹ ve BanK uyarınca BDDK'nın düzenleme ve denetimine tabi şirketlerin² doğrudan bağımsız denetime tabi olduğu belirtilmiştir.

Sigortacılık Kanunu ve Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri (BK Kararı Ekli (I) sayılı Liste.3) ve ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketler de (BK Kararı Ekli (I) sayılı Liste.6) bu kapsamda değerlendirilir.

Ayrıca, Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler (BKK Ekli (I) sayılı Liste.4) ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca kurulan anonim şirketler de (BKK Ekli (I) sayılı Liste.5) doğrudan bağımsız denetime tabi tutulmaktadır.

Ancak belirtilen şirketlerin çoğu BK Kararı'ndan önce de bağımsız denetim yaptırmakla yükümlüdür. Gerçekten SPK'ya tabi şirketler SerPK.14/III, 30 hükümlerine göre düzenleyecekleri finansal tablo ve raporlardan TMS kapsamında SPK'ca belirlenenleri, TDS çerçevesinde bilgilerin gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtması ilkesine uygunluğu bakımından denetletme yükümlülüğüne zaten tabidir. Aynı şekilde BanK.39/II'ye göre, bankaların, Sigortacılık Kanunu m.18/II'ye göre sigorta

¹ BK Kararı. Ek (I) Sayılı Liste m.1. "SerPK uyarınca SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden; a) Yatırım kuruluşları, b) Kolektif yatırım kuruluşları, c) Portföy yönetim şirketleri, ç) İpotek finansmanı kuruluşları, d) Varlık kiralama şirketleri, e) Merkezi takas kuruluşları, f) Merkezi saklama kuruluşları, g) Veri depolama kuruluşları, ğ) Derecelendirme kuruluşları, h) Değerleme kuruluşları, ı) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler, i) Nitelikli yatırımcılara satılmak üzere pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden anonim şirketler..." bağımsız denetime tabidir.

² BK Kararı. Ek (I) Sayılı Liste m.2 "BanK uyarınca BDDK'nın düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden; a) Bankalar, b) Derecelendirme kuruluşları, c) Finansal holding şirketleri, ç) Finansal kiralama şirketleri, d) Faktoring şirketleri, e) Finansman şirketleri, f) Varlık yönetim şirketleri, g) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler..." bağımsız denetime tabidir.

ve reasürans şirketlerinin¹, 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanunu m.18'e göre birliklerin ve merkezi birliklerin bağımsız denetim yaptırımları kanunen zorunludur.

Görüldüğü gibi, çoğunluğu zorunlu olarak bağımsız denetime tabi olan şirketler, BK Kararı ile bu defa TTK.398 kapsamında zorunlu bağımsız denetime tabi tutulmuş ve KGK'nın uygulamalarına tabi kılınmışlardır.

3. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gözetiminde Denetime Tabi Şirketler

6335 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra, TTK.398 kapsamında denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulu'nca belirleneceği düzenlenmiştir (TTK.397/IV). Fakat Bakanlar Kurulu'nca belirlenen kriterleri aşmayan ve doğrudan denetime tabi tutulmayan şirketlerin denetimi hususu eksik bırakılmıştır. 6455 sayılı Kanunla TTK.397'ye V. ve VI. fıkralar eklenmesi sonucunda, sermaye şirketlerinin denetim sistemi konusunda yaşadığı bu eksiklik anonim şirketler ve paylı komandit şirketler açısından giderilmiştir. TTK.397/V ile denetime tabi tutulacağı belirlenen anonim şirketler açısından zorunlu denetim yükümlülüğü getirilmiştir.

Denetim Ölçütleri	Anonim Şirket	Limited Şirket	Paylı Komandit Şirket
BK Kararındaki Ölçütlere Uygunsa	TTK.398 Kapsamında Bağımsız Denetim	TTK.398 Kapsamında Bağımsız Denetim	TTK.398 Kapsamında Bağımsız Denetim
BK Kararındaki Ölçütlere Uygun Değilse	DenY (Taslak) Kapsamında Bağımsız Denetim	Denetim yükümlülüğü yok	DenY (Taslak) Kapsamında Bağımsız Denetim

Tablo 2

TTK.397/V hükmü kapsamında yapılacak denetim Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın hazırlayacağı ve Bakanlar Kurulunca yayımlanacak yönetmelik ile düzenlenecektir. Yönetmelik'te denetimin usulü, esasları ve bu denetimi yapacak olan denetçilerin nitelikleri, görevleri, yetkileri, görevden alınmaları veya ayrılımları ve uyacakları etik ilkeler ile denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve raporun genel kurula sunulması konuları hükme bağlanacaktır². TTK.397/V hükmüne tabi şirketler

¹ Sigorta şirketlerinin denetimi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **Aral**, İrem, Türk Hukuku ve Avrupa Birliği Direktifleri Uyarınca Hayat Dışı Sigorta Şirketlerinin Denetimi, İstanbul 2010.

² Söz konusu DenY halen yayınlanmamıştır.

TTK.398 anlamında bağımsız denetim dışında kaldıkları gibi KGK'nın 14.11.2012 tarihli kararı gereğince TMS'na göre finansal raporlama yapma zorunluluğuna da tabi değildir¹.

Beşinci fıkra kapsamında denetime tabi olan şirketlerin, denetim yükümlülüğüne uymamaları durumunda finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir (TTK.397/VI)

4. TMS Uygulamasında KGK Kararları Sonucu Ortaya Çıkan Özel Durum

TTK uyarınca, finansal tabloların hazırlanması ve sunumuyla ilgili düzenlemeler KGK tarafından yapılır. Finansal raporlamaya ilişkin hususlar “bağımsız denetime tabi olanlar” ve “bağımsız denetime tabi olmayanlar” için ayrı ayrı düzenlenmektedir.

Zorunlu bağımsız denetim yaptırmakla yükümlü olan şirketler BK Kararı ile belirlenen kriterlerden ikisini üst üste iki yıl süreyle karşılayan şirketler ve başkaca şart aranmaksızın genel olarak DenKHK.23'de düzenlenen KAYİK'lerdir. Ancak TMS'ye göre finansal raporlamayla yükümlü olan şirketlerin kapsamını belirleme yetkisi TTK.88, Geçici.1, DenKHK.9, 26, Geçici.1 maddeleri uyarınca KGK'ya aittir. KGK bu yetkiye binaen 26.08.2014 R.G. tarihli ve 26 sayılı KGK Kararı Eki Liste'de² TMS'yi

¹ **Özkorkut** 193.

² EKLİ LİSTE (01/11/2014 Tarihli ve 29162 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun 23/10/2014 Tarihli ve 75935942-050.01.04 – [01/33] Sayılı Kurul Kararı ile değiştirilmiş şeklidir.)

1) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden; a) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler, b) Yatırım kuruluşları, c) Kolektif yatırım kuruluşları, d) Portföy yönetim şirketleri, e) İpotek finansmanı kuruluşları, f) Konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları, g) Varlık kiralama şirketleri, h) Merkezî takas kuruluşları, i) Merkezî saklama kuruluşları, j) Veri depolama kuruluşları, k) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar: - Aktif toplamı onbeş milyon ve üstü Türk Lirası. - Yıllık net satış hasılatı yirmi milyon ve üstü Türk Lirası. - Çalışan sayısı elli ve üstü. 2) 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden; a) Bankalar, b) Finansal kiralama şirketleri, c) Faktöring şirketleri, d) Finansman şirketleri, e) Varlık yönetim şirketleri, f) Derecelendirme kuruluşları, g) Finansal holding şirketleri, h) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler, i) Ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşları. 3) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri. 4) Borsa İstanbul Piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.

uygulamakla yükümlü olan zorunlu bağımsız denetime tabi şirketleri ayrıca belirlemiştir. Genel olarak KAYİK'lerden oluşan şirketler, 01/01/2014 ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun olarak hazırlamak ve sunmak zorundadırlar.

Ancak KGK'nın belirlediği listede bulunmadığı için TMS'ye göre finansal raporlama yapma yükümlülüğü olmayan şirketlerin TMS'yi uygulaması da mümkündür. TMS'leri uygulamayı tercih eden şirketlerin finansal tabloların hazırlanmasında ve sunumunda TMS'leri uygulamalayabilir. Bu durumda TTK uyarınca, finansal tablolarını isteğe bağlı olarak TMS'lere uygun olarak hazırlayanların Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine (MSUGT) göre ayrıca finansal tablo hazırlamalarına gerekli değildir.

TMS'leri uygulamak zorunda olmayan ve uygulamayı tercih etmeyen şirketler ise finansal tablolarını Muhasebe Sistemi Genel Tebliğlerini (MSUGT), 29/12/2014 tarihli ve 41 sayılı KGK Kararıyla belirlenen "İlave Hususlar"la birlikte uygulamak zorundadır.

B. İSTEĞE BAĞLI OLARAK BAĞIMSIZ DENETİM YAPTIRAN ŞİRKETLER

Yukarıda sayılan kriterlere uymayan şirketler bağımsız denetim yaptırmakla yükümlü değildir. Ancak herhangi bir yasal yükümlülüğü bulunmamasına rağmen, finansal tabloların gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığının ortaya çıkarılması amacıyla, şirketlerin kendi isteğiyle denetim yaptırmaları mümkündür.

İsteğe bağlı olarak yapılan bağımsız denetimin birçok sebebi olabilir. Şirket hisselerinin satılması veya kredi alınması sebebiyle denetim yapılabileceği gibi, şirketin bölünmesi, birleşmesi, işletmesini devretmesi gibi durumlarda da şirketin mali durumunun öğrenilebilmesi için denetim yaptırılabilir. Ayrıca böyle bir durum olmasa dahi şirketteki yolsuzluk iddialarının araştırılması veya şirkette kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması amacıyla da bağımsız denetim yaptırılması da mümkündür. Buna benzer birçok durumda da isteğe bağlı olarak şirket bağımsız denetim yaptırabilir¹.

¹ Toroslu 70.

Günümüzde şirketlerin bağımsız denetim yaptırması artık kanuni yükümlülüklerden kaynaklanan bir zorunluluk olmaktan çıkmış, vazgeçilmez bir ihtiyaç haline gelmiştir.

Bir şirketle ilgili olarak tercih edilen bilgi, bağımsız denetimden geçmiş, güvenilir, şeffaf, açık ve anlaşılır bilgidir. Denetim yükümlülüğü altında bulunmayan şirketler bu bilgiye isteğe bağlı olarak bağımsız denetim yaptırarak ulaşmayı tercih etmektedirler.

Şirketlerin isteğe bağlı bağımsız denetimi esas sözleşme hükmü gereği veya genel kurul kararı sonucunda yaptırılabilir. Öte yandan, sadece yönetim kurulu kararı ile de şirkette bağımsız denetim yaptırılmasında herhangi bir sakınca olmayıp, bu denetimin yapılması hem şirketin ve hem de şirket ortakları ile alacaklılarının menfaatlerinin korunmasına hizmet eder.

İsteğe bağlı bağımsız denetimde zorunlu denetimlerde uygulanan esaslar aynen uygulanacaktır¹. Ancak zorunlu bağımsız denetimden farklı olarak yapılacak denetimin sınırları ve kapsamı denetimin taraflarınca belirlenecektir. Fakat bu hak, muhasebe ilke ve standartları ile sınırlıdır. İsteğe bağlı bağımsız denetimde dahi denetçi mesleğin gerektirdiği özen ve dikkati göstererek, muhasebe ilke ve standartları çerçevesinde istenen konuda denetim yapacaktır². Söz konusu bağımsız denetimin isteğe bağlı olarak yapılmış olması, denetimin denetim standartlarına uygun bir şekilde yapılması zorunluluğunu ortadan kaldırmayacak, bu denetim türünde de bağımsız denetçi doğru ve güvenilir bir denetim sonucu sunma yükümlülüğüne tabi olacaktır³. Fakat bağımsız denetim aşamasında hangi kıstaslara uyulacağı denetimi talep edenlerce belirlenecektir⁴.

İsteğe bağlı bağımsız denetimin zorunlu bağımsız denetimden bir diğer farkı herhangi bir ölçü ve şirket türü ile sınırlı kalmaksızın tarafların istedikleri takdirde tüm şirketler için uygulanabilecek bir bağımsız denetim türü olmasıdır. Bağımsız denetim yükümlülüğüne tabi olan şirketlerin de dönemsel ya da sürekli olarak farklı kapsam ve

¹ Çelik 51.

² Toroslu 70.

³ Aksoy 62.

⁴ Özkorkut 212.

sınırlar içinde isteğe bağı bağımsız denetim yaptırmalarının önünde herhangi bir engel bulunmamaktadır.

İsteğe bağı denetimde dikkat edilmesi gereken bir husus da, TTK.397/V'e tabi şirketlerin TTK.398 kapsamında denetim yaptırmalarıdır. TTK.397/V'e göre denetime tabi şirketlerin daha ağır şartlar taşıyan TTK.398'deki denetim hükümlerine tabi olmadığı açıktır. Buna rağmen şirketleri TTK.398 kapsamında denetim yaptırdıkları takdirde bu isteğe bağı bir denetim niteliğindedir. Fakat burada tartışma konusu olabilecek husus TTK.397/V'e göre denetime tabi olan şirketin TTK.398 kapsamında daha ağır şartları taşıyan bağımsız denetimi isteğiyle yaptırdığı durumlarda, hala TTK.397/V hükmüne göre bağımsız denetim yaptırmak zorunda olup olmadığıdır¹. TTK.397/V'e göre denetime tabi şirketler hükmünün açık ifadesine göre denetimlerini DenY (Taslak) hükümleri uyarınca yaptırmak zorundadır. Denetlenen şirketlerin DenY (Taslak) hükümlerine uymaksızın daha üst kıstaslar taşısa dahi isteğe bağı denetim yaptırması TTK.397/V'den kaynaklanan denetim yaptırma yükümlölüklerini ortadan kaldırmaz².

¹ **Özkorkut 32.**

² Ancak yönetmelik hükümlerine uygunluk sağlandıktan sonra, denetimin denetlenen şirketin isteğine bağı olarak daha da genişletilmesinde herhangi bir engel yoktur.

§ 4. BAĞIMSIZ DENETİMDE MENFAAT SAHİBİ ÜÇÜNCÜ KİŞİLER

I. GENEL OLARAK

Bağımsız denetim, ülkemizde ve dünyada şirketlerin finansal tablo kullanıcılarına sundukları bilgilerin güvenilirliği hususunda güvence sağlar. Bu menfaat sahiplerinden denetim sözleşmesi tarafı olan denetlenen şirket dışında kalan bağımsız denetim sonuçlarıyla ilgilenen menfaat sahiplerinin tamamı, sözleşmenin tarafı olmadıklarından dolayı bağımsız denetim sözleşmesinde üçüncü kişi niteliğindedir.

Bağımsız denetim sözleşmesinin tarafları, bağımsız denetimi gerçekleştirenler ve bağımsız denetim yaptıran şirketlerdir. Bağımsız denetimde üçüncü kişi, denetim sözleşmesine taraf değildir. Ancak üçüncü kişi denetim sonuçlarından yararlanmakta, denetim sonuçlarının gerçeği yansıtmaması durumunda ise zarar görmektedir. Şirketin finansal tabloları ve bilgilerinin denetimi sonunda denetçi tarafından açıklanan sonuçlara güvenerek karar alan fakat denetim sonuçlarının gerçeği yansıtmaması dolayısıyla zarara uğrama ve gerekli tedbirleri alamama riskleriyle karşılaşan kişilerin tamamı menfaat sahibi üçüncü kişileri oluşturur¹.

Şirketin denetlenmiş finansal bilgilerini kullanmak isteyen bilgi kullanıcıları ile şirketin bağımsız denetimden geçmesinde menfaati olan üçüncü kişiler aynı kişilerdir². Menfaat sahipleri “şirketin hedeflerine ulaşmasında veya faaliyetlerinde ilgisi olan çalışanlar, alacaklılar, müşteriler, tedarikçiler, sendikalar, çeşitli sivil toplum kuruluşları gibi kişi, kurum veya çıkar grupları” olarak da sayılmışlardır³. Bu üçüncü kişiler, şirket yöneticileri, çalışanları, pay sahipleri olabileceği gibi kredi kurumları, alıcılar, satıcılar,

¹ **Ebke**, Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 85; Zur Haftung bei fehlendem Bestätigungsvermerk OLG Hamm BB 1994, 1467 = GI 1995, s. 51; **Ebke**, Verantwortlichkeit 46; OLG Hamburg vom 25. 9. 1996 - 5 U 208/95, WPK-Mitt. 1997, s. 33 (Bericht)..

² **Pulaşlı**, Hasan, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Şirketler Hukuku Şerhi, C I, Ankara: Adalet Yayınevi, 2011, § 31, 54.

³ SPK’nın “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliği”nin (Seri:IV No:56) ekinde yer alan Kurumsal Yönetim İlkelerinin 3.1.1 numaralı paragrafı, (RG 30.12.2011, S.28158). İkinci bir banka tarafından hatalı bir biçimde iletilen kredi değerliliği bilgisine dayanarak karar veren ticari işletme üçüncü kişi olarak kabul etmiştir. BGE 111 II 471, 474; Ayrıntılı hatalı bilgi ve tavsiye vermeden üçüncü kişiye karşı sorumluluk için ayrıca bkz. **Gottwald**, Peter, Haftung für Auskunft und Gutachten gegenüber Dritten: England, Deutschland, Schweiz, Genf 1994, s.38 vd.; **Schönenberger** 76 vd.

rakip işletmeler, yatırımcılar, araştırmacılar, tüketiciler ve kamu dahi olabilir¹. Bu üçüncü kişilerin tamamı anonim şirkette menfaat sahipleridir². Şirketle hali hazırda bir ilişkisi olmayan ancak denetimden geçmiş finansal bilgilere dayanarak, pay sahibi veya alacaklı olmayı değerlendiren müstakbel yatırımcılar da menfaat sahipleri olarak değerlendirilecektir³.

İrade serbestîsi ilkesi gereği, taraflar emredici hukuk kurallarını dikkate alarak belirledikleri konuda sözleşme yapma özgürlüğüne sahiptirler. Sözleşme taraflarının birbirlerine uygun iradeleriyle kurulan sözleşme, sadece taraflar açısından hak ve borç doğurur. Üçüncü kişi, kural olarak sözleşmeye dayanarak talepte bulunamaz ve borç altına girmez. Burada sözleşmenin nisbiliği prensibi ortaya çıkar. Prensip gereği sözleşmenin ifasını ve sözleşmeden kaynaklanan zararların tazmini, ancak sözleşmeye dayanarak alacaklı talep edebilir. Üçüncü kişilerin ise zararlarının tazminini sözleşme sorumluluğuna dayanarak talep etmeleri kural olarak mümkün değildir. Bağımsız denetçi gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından dolayı denetlenen şirketin yanında bazı şartların varlığı halinde denetim sözleşmenin tarafı olmayan zarar gören üçüncü kişiye karşı da sorumludur. Bu sorumluluğun en önemli şartı, bağımsız denetçinin herhangi bir çekinceye yer vermeksizin onayladığı gerçeği yansıtmayan finansal bilgilere güvenmek suretiyle gerçekleştirdikleri işlemlerden üçüncü kişinin malvarlıklarının olumsuz etkilenmesi yani zarar görmesidir⁴.

Bağımsız denetim mesleğinin ayırt edici özelliklerinden birisi kamusal bir nitelik taşımasıdır. Bağımsız denetçinin sorumluluğu sadece denetlenen müşterinin veya işverenin ihtiyaçlarının karşılanması değildir. Bağımsız denetçi denetim faaliyetlerinde kamunun ihtiyaçlarının karşılanması için belli amaçları gözetmek ve kurallara uymakla da yükümlüdür⁵. Bağımsız denetimden kamusal bir menfaati bulunan denetim sözleşmesinin tarafı olmayan bu kişiler, üçüncü kişi konumundadır. Bağımsız denetimle,

¹ Aksoy 48; Karayalçın 199; Mirtschink 25; Ebke, in Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 85-86; Toroslu 41; Topçuoğlu, Metin, Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu, Değiştirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2012, s.22.

² Alışkan 15; Karahan/Arı 444.

³ Özkorkut 211.

⁴ Zur Haftung bei fehlendem Bestätigungsvermerk OLG Hamm BB 1994, 1467 = GI 1995, 51; Ebke, Verantwortlichkeit 46.

⁵ KGK "Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar".

hem denetim sözleşmesi tarafı olan denetlenen şirketin hem de menfaat sahibi üçüncü kişinin denetim sonuçlarından yararlanması amaçlanmaktadır. İsviçre Federal Mahkemesi kararlarında da istikrarlı bir şekilde denetimin üçüncü kişiyi koruma etkili işlevi sürekli vurgulanmıştır¹. Federal Mahkeme bir kararında “*Kanuni düzenlemenin bir bütün olarak değerlendirilmesi yaklaşımından kaynaklı olarak ortaya çıkmaktadır ki, denetim birimi gerçekleştirdiği denetim ödevlerini sadece bizzatıhi sürecin doğrudan katılanları bakımından değil; bir bütün olarak toplum için icra etmek durumundadır.*”² demek suretiyle denetimin üçüncü kişiyi de koruma amacını taşıdığını açık şekilde ifade etmiştir.

Ayrıca bağımsız denetim sonuçlarından zarar gören üçüncü kişilerden bir kısmı zaten açıkça kanunen korunmaktadır. Bu yönüyle bağımsız denetimde menfaat sahibi üçüncü kişiler kanunen özel bir korumaya sahip olup olmamasına göre iki ayrı grupta incelenebilir. Bunlardan ilki, kanunen korunması hedeflenen üçüncü kişiler ve ikincisi, bağımsız denetim sonuçlarından zarar gören fakat özel kanun hükümleriyle korunma altına alınmayan, haksız fiil veya sözleşme benzeri sorumluluk sebepleriyle zararlarını tazmin etme imkânına sahip menfaat sahibi üçüncü kişilerdir.

Bağımsız denetimle özel bir koruma altına alıncak üçüncü kişiler, ilgili mevzuat tarafından hedeflenen kullanıcılardır. İlgili mevzuatında hedeflenen kullanıcılar, denetim mevzuatında bağımsız denetimin tarafları arasında gösterilmiştir (BDY.7).

Kanun koyucunun bağımsız denetçinin sorumluluğuna yönelik düzenlemelerde sorumlu olunacak çevreyi belirlerken, bu korunacak çevre içinde sayılan menfaati zarar gören üçüncü kişilerinde korunmasını amaçladığı açıktır. Bağımsız denetçiler TTK.554’e göre “zarar gören şirket alacaklılarına ve pay sahiplerine”, TTK.404’e göre “zarar gören bağlı şirketlere”, DenKHK.24, SerPK.32/II ve 63’e göre “zarar görenlere”, 20/II’ye göre ara dönem finansal tablolar denetiminde “zarar gören pay sahiplerine, alacaklılara, yeni pay sahiplerine”, BanK.33’e göre “zarar verilen üçüncü kişiye” 3568 sayılı Kanun. 12/IV’e göre “zarar gören devlete” karşı açıkça sorumlu tutulmaktadır. Ancak farklı

¹ **Böckli**, Aktienrecht, § 18, Rn. 193.

² 19.12.1997 tarihli 4C.13/1997 sayılı Karar, Pra87 (1998) Nr. 122, **Böckli**, Aktienrecht, § 18, Rn. 193.

kanunlardaki bu sorumluluk hükümlerinin bir kısmında korunması hedeflenen üçüncü kişilerin bir sınırlamaya tabi tutulmadan sorumluluğun öngörüldüğü görülmektedir (DenKHK.24; SerPK.32/II, 63; BanK.33).

Mevzuatında korunması hedeflenen üçüncü kişinin, kanunen öngörülen korumadan yararlanabilmesi ancak sorumluluk hükümlerinde öngörülen şartların sağlanmasına, üçüncü kişinin ilgili mevzuatın etki alanında olmasına ve özel kanun hükümleriyle korunmasının hedeflenmesine bağlıdır.

Söz konusu özel korumanın dışında kalan menfaat sahibi üçüncü kişiler, şartlarını taşıdıkları takdirde haksız fiil hükümlerine dayanarak zararlarının tazmini yoluna başvurabilir. Ayrıca zarar gören menfaat sahibi üçüncü kişinin zararlarının tazmini haksız fiil sorumluluğundan daha elverişli şartlar sunan sözleşme benzeri sorumluluk hallerine ve güven sorumluluğuna dayanılarak da talep edilebilir.

II. PAY SAHİPLERİ

Bağımsız denetimden zarar gören üçüncü kişilerin önemli bir kısmını pay sahipleri oluşturmaktadır. Anonim şirketlerde pay sahipleri şirkete getirdikleri sermaye miktarınca risk alan ve bu risk karşılığında kar beklentisi içinde bulunan gerçek veya tüzel kişilerdir¹. Şirketlerde sıklıkla görülen çıkar çatışmaları dolayısıyla, pay sahiplerinin menfaatlerinin korunması şirketler hukukunun önemli konularındandır. Özellikle şirketin finansal durumu ile ilgili bilgiler, pay sahibinin menfaatlerinin korunmasında büyük önem taşımaktadır.

Anonim şirketlerde pay sahibine tanınan en önemli haklardan biri aydınlatıcı haklardır. Bu haklar pay sahibine şirket hakkında yol gösterici bilgilerin ulaşmasını sağlamaktadır. Pay sahibi şirketin ekonomik ve mali durumu, faaliyetleri ve işlemlerine yönelik bilgileri bu haklar sayesinde ulaşmaktadır². Pay sahipleri, bilgi alma hakkı çerçevesinde şirket belgelerini inceleyebilir, suret alabilir ve genel kurulda bilgi

¹ Karahan/Bozgeyik 631.

² Akın, Murat Yusuf, Şirketler Hukukunda ve Özellikle Anonim Şirketlerde Pay Sahibinin Sadakat Borcu, İstanbul 2002, s.90-91.

edinebilir¹. Ayrıca mahkemenin onay verdiği durumlarda pay sahipleri, özel denetçi vasıtasıyla finansal bilgilerin incelenmesi sonucunda şirketin sunduğu bilgilerin güvenilirliğini kısmen tespit etme imkânına sahiptir (TTK.437)². Fakat bu yollara başvurma maliyeti, yapılacak işin zaman ve uzmanlık gerektiren nitelikte olması pay sahiplerinin bilgi edinmesini zorlaştırmaktadır.

Pay sahipleri, aynı zamanda şirket yöneticilerinin başarısını da gösteren³, şirketin mali durumu, hedeflerine ulaşma kabiliyeti ve kar beklentilerinin karşılanması hususlarındaki finansal bilgilerin güvenilirliğini, denetim sonuçları vasıtasıyla tespit etmektedir⁴. Böylece şirketle ilgili kararlarında, finansal bilgilerle birlikte bağımsız denetim sonuçlarından da yararlanırlar. Ancak alınacak kararlara esas teşkil eden bağımsız denetim sonuçlarının gerçeği yansıtmaması, denetlenen şirketin doğrudan zarara uğramasına neden olabilmektedir. Böyle bir durumda şirketin zararı dolayısıyla pay sahibinin şirketteki menfaatlerinin etkilenmesine yol açtığı ve yansıdığı için, pay sahibi dolaylı zarar gören olur. Bağımsız denetim sonuçları sebebiyle şirketin zarara uğraması ve yansıma yoluyla pay sahiplerinin dolaylı olarak zarar görmesi durumunda pay sahiplerinin zararlarının tazmini bir koruma normunun varlığına bağlıdır. Böyle bir koruma normu TTK.555 ve 556'da öngörülmüştür. Dolaylı zarar gören pay sahiplerinin zararları söz konusu hükümde öngörülen şartların gerçekleşmesi durumunda tazmin edilmektedir⁵.

Diğer taraftan şirketin finansal bilgileri ve denetim sonuçları pay sahiplerinin payları hakkındaki tasarruflarında da dikkate alınmaktadır. Pay sahipleri, paylarını satma, satmama ya da yeni pay alma konusunda karar verebilmek için şirketin sunduğu bilgilerin yanında bunların gerçeği yansıttığı yönünde güvenceye ihtiyaç duyarlar⁶. Bu nedenle pay sahibi karar verme aşamasında şirketten edindiği finansal bilgilerin yanında, bunların güvenilirliği hususunda güvence veren bağımsız denetim sonuçlarına da dayanmaktadır.

¹ Karahan/Bozgeyik 663 vd.

² Karahan/Bozgeyik 667.

³ Yılancı/Yıldız/Kiracı 7; Özkorkut 211.

⁴ Toroslu 40; Yılancı/Yıldız/Kiracı 6.

⁵ Dolaylı zarar görme konusunda ayrıntılı açıklama için bkz. § 14, II, A, 2.

⁶ Lück, Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht 15; Mirtschink 26.

Denetim sonuçlarının gerçeği yansıtmaması durumunda ise duyulan güvenin boşa çıkması sebebiyle pay sahipleri doğrudan zarar görmektedir¹.

Pay sahipleri bağımsız denetim sözleşmesinin tarafı olmamasına rağmen ilgili mevzuatta menfaat sahibi olduğu açıkça belirlenen üçüncü kişilerdendir. Bağımsız denetçinin kanuni görevlerini yerine getirmemesi (TTK.554), sermaye piyasası hukukunda ara finansal tablolarda gerçeği yansıtmayan denetim raporu düzenlenmesi durumlarında (SerPK.20/II) pay sahipleri açıkça zarar gören menfaat sahipleri arasında sayılmıştır. Ayrıca SerPK kapsamında yapılan denetimlerde gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarına dayanarak denetlenen şirketin paylarına yatırım yapan pay sahipleri de yatırımcı sıfatına dayanarak zararlarını tazmin ettirebilir (SerPK.63)².

III. PAY ÜZERİNDE İNTİFA VE REHİN HAKKI SAHİPLERİ

Gerçeği yansıtmayan bağımsız denetim sonuçlarından zarar gören pay sahipleri kavramının değerlendirilmesinde, mevcut paylarını daha düşük bedelle satan veya daha yüksek bir bedel ödeyerek pay sahibi olanlar dikkate alınır. Bu durumda payların oydan yoksun olması pay sahibinin zararının tazminine engel değildir³. Pay sahipleri, şirket birleşme ve bölünmelerinde alacakları kararlarda ve rüçhan hakkını kullanmalarında da doğrudan veya dolaylı olarak zarara uğrayabilir.

Şirkette pay sahibi olmayan fakat paylar üzerinde sahip oldukları irtifak hakları sebebiyle bağımsız denetim sonuçlarından yararlanan üçüncü kişiler de bu başlık altında incelenmelidir. Paylar üzerinde irtifak hakkı sahibi olan menfaat sahibi üçüncü kişiler, hakların kurulması veya devredilmesi aşamasında risk ve gelirlerin tespiti konusunda şirketin sunduğu bilgilere ve bağımsız denetim sonuçlarına ihtiyaç duymaktadır. Pay üzerinde kurulan irtifak hakları intifa ve rehin haklarıdır. Pay üzerinde intifa hakkı sahibi, paydan kaynaklanan mali ve idari haklara sahiptir; kar payı, tasfiye payı, dava hakkı. Hak sahibi, intifa hakkına sahip olduğu dönemde muaccel olan kar payı üzerinde hak sahibidir⁴. Bundan dolayı denetlenen şirketin gerçeği yansıtmayan denetim sonuçları

¹ Doğrudan zarar görme konusunda ayrıntılı açıklama için bkz. § 14, II, A, 1.

² Yatırımcılarla ilgili olarak bkz. § 4, VI.

³ **Pulaşlı** 1959.

⁴ **Karahan/Ünal** 716.

sebebiyle zarara uğraması durumunda alması gerektiğinden daha az kar payını alacağından dolayısıyla zarara uğrayabilir. Ayrıca intifa hakkının kurulması aşamasında bağımsız denetim sonuçlarının gerçeği yansıtmaması dolayısıyla, intifa hakkı bedelinin olması gerekenden yüksek belirlenmesi durumunda üçüncü kişi doğrudan zarar da görebilir. Böyle bir durumda, intifa hakkı sahipleri pay sahibinin kanunen sahip olduğu idari haklarından dava hakkını kullanarak¹, pay sahiplerine sağlanan korumaya dayanarak zararını tazmin ettirebilir.

Pay üzerinde rehin hakkına sahip olanlar ise, pay sahibine ait olan idari hakları, dava haklarını kullanamazlar². Bu sebeple kanunun özel olarak pay sahiplerinin korunmasını hedeflediği hükümlerden yararlanamazlar. Fakat bu durum gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarına güvenerek payları gerçek değerinin üstünde bir değerle rehin alan ve bundan zarar gören rehin hakkı sahiplerinin menfaat sahibi üçüncü kişilerden sayılmasına engel değildir. Pay üzerinde rehin hakkına sahip olan üçüncü kişiler de doğrudan zararlarının tazminini, yararlanabildiği takdirde haksız fiil hükümlerine veya sözleşme benzeri, güven sorumluluğu hükümlerine dayanarak tazmin ettirebilir.

IV. ALACAKLILAR

Ticaret hukukunda şirket alacaklılarının çıkarlarının korunması amacıyla şirket malvarlığının korunması ilkesi doğrultusunda düzenlemeler yapılmıştır³. Bu düzenlemelerden bir kısmı alacaklının şirketteki alacağının korunması yönünde dolayısıyla zarar görmesini engellemeye dönüktür. Bu durumda alacaklılar denetlenen borçlu şirketin gerçeği yansıtmayan denetim sonucuna dayanarak aldığı karardan ve gördüğü zarardan doğrudan etkilenmemekle birlikte, şirketin borçlarını ödeyememesi durumunda şirketin uğradığı zarar alacaklılara da yansımaktadır.

Fakat alacaklının şirketle yaptığı işlemlerde doğrudan zarar gördüğü durumlarda da kanunen korunduğu görülmektedir. Alacaklıların doğrudan zarar görmesi durumunda ise, borçlu şirketin denetim sonuçlarından alacaklılar yararlanmaktadır. Alacaklılar

¹ Karahan/Ünal 717.

² Karahan/Ünal 723.

³ Tekil Fahiman, Şirketler Hukuku İstanbul 1981, s.51.

denetlenen şirketle bir sözleşme kurma, devam ettirme veya sona erdirmeye aşamasında gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarını esas alarak karar verdikleri için zarar görmektedirler. Bu durumda zarar mali durumunun bozuk olması sebebiyle denetlenen şirketin sözleşmeyi ifa edememesi durumunda ortaya çıkar.

Alacaklının sahip olduğu hak, bir alacak hakkıdır. Alacak hakkında her şeyden önce alacaklıya bir edim menfaati sağlanmaktadır¹. Alacak hakkı, borçlar hukukunda düzenlenmiş olan borç ilişkilerinden doğan ilke olarak para ile ölçülebilen ekonomik değer taşıyan malvarlığı hakkı niteliğindedir².

Alacak hakkı sahiplerinin kimler olduğu kanunda açıkça belirtilmemiştir. Fakat bu kavramın, alacaklıların büyük kısmını oluşturan kredi kuruluşlarına indirgenerek yorumlanması, kanunun menfaat sahiplerini koruma yönündeki amacına aykırıdır. Şirketten alacaklı olan, şirketle ticari ilişki halindeki kredi kurumları, taşeronlar³, tedarikçiler, müşteriler, yatırımcılar ve bunlar dışındaki alacaklı sıfatına sahip kişiler alacaklılar grubunu oluşturmaktadır. Denetlenen şirketin tahvil, bono, katılma intifa senedi çıkarması veya bir hukuki ilişki sebebiyle bir edim borcu altına girmesi durumunda da karşı taraf alacaklı sıfatına sahip olacaktır. Alacaklıların denetlenen şirketin mali yapısı hakkında bilgi sahibi olmaları menfaatlerinin gereğidir.

Denetlenen şirkete ait işletmenin devri sürecinde de tarafların ihtiyaç duydukları finansal bilgiler, bağımsız denetimden geçmiş ise güvenilir kabul edilir ve üçüncü kişinin iradelerinin şekillenmesine katkıda bulunur⁴. Bu durumda işletmeyi devralanların alacak hakları doğduğu takdirde menfaat sahibi alacaklılar grubuna dâhil edilmelidir.

Gerçeği yansıtmayan denetim sonuçları dolayısıyla doğrudan zarar gören alacaklılara karşı bağımsız denetçi TTK.554'e göre sorumlu tutulmuştur (TTK.554). Bağımsız denetçinin sorumluluğunda alacaklıların açıkça zikredildiği bir diğer düzenleme ise SerPK.20/II'deki ara finansal tablolara ilişkin düzenlenen denetim raporundan kaynaklanan sorumluluk halidir. Ayrıca şirketin gerçeği yansıtmayan

¹ Eren 49.

² Eren 51.

³ Özkorkut 195 vd.

⁴ Güredin 17; Çelik 58; Topçuoğlu 207.

denetim sonuçlarından zarar gören iflas etmiş şirketin alacaklıları dolaylı zararlarına dayanarak şirketin zararının tazminini talep edebilmektedir (TTK.556). SerPK kapsamında yayınlanan kamuyu aydınlatma belgelerine ve izahnamelere güvenerek alacaklı sıfatı kazanan yatırımcıların gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından dolayı bu kanun hükümlerine göre korunması mümkündür (SerPK.63).

V. BAĞLI ŞİRKETLER

Hâkim şirket ve doğrudan veya dolaylı olarak ona bağlı bulunan şirketler, birlikte şirketler topluluğunu oluşturmaktadır (TTK.195/IV). Bağlı şirket fiili veya sözleşmesel olarak, doğrudan veya dolaylı bir şekilde hâkim şirketin kontrolü altındadır¹. Hâkim şirket ve bağlı şirket arasındaki hukuki bağın yansıması olarak, şirketler arasında pay sahipliği, alacak ve borç ilişkileri bulunur. Özellikle bağlı şirket, bu işlemlerde hâkim şirketin denetimden geçmiş finansal bilgilerine daha fazla ihtiyaç duymaktadır.

Denetime tabi hâkim şirketin gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından doğrudan zarar görmesi, bağlı şirketlerin ancak hâkim şirkette alacak veya pay sahipliği haklarından kaynaklı olarak dolayısıyla zarar görmesine neden olmaktadır.

Ayrıca bağlı şirketlerin hâkim şirketle yaptıkları işlemlerde gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarını esas alması durumunda doğrudan zarara uğraması da söz konusu olabilir. Ancak böyle bir durumda bağlı şirket TTK.554’de dayanarak hâkim şirkette pay sahibi veya alacaklı ise zararının tazminini talep edebilecektir. Bu sıfatları taşımadığı takdirde zarara uğrayan bağlı şirket ancak koşullarını taşıyorsa haksız fiil hükümlerine veya sözleşme benzeri, güven sorumluluğu hükümlerinden yararlanarak dava açabilir.

Bağlı şirketlerinin hâkim şirketle arasındaki topluluk ilişkisi sebebiyle gerçeği yansıtmayan denetim sonuçları dışında zarar gördüğü bir diğer durum, denetlenen hâkim şirketteki bağlı şirket bilgilerinin denetçiler tarafından izinsiz açıklanmasıdır. Hâkim şirket, kanundan veya fiili durumdan kaynaklı olarak bağlı şirketin finansal bilgilerine ve sırlarına sahiptir. Denetçi hâkim şirketin denetiminde, bağlı şirkete ait sırlara da vakıf

¹ Karahan/Giray 131.

olmaktadır. Böyle bir durumda denetçinin bağılı şirkete ait sırları açıklaması da bağılı şirketlerin doğrudan zararına sebep olabilir.

Denetim yaptıran hâkim şirkete bağılı şirketler, denetçinin sır saklama yükümlülüğünü ihlal ettiği ve bağılı şirkete ait sırları açıklayarak şirkete zarar verdiği durumlarda kanunen korunmuştur (TTK.404). Ayrıca bağılı şirket, pay sahipliği ve alacaklılık sıfatlarına sahip olduğu takdirde, hâkim şirket denetim sonuçlarından gördüğü zararlar sebebiyle ayrıca kanuni korumaya sahiptir (TTK.554).

VI. YATIRIMCILAR

Fon ihtiyacı içinde olan kurum ve şirketler tarafından sunulan sermaye piyasası araçlarına, tasarruf ve birikimlerini yatıran kişiler yatırımcı olarak adlandırılır¹. Yatırımcılar, kişisel tasarruflarını sermaye piyasası araçlarına yatıran gerçek kişiler veya ellerindeki fazla fonların değerlendirilmesi amacıyla sermaye piyasası araçlarına yatırım yapan özel veya kamu tüzel kişileridir². Yatırımcıların amacı kar, kazanç ve çıkar sağlamaktır³.

Yatırımcılar şirketlerin sermaye piyasası aracı olan tahvil, finansman bonosu, banka bonosu, hisse senetleri, intifa senetleri gibi menkul kıymetlerini alma yoluyla şirketlere finansman sağlarlar. Sermaye piyasasında bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar yatırımcıların elindeki şirketle ilgili en önemli bilgi kaynağıdır. Bu bilgiler yatırım kararlarını belirleyici etkiye sahiptir⁴. Yatırımcılar, bu finansal tablolardan şirketlerin mali yapısı, karlılığı, kar dağıtım kapasitesi gibi hususları inceleme imkânına sahip olurlar⁵. Finansal bilgilerden şirketin yatırım öncesi ve sonrası aldığı son durum görülebilir⁶.

¹ **Karababa**, Serdar, Hisse Senedi Yatırımcısının Korunması, Ankara 2001, s.40.

² **Ünal**, Oğuz Kürşat, Aracı Kurumlar-Türk ve Amerika Birleşik Devletlerinde Aracı Kurumlar, Ankara, 1997, s.20.

³ **Bekçi**, İsmail, Musahebe Verilerinin Hisse Senedi Yatırımlarındaki Rolü, s.55.

⁴ **Topçuoğlu** 207.

⁵ **Torosl** 42.

⁶ **Birsel**, Mahmut T., Anonim Şirketlerde Murakabe Uzunun Önemi ve Yeminli Hesap Mütahassıslığı Mesleği, Ticaret ve Banka Hukuku Haftası 1959, s.130; **Çelik** 58.

Sermaye piyasasında yatırımcıların başarısızlığının en önemli sebebi yanlış, eksik veya yanıltıcı bilgilendirmedir. Şirketlerle ilgili bilgilerin doğruluğu ve tamlığı, yatırımcı açısından son derece önemlidir¹. Özellikle sermaye piyasası araçları vasıtasıyla yapılacak yatırımlardan beklenen faydanın sağlanması eldeki finansal bilgilerin gerçeği yansıtmasına bağlıdır². Yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgilendirmenin en yaygın şekli şirketlerin yıllık faaliyet raporları ve finansal tablolarındaki bilgilerin gerçeği yansıtmasıdır³. Özellikle sermaye piyasalarında, ihraççıların konumlarını kullanarak yatırımcılar için hayati öneme haiz olan finansal bilgilerin gizlendiği, kamuya yanlış ve yanıltıcı bilgilerin açıklandığı, yatırımcıların yanıltılmaya ve onların bilgiye dayalı şekilde yatırım kararı almalarının engellemeye çalışıldığı görülmektedir. Bu şekilde ortaya çıkacak gerçeği yansıtmayan bilgilerden kaynaklanan zararlar, tam, doğru ve zamanında yapılan kamuyu aydınlatmayla önlenabilir. Sağlıklı ve güven içinde işleyen bir sermaye piyasasının ve bu piyasadaki yatırımcıların korunması için yatırım kararını etkileyecek ilgili tüm finansal bilgi ve belgelerin tam, eksiksiz ve zamanında açıklanması, kamunun bilgilendirilmesi ve aydınlatılması gereklidir⁴. Kamuyu aydınlatma konusundaki unsurlardan biri, kamuyu aydınlatmanın konusunu teşkil eden finansal bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması, bunların muhasebe ve denetim standartlarına uygun olması kısaca finansal bilgilerin bağımsız denetimden geçmiş bulunmasıdır⁵. Bundan dolayı yatırımcılara şirketin finansal bilgilerinin güvenilirliği hususunda bağımsız denetim vasıtasıyla güvence verilmektedir⁶.

Bağımsız denetimden geçmiş finansal bilgilerin yatırım yapılan şirkete zarar vermesi durumunda yatırımcılar dolayısıyla zarar görmektedir. Dolayısıyla zarar gören yatırımcılar, alacaklılık veya pay sahipliği sıfatlarına sahip olduğu takdirde şirketin zararının tazminini talep etme imkânına sahiptir (TTK.555, 556). Fakat yatırımcının

¹ **Kitsch** 182; **Houtte**, Applicable Law 199.

² **İnceoğlu** 128; **Houtte**, Applicable Law 199.

³ **Tevetoğlu**, Mete, Sermaye Piyasasında Uygulanacak Hukuk ve Uyuşmazlıkların Çözümünde Tahkim, İstanbul 2009, s.376.

⁴ **Arkan** 49, 133.

⁵ **Çetin**, Nusret, Sermaye Piyasası Hukukunda Yatırımcının Korunması İlkesinin Teorik Analizi, GÜHFD, C. XV, Y. 2011, s.13.

⁶ **Pınar**, Cengiz, Türkiye’de Muhasebe Uzmanının Kamuyu Aydınlatma Görevi, 1976 Türkiye’inde Muhasebecinin Sorumlulukları, XII. Türkiye Muhasebe Kongresi, Ekim-1976, İstanbul: 1979, s.153; **Çelik** 58.

denetimden geçmiş finansal bilgilerin etkisinde yatırımları ile ilgili kararları alması, doğrudan zarara uğramalarına neden olabilir. Yatırımcının denetlenen şirketin paylarını veya borçlanma araçlarını satın alırken, bağımsız denetimden geçmiş gerçeği yansıtmayan finansal tabloları esas almasında doğrudan zarar ortaya çıkmaktadır¹.

Ülkemizde yatırımcılar SerPK'daki hükümlerle korunmaktadır. Bu kanunda hüküm bulunmayan durumlarda ise genel düzenleme niteliğinde bulunan TTK hükümlerine başvurulmaktadır (SerPK.2/II). SerPK'da yatırımcıları koruma amacı doğrultusunda yanlış, eksik ve yanıltıcı bağımsız denetim sonuçlarından zarar gören yatırımcıların zararlarının tazminini sağlayacak koruyucu hükümler öngörülmüştür. Bağımsız denetim kuruluşları, izahname belgelerindeki (SerPK.10/II), kamuyu aydınlatma belgelerindeki (SerPK.32/II), finansal tablo ve finansal raporlardaki (SerPK.63) eksik, yanlış ve yanıltıcı denetim sonuçlarından zarar görenlerin zararlarından sorumludur. Burada sözkonusu olan zarar görenler kanunun amacından da anlaşılacağı gibi yatırımcılardır. Bu yatırımcılar mevcut pay sahibi alacaklılar veya denetim sonuçları açıklandıktan sonra bu sıfatı kazanan üçüncü kişilerde olabilir. Ayrıca ara dönem finansal tablolardaki gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından dolayı pay sahibi, alacaklı ve yeni pay sahibi niteliğindeki yatırımcıların zararları da karşılanacaktır (SerPK.20/II).

VII. KREDİ KURUMLARI

Kredi kurumları en önemli alacaklı grubunu oluşturmaktadır. Şirketler sermaye ihtiyaçlarını karşılamak, yatırım yapmak amacıyla, bankalar, katılım bankaları, yatırım bankaları, finansal kiralama şirketleri ve factoring şirketleri gibi kredi kurumlarından kredi ihtiyaçlarını giderirler². Bu aşamada kredi kuruluşları açısından en önemli husus, üzerinde inceleme yapılan şirketin uzun ve kısa vadeli borçlarını ödeyebilme gücünü görebilmektir³. Denetlenen şirkete kredi, kredi garantisi, teminat mektubu veren, leasing

¹ Kırca 23-24; Groner, Roger/Vogt, Hans-Ueli, Zur Haftung der Revisionsstelle gegenüber Investoren, BGE 4C. 13/1997 vom 19.12.1997 = Pra 87: Zeitschrift für juristische Ausbildung und Praxis, Bern: 1998, s.257.

² Toroslu, 42.

³ Gower L.C.B., The Principles of Modern Company Law, London: 1969, s.497; Kepekçi 49; İhtiyar, Mustafa, Sermaye Piyasası Hukukunda Kamuyu Aydınlatma İlkesi, 1. Bası, İstanbul: Beta Basım, 2006, s.97.

sözleşmesi yapan kuruluşlar bu işlemlerin yapılması öncesinde ve sonrasında müşterisi olan şirketin finansal durumuyla ilgili denetimden geçmiş olan raporları incelemektedir. Şirketin önceden kararlaştırılmış olan faiz ve başkaca ödeme yükümlülüklerini zamanında yerine getirebilecek konumda olup olmadığını, bu ödemelerin yapılmaması, şirketin acze düşmesi halinde, şirketin sahip olduğu malvarlığının alacaklarını karşılamaya yetip yetmeyeceğini, mevcut ve gelecekte olası ödeme gücünü, denetimden geçmiş finansal bilgiler sayesinde tespit ve analiz etmektedirler¹. Kredilerin tahsisi aşamasında ve kredi riskinin devam ettiği süreçte verilen kararlarda bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar dikkate alınır². Hatta bankaların kullandıracağı belli bir sınırı aşan kredilere yönelik aranılan hesap durumu belgelerinden biri de şirketin denetimden geçmiş finansal tablolarıdır³. Bu bakımından bağımsız denetim sonuçlarının kredibilite incelemesi bakımından önemi daha açık bir şekilde anlaşılabilir.

Ancak bankaların denetlenen şirketlerdeki alacaklılık sıfatı dışında da bağımsız denetim sonuçlarından zarar görmesi mümkündür. Bu durum denetlenen şirketle yapılan sözleşmelerde kredi kurumunun bağımsız denetim sonuçlarına güvenerek sözleşme koşullarında denetlenen şirket lehine özellikle ücret, fiyat ve faizlerin düşük belirlenmesi ile ortaya çıkmaktadır. Bu durumda kredi kurumu daha alacaklılık sıfatı oluşmadan sözleşmeyi kurarken gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarına dayanarak denetlenen şirketin riskinin düşük olduğu öngörüsüyle düşük maliyetli ve faizli kredi kullandırmaktadır. Bu durumda sözleşme doğrultusunda kredinin ödenmesi dahi kredi kurumunun zararını ortadan kaldırmamakta, sözleşmenin yapılması ile kredi kurumu zarar görmektedir. Bu durumda kredi kurumunun doğrudan zararı ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan bu zararın, koşulları bulunduğu takdirde haksız fiil hükümleri veya sözleşme benzeri, güven sorumluluğuna dayanılarak tazmin edilmesi gereklidir.

VIII. MÜŞTERİLER, TEDARİKÇİLER VE TAŞERONLAR

Şirket ile uzun vadeli ilişki içine giren veya ona bağımlı olarak çalışan müşteriler, tedarikçiler ve taşeronlar aralarındaki sözleşmenin ifa edilmemesi sebebiyle

¹ Mirtschink 25.

² Toroslu 42; Topçuoğlu 207; Sarıaslan 18; Çelik 58; Yılcı/Yıldız/Kiracı 7.

³ Bankaların Kredi İşlemlerine İlişkin Yönetmelik m. 9, 10, 11 (RG 1.11.2006 Sayı 26333).

denetlenen şirkete karşı alacaklı sıfatına sahip olabilirler. Müşteriler ve tedarikçiler denetlenen şirketin finansal yapısı, karlılığı, verimliliği, devamlılığı ile yakından ilgilidir. Müşterilerin veya tedarikçilerin ticari ilişkiye girecekleri şirketleri tercih etmeleri aşamasında, şirketin tedarik ve tüketim olanaklarının tespiti yönündeki analizlerde finansal verilerin doğruluğu büyük önem taşımaktadır¹. Şirketin müşterilerin taleplerini karşılayabilmesi, tedarikçilerin mallarını alabilmesi ancak yeterli finansal altyapıya sahip olmaları durumunda mümkündür. Müşteri ve tedarikçiler, ticari ilişkiye girecekleri şirketlerin seçiminde ve sözleşme koşullarının belirlenmesinde denetimden geçmiş finansal bilgilerinin etkisi kaçınılmazdır². Gerçeği yansıtmayan denetim sonuçları sebebiyle finansal durumu çok iyi görünen denetlenen şirket ile ticari ilişkiye giren müşteriler, tedarikçiler ve taşeronlar sözleşmenin kurulması aşamasında denetlenen şirketin mali durumunu dikkate alarak olması gerekenden farklı bir ücret veya denetlenen şirketin menfaatine sözleşme koşulları belirleyebilmektedirler. Bu durumda müşteriler, tedarikçiler ve taşeronlar şirketin mali durumunun iyi olduğuna dair oluşan güven sayesinde ücretleri belirlerken hesaba katılan risk primlerini düşük tuttukları için denetlenen şirket olması gerekenden daha düşük bir fiyat ödeyerek işlemlerini gerçekleştirir. Buna karşılık ilgili kişiler sözleşmenin ifa edilmeme riskini üzerlerinde taşımak zorunda kalırlar. Gerçeği yansıtmayan denetim sonuçları sebebiyle fiyatlanması gerekirken fiyatlanmayan ve sözleşmede belirtilmeyen riskten kaynaklanacak ücret farkından dolayı da üçüncü kişiler doğan doğrudan zararlarını ileri sürebilirler.

IX. İŞÇİLER

İşçilerin şirketin iktisadi ve mali durumu hakkında sahip oldukları bilgi, işe başlama veya devam etme konusunda verecekleri kararda önemli bir yere sahiptir³. İşçiler, kendilerine vaat edilen ek güvencelerin, sosyal yardım veya primlerin gerçekliğini finansal tablolardan edindikleri bilgilerle anlayabilmektedir. Ayrıca iş akdinin feshi ya da maaşlardaki ve iş sürelerindeki değişiklik konusunda işçi ancak gerçeği yansıtan finansal

¹ **Toroslu** 42.

² **Lück** 15; **Mirtschink** 26; **Toroslu** 42.

³ **Yılancı/Yıldız/Kiracı** 7.

bilgilere sahipse fikir yürütebilir¹. Zira finansal bilgilerin denetimden geçmiş olması bilgilerin güvenilirliği konusunda güvence niteliği taşımaktadır.

Bireysel ve toplu iş görüşmelerinde taraflar denetimden geçmiş finansal bilgilere dayanarak taleplerde bulunurlar². Şirketin teklifleri konusunda finansal bilgiler dikkate alınarak gerçekçi bir değerlendirme yapılabilir³. Şirketin denetimden geçmiş finansal tablolarında az kar elde ettiği görüldüğü için sendikanın ve işçilerin daha düşük bir ücrete razı olması durumunda işçiler doğrudan zarara uğramış olmaktadır. Ayrıca şirketin performansı ile bağlantılı olarak prim, ikramiye vb. alan işçilerin, gerçeği yansıtmayan denetim sonuçları dolayısıyla bunlardan mahrum kalmaları durumunda da doğrudan zarar görmeleri mümkündür.

İşçiler iş sözleşmelerini yaptıkları sırada şirketin mali durumunun ücretini karşılayabilecek seviyede olduğunu denetimden geçmiş finansal tablolar vasıtasıyla tespit edebilirler. Bu durumda işçinin belirlenen ücretinin ödenmemesi halinde şirketten alacaklı sıfatına sahip olan işçi gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından dolayı doğrudan zarar görebilir. Bağımsız denetim sonuçlarının gerçeği yansıtmaması durumunda zarar gören işçiler ayrıca şirketten başkaca bir sebeple alacaklı oldukları takdirde dolayısıyla zarar gören olarak şirketin zararının tazminini bağımsız denetçiden talep edebilirler (TTK.556).

X. DEVLET

Şirketlerin belli bir dönemi kapsayan faaliyetlerle ilgili bilgileri devlete veya kurullara raporlaması zorunlu tutulmuştur. Şirket faaliyetlerinin hukuk düzenine uygun şekilde yürütüldüğü, raporlanan bilgilerin doğruluğu devlet tarafından denetlenmektedir. Ancak şirket hesaplarının bağımsız denetçiler vasıtasıyla denetlenmesi devletin birçok faaliyetinde kolaylık sağlamaktadır. Bu sebeple şirketlerin bağımsız denetçilerce denetlenmesi kamu açısından da büyük önem taşır. Özellikle bağımsız denetimin ekonomik işlevi kamuyu koruma amacını taşımaktadır.

¹ **Lück**, Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht 15.

² **Topçuoğlu** 208; **İhtiyar** 97.

³ **Tekinalp**, Bilanço 36; **Güredin** 16; **Çelik** 59.

Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergiler şirketlerdeki muhasebe sisteminden elde edilen bilgilere göre hesaplanmaktadır. Devlet şirketler tarafından sunulan bilgilerin fiziki ve teknik imkânsızlık sebebiyle ancak bir kısmını denetlemektedir. Bu sebeple şirket tarafından sunulan finansal bilgilerin doğruluğu devlet açısından büyük önemdedir. Devlet adına bağımsız denetçi tarafından yapılan en önemli denetim, bağımsız denetçinin vergi denetimi ve tasdik işlemlerini yapabilmesidir. Bağımsız denetçinin, denetlenen şirketle bağımsız denetim dışında bir ilişkiye girmesi yasaksa da, bunun istisnası vergi denetimi ve tasdik işlemleridir (TTK.400/III, BDY.22/V).

Bağımsız denetim, denetlenen şirketlerin finansal tablolarının gerçeğe uygunluğunu sağlamaları ve bunu tespit ettikleri için devletin yapacağı vergi denetimine de katkı sağlamaktadır.

XI. DİĞER MENFAAT SAHİPLERİ

Bazı menfaat sahiplerinin, üzerinde tasarrufta bulunacağı bir malvarlığının bulunmayışı veya başkaca bilgi kaynaklarının mevcudiyeti nedeniyle bağımsız denetim sonuçlarından zarara uğrama ihtimalleri çok düşüktür¹. Bu menfaat grupları, sendikalar, reyting şirketleri, finansal analizciler, rakip şirketler, ekonomi gazetecileri, ekonomi yönetimi, tüketiciler ve şirket içinde bu denetim sonuçlarını kullananlardır².

¹ Mirtschink 25.

² Mirtschink 25.

§ 5. BAĞIMSIZ DENETİM SONUÇLARININ AÇIKLANMASI

I. GENEL OLARAK

Denetim ve bu denetim sonuçlarının raporlanması şirketler hukukunda çalışan bağımsız denetçinin temel ödevi olarak kabul edilmektedir¹. Bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların sonuç belirlemeye esas teşkil edecek niteliğe sahip olduğunun denetçi tarafından tespit edilmesi ve bunun açıklanmasıdır². Bu amaç doğrultusunda denetçi ilk aşamada, finansal tabloların sonuç belirlemeye esas teşkil edecek niteliğe sahip olduğunu denetlenen şirketin muhasebesini, envânterini ve şirketin iç denetimini denetlemektedir (TTK.398/I). Denetim aşamada, denetçinin kanuni görevlerini yerine getirmemesinden, dürüst ve tarafsız bir denetim gerçekleştirmemesinden sadece doğrudan temas halinde olduğu denetlenen şirket etkilenmektedir. Menfaat sahibi üçüncü kişiler ise, bu aşamada istisnaen doğrudan zarar görmektedir³.

Ancak denetçinin denetim sonuçlarını açıklamasından sonraki süreçte, bunları esas alarak işlem yapan menfaat sahibi üçüncü kişilerde bu sonuçlardan etkilenmeye başlamaktadır. Böylece bu sonuçlar menfaat sahibi üçüncü kişinin, finansal tablolara ilişkin değer yargılarına dayanak oluşturmaktadır⁴.

Bağımsız denetim sonuçları şekli ve maddi olguları içinde barındırmaktadır. Denetim kapsamında muhasebe standartları çerçevesinde finansal tablolar, şirket malvarlığı, aktif ve pasifleri “mümkün olduğunca en güvenilir değerlendirmeye” tabi tutularak incelenmektedir⁵. Bunun sonucunda elde edilen bilgiler denetlenen şirketin dış

¹ **Guhl-Druey**, § 70, N 11-12; **Eggmann** 91; **Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel**, § 34 N. 21. Bir denetçi sahip olduğu genişletilmiş denetim ve denetim raporu hazırlama görevlerini yerine getirebilmek için başka bir bağımsız denetçiyi sözleşmesel temel çerçevesinde yükümlendirilebilir. **Eggmann** 168.

² TTK Madde Gereke 403.

³ Denetim aşamasında bağlı şirketin sır saklama yükümlülüğünü ihlal etmesi sebebiyle doğrudan zarar görmesi ile ilgili olarak ayrıntılı bilgi için bkz. § 8, III. Denetçinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu

⁴ **Kırca** 4.

⁵ **Ebke**, Werner F., Die Revision aus schweizerischer und europäischer Sicht: Der Umfang der Prüfungspflichten der Revisionsstelle (2. Teil), ST 1993, (Umfang), s.30; **Eggmann** 108; **Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel**, § 33 N. 16 f; **Von Greyerz**, Christoph, Aktienrecht in: Gutzwiler Max u.a. (Hrsg), Schweizerisches Privatrecht, Bd. VIII, Handelsrecht, 2. Teilband, Basel/Frankfurt am Main, 1982, 215 f.

dünyaya yansıyan gerçekliği olarak rapor edilmektedir¹. Bağımsız denetçinin anonim şirketin finansal tablolarının usulüne uygun tutulduğunu ve içeriğindeki bilgilerin doğru olduğunu onaylaması bilgi verme olarak kabul edilir². Bu sebeple bağımsız denetim sonuçlarının açıklanmasından kaynaklanan zararlar, bilgi vermeden kaynaklanan sorumluluğa neden olmaktadır³. Bilgi vermeden kaynaklanan sorumluluk bir hizmet vermeden ziyade çoğu zaman bu hizmetin bir parçası olan bilgi verme edimi ile sözlü veya yazılı açıklama sonucu gerçekleşir⁴. Bu sebeple bağımsız denetçinin sorumluluğu ya doğrudan açıkladığı denetim sonuçlarının yanlış, yanıltıcı ve eksik olmasına (DenKHK.24, SerPK.63, 20/II, BanK.33) ya da gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarını kapsayacak nitelikte, denetçinin kanuni görevlerini yerine getirmesindeki kusurlu hareketine bağlanmıştır (TTK.554, 404).

Bağımsız denetçi tarafından hazırlanan denetim sonuçları TTK ve BDY'ye uygun şekilde denetlenen şirkete sunma ve genel kurulda açıklamalarda bulunmak zorundadır (BDY.37/I-a). Ancak kanundan kaynaklanan veya başkaca farklı nedenlerle doğrudan doğruya veya dolaylı aktarımla denetim sonuçları menfaat sahibi üçüncü kişilere ulaşmakta ve denetim sonuçlarından haberdar olan menfaat sahibi kişi çevresi genişlemektedir⁵. Gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından dolayı ise üçüncü kişiler doğrudan zarar görmektedir.

Denetçinin sorumluluğunu gerektiren denetim sonucu açıklamalarından en önemlileri denetim raporları ve görüş yazılarıdır (TTK.402, 403). Ayrıca bağımsız denetçi, genel kurulda veya dışarıda denetim sonuçları ile ilgili sözlü ve yazılı açıklamalarda da bulunabilmektedir (TTK.437/II). Denetçinin bu şekilde doğrudan veya

¹ **Böckli**, Aktienrecht N. 1802; **Eggmann** 108; **Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel**, § 33 N. 13 f.; **Bürgi**, Wolfhart F., Vorbem. Zu Art. 698-798 OR und Kommentar zu Art. 728 und 729 OR, Zürcher Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Bd. V: Obligationenrecht, 5. Teil: Die Aktiengesellschaft, Art. 698-798. Zürich 1969, Art. 728 OR N. 17.

² **Canaris**, Claus-Wilhelm, Bankvertragsrecht, 3. Aufl. Erster Teil, Berlin: 1988, N. 101; **Kırca** 4-5. Bağımsız denetçinin denetim faaliyeti, fiziki bir çalışmayı içerse de sonrasında denetim sonuçlarının sözlü veya yazılı olarak sunulması, bilgi verme kavramının kapsamına girdiğini gösterir.

³ **Schönenberger**, Beat, Haftung für Rat und Auskunft gegenüber Dritten, Basel 1999, s.20-22; **Kırca** 5.

⁴ **Kırca** 6.

⁵ Bağımsız denetim sonuçlarının üçüncü kişiye ulaşması ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. § 6.

dolaylı şekilde aktardığı gerçeği yansıtmayan bilgilerden dolayı sorumluluğu gündeme gelebilecektir.

II. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARI

Bağımsız denetimin yapılmasındaki amaç bağımsız denetim raporunun hazırlanarak şirkete sunulmasıdır¹. Denetim raporu, denetim kanıtlarının TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla KGK düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluşu veya denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belgedir (BDY.10/I). Denetçi bu belge ile finansal tabloların tamamı hakkında bir görüş bildirmektedir².

Bağımsız denetçi ile finansal bilgilere ihtiyaç duyan menfaat sahipleri arasındaki iletişimi sağlayan en önemli bilgi kaynağı denetim raporudur³. Anonim şirketlerde denetim raporu, denetçinin yönetim kurulundan bağımsız ve uzman bir görüşle gözetim organının (ülkemizde ise genel kurulun) denetim konusu hakkında bilgilendirilmesini amaçlar⁴. Bağımsız denetçi, denetim raporunda şirketin içinde bulunduğu finansal durumun şirket hesaplarında gerçeğe ve muhasebe standartlarına uygunluğu konusundaki görüş ve bulgularını menfaat sahibi kişiye açıklamaktadır⁵. Bağımsız denetimle amaçlanan fayda ancak elde edilen kanıtlara ve kanıtların değerlendirilmesi ile oluşan görüşe uygun şekilde denetim raporunun hazırlanması ve ulaşılan sonuçların menfaat sahiplerine sunulması ile gerçekleşmektedir⁶.

¹ Çelik 90.

² Yılcı/Yıldız/Kiracı 74; Çelik 91.

³ Toroslu 397.

⁴ Ebke in: Münch. Komm. § 321 HGB, Rn.2.

⁵ Toroslu 347; Boyle, Paul, Başarılı Bir Sermaye Piyasasında Dış Denetimin Önemi, Para ve Sermaye Piyasası Dergisi, Mayıs 1987, S.99, s.9; Çam, Muzaffer, Bağımsız Denetim ve Sorumluluk, Vergi Dünyası, S.170, Ekim 1995, s.12; Çelik 30, 91; Yılcı/Yıldız/Kiracı 126; Karacan/ Uygun 244; Küçüksozen, Cemal /Sayar, Zafer, Muhasebe ve Denetime Bakış, Şubat 2002, s.51.

⁶ Çelik 90.

Bağımsız denetimde şirket yönetiminin amaçlarının veya faaliyetlerinin uygunluğu yapılacak olan denetimin kapsamına dâhil değildir¹. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda TTK.397/I c.2'ye göre yapılan denetimde dahi denetimi yapılan husus, söz konusu raporda yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığını belirlemeye yönelik sınırlı bir denetimdir². Denetim raporu, finansal tabloların doğruluğunu, gelecekteki gelirlerini, kârlarını veya şirketin iflas edip etmeyeceğini tam olarak garanti etmemektedir. Kanunda öngörülen denetim hükümlerinin şirketin kredibilitesinin veya rantabilitesinin değerlendirilmesi incelemesi olarak kabul edilmesi de doğru değildir³. Denetim faaliyeti sürecinde, işletmenin tüm faaliyetlerinin denetlenmesinin mümkün olmaması, zamansal ve finansal nedenlerle örneklemeye dayanarak denetlemelerin gerçekleştirilmesini gerektirir. Bu sebeple, usulüne uygun şekilde gerçekleştirilen denetlemelerde bile, zorunlu denetim bağlamında denetlenen finansal tablolarda önemli kabul edilebilecek bazı yanlışlıkların ve ihlallerin zorunlu denetçi tarafından tespit edilememe riskinin mevcut olduğu bilinmelidir⁴. Bu sebeple denetim raporu finansal tabloların yanlışsız olduğuna dair güvence içermez ve garanti mahiyetinde değildir⁵. Bağımsız denetçi böyle bir garanti yükümlülüğü de üstlenmemektedir. Bu sebeple denetim raporu garanti belgesi şeklinde algılanmamalıdır⁶. Ancak diğer taraftan denetçiler, finansal tabloların TMS, kanuna ve esas sözleşmeye uygunluğunu ve dürüst resim ilkesine göre denetim raporunu hazırlamak zorundadır. Bu sebeple denetim raporu bir garanti belgesi niteliği taşımamakla birlikte,

¹ **Hauser**, Harald, Jahresabschlussprüfung und Wirtschaftskriminalität 2002, s.100 vd.; **Adler/Düring/Schmaltz** Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubLG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, 5. Aufl.: 1987, § 316 HGB, Rn.18; **Förschle**, Gerhart, in: Beck Bilanz-Kommentar, 9.Aufl. 2013, § 317 HGB, Rn. 4; **Eggmann** 102; **Von Greyerz**, Prüfung 11.

² **Özkorkut** 217.

³ **Adler/Düring/Schmaltz**, § 317 HGB Rn. 21; **Ebke**, Rechnungslegung 775; **Eggmann**, 102; **Forstmoser/Maier-Hayoz/Nobel**, § 33 N. 35; **Hunziker**, Arthur, Pflichterfüllung und Pflichtverletzung der Kontrollstelle, in: Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer, Rechtsgrundlagen und Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers, Zürich 1980, 41; **Von Greyerz**, Christoph, Prüfung, Berichterstattung und Vorgehen bei Kapitalverlust und Überschuldung, in: Helbling Carl (Hrsg.), Aufgaben und Verantwortlichkeit der Kontrollstelle, Zürich 1979, s.11; **ZK-Bürgi**, Art. 728 OR N. 12.

⁴ **Marten Kai-Uve /Quick Reiner /Ruhnke**, Klaus, Wirtschaftsprüfung, 2. Aufl. 2003, s.290; **Adler/Düring/Schmaltz**, § 317 HGB, Rn.149; **Toroslu** 348.

⁵ **Yılancı/Yıldız/Kiracı** 126; **Çelik** 91.

⁶ **Toroslu** 348; **Bozkurt**, Nejat. Muhasebe Denetimi, 5. Baskı, İstanbul 2010, s.33; **Çelik** 91; **Yılancı/Yıldız/Kiracı** 126.

üst seviyede güven oluşturan bir belge niteliğindedir. Şirketin geleceği ile ilgili finansal tabloların onaylanması ve kar dağıtılması, payların satın alınması veya satılması¹, kredi verilmesi, birlikte iş yapılması gibi konularda verecekleri kararlarda menfaat sahibi üçüncü kişiler denetim sonuçlarını esas almaktadır.

Kanunen düzenlenmesi zorunlu olan bağımsız denetim raporları; şirketin finansal tablolarına ilişkin denetim raporu, yönetim kurulunun yıllık faaliyetlerine ilişkin denetim raporu, riskin erken teşhisi ve yönetimi sistemine ve komitesine ilişkin denetim raporu ve TTK.397/V hükmüne göre hazırlanacak denetim raporları, özel amaçlı hazırlanan denetim raporlarıdır. Talep edildiği takdirde söz konusu denetim raporları denetçiler tarafından isteğe bağlı olarak da hazırlanabilmektedir. Denetim raporlarının hazırlanmasında kanunen belli hususlara dikkat edilmesi gerekir. Bunlar denetim raporlarının yanında diğer denetim sonuçlarında da aranması gereken temel özelliklerdir. Bu özelliklerin eksikliği, denetim sonuçlarının gerçeği yansıtmamasını engellediği takdirde bağımsız denetçinin sorumluluğuna da sebep olmaktadır.

A. DENETİM RAPORUNUN ÖZELLİKLERİ

Uygulamada denetim sonuçlarının ortaya koyulduğu standart bir metinden yararlanılmaktadır². Denetim raporunda denetim faaliyetindeki tespitler özetlenmekte³ ve ulaşılan sonuç açıklanmaktadır (TTK.397/I). Bağımsız denetim raporu, KGK tarafından belirlenen şekil ve esaslara göre düzenlenir (BDY.30/I). Asgari içeriği ise ayrıca kanunla belirlenmiştir. Buna göre finansal tabloları konu alan denetim raporu, denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçlarını içermelidir. Ayrıca raporun gereken açıklıkta olmasına, anlaşılır ve basit ifadeler kullanılmasına dikkat edilmesi ve geçmiş yıllar karşılaştırmalı olarak hazırlanması zorunludur (TTK.402/I). Finansal tablolar denetimi sonunda denetçinin değerlendirmesini özenli bir şekilde yerine getirmesi genel kurula sunulacak

¹ **Moser**, Martin, Die Haftung gegenüber vertragsfremden Dritten, Ein Beitrag zur Lehre von der Vertrauenshaftung, gezeigt am Beispiel des Wirtschaftsprüfers, Diss., Bern 1998, s.202; **Poroy/Tekinalp/Çamoğlu** N. 627; **Kırca** 23.

² **Thiel**, Hanspeter, Bestätigungsbericht der Revisionsstelle zum Jahresabschluss, ST 1992, s.315.

³ **Ebke** in: Münch. Komm. § 321 HGB, Rn. 3.

olan görüşün niteliği açısından büyük önem taşır¹. Denetim raporunun asgari içeriğindeki eksiklikler bağımsız denetçinin sorumluluğuna neden olacaktır.

1. TMS, Kanun ve Esas Sözleşmeye Uygunluğun Belirtilmesi

Denetçinin bağımsız denetim faaliyeti sürecindeki en önemli amacı, finansal tabloların ve defterlerin TMS'ye uygunluğunu belirlemek ve bunun sonucunu denetim raporunda açıkça belirtmektir (TTK.398/I c.2). Denetçi denetim raporunda, şirket finansal tablolarında şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun TMS çerçevesine uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı bildirmelidir (TTK.402/V).

TTK'ya göre yapılan denetimlerde TMS'nin yanında kanun ve esas sözleşmedeki finansal raporlamaya ilişkin hükümler de denetim kıstası olarak belirlenmiştir (TTK.398/I, BDY.8/I). Bu nedenle denetim raporunun esas bölümünde finansal tabloların ve defter tutma düzeninin kanun ve esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygunluğu da bildirmelidir (TTK.402/IV-a)².

2. Gerçeğe Uygunluğun Belirtilmesi

Finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin denetimi TMS çerçevesinde, şirketin malvarlığı ile finansal ve karlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını belirleyecek şekilde yapılmalıdır (TTK.398/I-son cümle). Bu nedenle denetçi denetim raporunun esas bölümünde şirket finansal tabloların, malvarlığının ve karlılık durumunun dürüst resim ilkesine uygun bir şekilde gerçeği yansıtıp yansıtmadığı bildirmelidir (TTK.402/V-b). Bağımsız denetim sürecinde dürüst resim ilkesine bir aykırılık tespit edilmişse bu husus ayrıca bağımsız denetim raporunda özel bir bölümde yazılmalıdır³. TTK'daki

¹ **Bertschinger**, Corporate Governance, 711.

² 6335 sayılı Kanunla, TTK. 88'de yapılan değişiklikle, "ticari defterlerini tutarken" ifadesi çıkartılarak, sadece finansal tablolar düzenlenirken TMS'nin dikkate alınacağı düzenlenmiştir. Böylece ticari defterlerin ve muhasebenin TMS'na göre tutulması anlayışı ortadan kalkmış ve eski anlayışla düzenlenen vergiye dayalı muhasebe tutulması anlayışı devam ettirilmiştir. Denetime tabi şirketlerde TTK.Geçici m.6 hükmü gereği DenKHK'nın 14.11.2012 tarihinde aldığı karar ile TMS/TFRS'na göre finansal tablolar oluşturmakla yükümlü olsalar dahi, ticari defterlerini ve finansal tablolarını VUK'na göre tutacaklar, fakat sonrasında finansal tablolarını TMS/TFRS'ya uygun hale getireceklerdir. Ayrıntılı bilgi hk. bkz. **Özkorkut** 54 vd.

³ **Tekinalp**, Yeni Hukuk 436.

denetimdeki hedef finansal tablolarda dürüst resim ilkesinin uygulanması sağlamaktır. Denetçi bu amacı sağlayabilmek için finansal bilgilerin dürüst resim ilkesine uygunluğunu tespit etmek ve denetim sonuçlarında da açıklamakla yükümlüdür. İlkeye aykırılıkların tespit edilmesine rağmen denetim raporunda bildirilmemesi denetçinin sorumluluğunu gerektirecektir.

Gerçeğe uygun sunum olarakta ifade edilen dürüst resim ilkesi TTK.515’de düzenlenmiştir. Ekonomik olayların kelimelerle ve sayılarla ifade edildiği finansal raporların kullanıcılara faydalı olabilmesi ancak gerçeğe uygun bir sunumla mümkündür. Gerçeğe uygunluk ilkesinden, finansal tablolar ve defterlerin; tam, tarafsız ve hatasız sunulması anlaşılmalıdır;

Finansal tablo ve defterlerde geçen ekonomik bir olayın, kullanıcının anlaması için yapılan tanımlamalar ve açıklamalar da dâhil olmak üzere gerekli tüm bilgileri içermesi finansal bilgilerin tam sunulduğunu gösterir¹.

Bağımsız denetimde tarafsız sunum; finansal bilginin seçiminde ve gösteriminde önyargı taşınmamasını ifade eder. Tarafsız sunumun gereği olarak finansal bilgiler kullanıcıları etkilemek amacıyla yönlendirici, ağırlıklandırılmış, vurgulu, vurgusuz olmamalı ya da başka bir şekilde manipule edilmemelidir. Tarafsız bilgi, etkisiz veya amaçsız bilgi anlamına gelmez. Aksine kullanıcıların kararlarını etkileme gücüne sahip olmalıdır².

Hatasız sunum ise; ekonomik olayın tanımlanmasında, raporlanan bilginin elde edilmesinde kullanılan sürecin seçiminde ve uygulanmasında, ekonomik olayın tanımlanmasında hata ve hilenin bulunmamasını ifade eder. Bu özellikleri taşıyan

¹ Örneğin, bir varlık grubuna ilişkin olarak yapılacak tam bir sunum, asgari olarak, grupta yer alan varlıkların niteliklerinin tanımlanmasını, grupta yer alan bütün varlıkların rakamsal olarak belirtilmesini ve rakamsal açıklamanın neyi gösterdiğini (örneğin, edinme maliyeti, düzeltilmiş maliyet veya gerçeğe uygun değer) kapsar. Bazı kalemler için tam bir sunum, kalemlerin özelliği ve niteliğine ilişkin önemli bilgileri, söz konusu kalemlerin özelliğini ve niteliğini etkileyebilecek unsur ve durumları ve rakamsal açıklamayı belirlemede kullanılan sürece ilişkin açıklamaları da gerektirebilir. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve NÖ. 13 vd. http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/F_R_I_K_C_%281%29.pdf (Erişim Tarihi 03.03.2015).

² Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve NÖ. 14 vd. http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/F_R_I_K_C_%281%29.pdf (Erişim Tarihi 03.03.2015).

finansal tablolar ve defterler gerçeğe uygun bir sunuma sahip kabul edilmektedir. Bu bağlamda hatasız sunum, her açıdan kesin bir doğruluğa sahip kabul edilmemelidir¹. Finansal bilgilerin dürüst resim ilkesine uygun tutulması durumunda dahi kusursuzluğa nadir olarak erişilebilir. Zira tek başına gerçeğe uygun sunumun faydalı bilgi sağlaması beklenemez². Ancak TFRS ile bu özelliklerin mümkün olduğunca en üst seviyeye çıkarılması hedeflenmektedir.

Ayrıca dürüst resim ilkesi gereğince gerçeğe uygun sunumun destekleyici unsurları olarak karşılaştırılabilirlik³, doğrulanabilirlik⁴, zamanında sunum⁵ ve

- ¹ Örneğin, gözlemlenemeyen bir fiyat ya da değere ilişkin tahminin doğru olup olmadığı söylenemez. Ancak tahmini tutarın açıkça ve doğru bir şekilde tanımlanması, tahminde kullanılan sürece ilişkin yapı ve sınırlamaların açıklanması ve tahminin yapılması için uygun olan sürecin seçiminde ve uygulanmasında hata yapılmamış olması durumunda bu tahminin sunumu gerçeğe uygun olabilir. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve NÖ. 15 vd. http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/F_R_I_K_C%281%29.pdf (Erişim Tarihi 03.03.2015).
- ² Örneğin, raporlayan işletme devlet teşviki ile maddi duran varlık elde edebilir. İşletmenin edinmiş olduğu varlığın bedelsiz olarak raporlanması, maliyetini doğru bir şekilde gösterir. Ancak bu bilgi muhtemelen çok faydalı olmayacaktır. Bir varlığın değer düşüklüğünü yansıtmak amacıyla defter değerinde yapılması gerekli düzeltmeye ilişkin tutarın tahmin edilmesi bu konuya daha detaylı bir örnek olarak verilebilir. Raporlayan işletmenin uygun süreci doğru bir şekilde uygulaması, tahmini doğru bir şekilde tanımlaması ve söz konusu tahmini önemli ölçüde etkileyen belirsizlikleri açıklamış olması durumunda, bu tahmin, gerçeğe uygun bir şekilde sunulmuş olabilir. Ancak, böyle bir tahmine ilişkin belirsizliğin seviyesi önemli ölçüde fazla ise, söz konusu tahmin faydalı olmayacaktır. Bir başka deyişle, gerçeğe uygun bir şekilde sunulan varlığın ihtiyaca uygunluğu sorgulanabilir. Gerçeği daha iyi yansıtan alternatif bir sunum söz konusu değilse, yapılan tahmin, mevcut en iyi bilgiyi sağlayabilir. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve NÖ. 16 vd. http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/F_R_I_K_C%281%29.pdf (Erişim Tarihi 03.03.2015).
- ³ Kullanıcılar, bir yatırımın satılması ya da elde tutulması veya yatırım yapılacak işletmenin seçimi gibi alternatifler arasında tercih yapmayı gerektiren kararlar verirler. Bu doğrultuda, raporlayan işletmeye ilişkin bilgiler diğer işletmelere ilişkin benzer bilgilerle ve aynı işletmenin başka bir döneme ya da başka bir tarihe ait benzer bilgileri ile karşılaştırılabilir ise daha faydalıdır. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve NÖ. 20 vd. http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/F_R_I_K_C %281%29.pdf (Erişim Tarihi 03.03.2015).
- ⁴ Doğrulanabilirlik, kullanıcıların, bilginin açıklamayı amaçladığı ekonomik olayı gerçeğe uygun bir şekilde sunduğundan emin olmasına yardımcı olur. Doğrulanabilirlik, farklı bilgi düzeyindeki ve bağımsız gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda görüş birliğine varabilmeleri (gözlemcilerin tam bir uzlaşmaya varmaları gerekmez) anlamına gelir. Sayısal bilginin doğrulanabilir olması için tek bir nokta tahmini olması gerekmez. Bir dizi olası tutarlar ve ilgili olasılıklar da doğrulanabilir niteliktedir. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve NÖ. 26 vd. http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/F_R_I_K_C%281%29.pdf (Erişim Tarihi 03.03.2015).
- ⁵ Zamanında sunum, bilginin, karar verenler açısından kararlarını etkileyebileceği zamanda mevcut olması anlamına gelir. Genellikle, bilgi eskidikçe faydası da azalır. Ancak, bazı bilgiler, bazı kullanıcıların eğilimleri belirlemeye ve değerlendirmeye ihtiyaç duyması gibi nedenlerle raporlama dönemi sona erdikten uzun süre sonra da kullanışlı olmaya devam edebilir. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve NÖ. 29 vd. http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/F_R_I_K_C %281%29.pdf (Erişim Tarihi 03.03.2015).

anlaşılabilirlik¹ ilkelerinden yararlanılmalıdır. Denetçi gerçeğe uygun sunumun yapıldığını tespit ederken bu unsurların varlığını da araştırmakla yükümlüdür.

3. Uyarı Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesi

Bağımsız denetçi denetim raporunu hazırlarken uyarı yükümlülüğünü yerine getirmelidir (TTK.402/III). Denetçi, denetim raporunda şirketin finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüşünü açıklamaktadır. Ancak denetçinin görüş açıklamasında, özellikle şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yapması da gereklidir². Kanunen getirilen analiz yükümlülüğü nedeniyle bağımsız denetçi şirketin genel durumu hakkında bilgi vermek ve şirketin varlığını sürdürmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin bir sorun gördüğünde bunu denetim raporundaki analizinde belirtmek zorundadır. Denetim raporunda bu hususlarda uyarıda bulunulmaması, yanlış veya yanıltıcı analizlerde bulunulması durumunda denetim raporundan zarar gören kişiye karşı bağımsız denetçi sorumlu olacaktır.

4. Geçmiş Yılla Karşılaştırmalı Olma

Denetim raporu geçmiş yılla karşılaştırmalı olarak hazırlanmalıdır (TTK.402/I)³. Denetçinin bu zorunluluğu yerine getirmemesi durumunda ortaya eksik bir denetim raporu çıkacaktır. Karşılaştırılan yıllarla ilgili bilgilerin de eksik, yanlış ve yanıltıcı olmamalıdır. Karşılaştırılan yılla ilgili denetimden geçmiş finansal bilgiler denetlenen dönemdeki finansal tablolarda yanlış, eksik veya yanıltıcı kullanımı da denetçi tarafından tespit edilmelidir. Zira aksi durum hazırlanan denetim sonuçlarının gerçeği yansıtmasını engelleyecek ve deneticin sorumluluğuna neden olacaktır.

¹ Bilginin açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması onu anlaşılır kılar. Bazı ekonomik olaylar, doğası gereği karmaşıktır ve basitleştirilemezler. Bu tür olaylara ilişkin bilgilerin finansal raporların dışında bırakılması, raporlardaki bilgilerin daha kolay anlaşılmasını sağlayabilir. Ancak böyle bir durumda, bu raporlar, eksik olmalarından dolayı yanıltıcı olabileceklerdir. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve NÖ.30 vd. http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/F_R_I_K_C%281%29.pdf (Erişim Tarihi 03.03.2015).

² Karahan/Arı 491.

³ Karahan/Arı 490.

5. Açıklık

Bağımsız denetçinin raporu hazırlarken uyması gereken temel ilkelerden biri de açıklık ilkesidir¹. Kanunen denetim sonuçları gereken açıklıkta olmalıdır (TTK.402/I). Açıklık ilkesi gereği denetim raporu, anlaşılmasını güçleştiren içeriksel ve şekli her türlü etkiden uzak tutulmalıdır.

Denetçi son derece özenli davranmalı ve görüşünü denetim raporunda ayrıntılarıyla son derece açık ve net biçimde ifade etmelidir². Denetim raporunda finansal bilgilerin ve hesap kalemlerinin uygunsuz ve karışık biçimde sınıflandırılması anlaşılabilirliği engeller. Bunun yanında raporun düzenlenmesinde finansal tablolarda kullanılan terminolojinin uygunluğu da araştırılmalıdır³. Denetim raporunda belirsiz, anlaşılması güç olan kavramların veya hesap isimlerinin kullanılması açıklık ilkesine zarar verir. Bundan dolayı denetim raporunun sadece konunun uzmanlarının değil aynı zamanda herkesin anlayabileceği basit bir dille yazılması gereklidir⁴.

Ayrıca denetim raporunda, denetlenen şirket yönetim kurulunun bilgi verme ve belge ibraz etme yükümlülüğüne uygun davranıp davranmadığının (TTK.402/IV-b), denetçinin bağımsızlığına ve mesleki anlamdaki ihtiyaca yönelik gerekliliklerinin yerine getirildiğini de açıklık ilkesi gereği bildirmelidir⁵.

Bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşu adına rapor düzenlenmişse sorumlu denetçinin adı, soyadı, unvanı, mührü, adresi, denetim raporu tarihi ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara da bu bölümde yer verilir⁶. Bağımsız denetçi tarafından denetim raporunun imzalanması zorunludur (TTK.402/VII). Denetim

¹ TTK Gerekçe m.402/I.

² **Toroslu** 347;.BDS 700 m.6; **Üçışık/Çelik** 657.

³ BDS 700 m.13.

⁴ **Topçuoğlu** 145-146.

⁵ **Böckli**, Aktienrecht N. 1817a.

⁶ Denetçinin birden fazla olması durumunda ortaya çıkacak denetim raporu her bir denetçi tarafından imzalanır. Denetlenen şirket birden fazla bağımsız denetçiyle ayrı ayrı bağımsız denetim raporu hazırlanması için anlaştıysa, bağımsız denetçilerin her birinin ayrı olarak denetim raporu hazırlamaları ve imzalamaları gerekir. **Adler/Düring/Schmaltz**, § 321 HGB, Rn. 163; **Mirtschik** 17.

raporunun yer, zaman ve hazırlayan bağımsız denetçinin kimliği ve mesleki durumu da belirtilerek, denetçi tarafından imzalanması bir geçerlilik unsurudur¹.

TTK.402/I'e göre genel ifadeler içeren, kesin olmayan ve belirsiz kanaatler içeren denetim sonuçları, denetim raporu olarak kabul edilmez². Bu şekilde kesin olmayan ve belirsiz kanaatler içeren denetim kanıtları, denetim sonunda elde edilen tespitler veya oluşturulan görüşleri içeren, açık ve anlaşılır olmayan denetim raporları TTK'ya aykırıdır.

B. DENETİM RAPORU TÜRLERİ

Bağımsız denetim finansal bir denetimdir³. Bağımsız denetçinin hazırlayacağı denetim raporlarının tamamı, şirketin finansal denetimi ile ilgilidir. Bu finansal denetimler kanuni yükümlülük veya isteğe bağlı olarak yapılabilir. Bağımsız denetçi denetim sonunda, finansal tablolar denetim raporları, yönetim kurulu faaliyet raporu, riskin erken teşhisine ilişkin denetim raporları, özel amaçlı denetimlerde düzenlenecek denetim raporları ile görüşünü açıklar.

1. Finansal Tablolara İlişkin Denetim Raporları

Finansal tabloların denetimi, yılsonu finansal tabloların denetimi, ara dönem finansal tabloların denetimi ve özel amaçlı finansal tablolar denetimi şeklinde yapılır. Bu denetimler sonunda denetçi denetim raporu hazırlar.

a. Yılsonu Finansal Tablolar Denetim Raporu

Yılsonu finansal tablolar denetimi, finansal tablolar hakkında bir yıllık hesap dönemini kapsayan denetimdir (TTK.402/I). TTK.397/IV'e göre bağımsız denetime tabi şirketlerin yılsonu finansal tablolarının denetlenmesi zorunludur. Finansal tablolar denetimi, TMS, kanun ve esas sözleşmeye uygunluk denetimidir.

¹ Mirtschik 16.

² Tekinalp, Tek Kişilik Şirket 331.

³ Topçuoğlu 15.

Finansal tablolar denetiminin konusu, bilanço ve gelir tablosundan oluşur (TTK.68/III). TMS'ye göre ise bunlara ek olarak nakit akım tablosu, özvarlık değişim tablosu ve eklerde denetimin kapsamı içindedir¹.

Denetim sonunda, finansal tablolar hakkında bir yıllık hesap dönemini kapsayan, geçmiş yıllarla karşılaştırmalı hazırlanan, denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçlarının bulunduğu yılsonu finansal tablolar denetim raporu hazırlanmaktadır. Bağımsız denetimden bahsedilirken kastedilen denetim genellikle şirketin yılsonu finansal tablolar denetimidir².

b. Ara Dönem Finansal Tablolar Denetim Raporu

SPK veya Bank'a tabi şirketlerin bazılarının niteliklerinden dolayı bir yıllık dönemden daha kısa sürelerde periyodik olarak finansal tabloları denetlenmektedir³. Buna göre Tebliğ'de belirlenen şirketler altı aylık dönemlerde sınırlı ara dönem finansal denetim yaptırmak ve buna ait denetim raporu hazırlatmak zorundadır⁴. Ara dönem finansal tablolar denetimi yaptırmakla yükümlülüğünde olmayan şirketler ise isteğe bağlı olarak bu denetimi yaptırabilirler⁵.

Ara dönem finansal tablolar denetim raporları, yılsonu denetimi kapsamında olan dönemde şirketin içinde bulunduğu durumu biten ara dönemler açısından aktaran raporlardır⁶. Bu sınırlı denetim raporu, ara dönem finansal tablolarının finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlandığını, bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak tespit ederse "finansal tablolarla ilgili önemli yanlışlıkların bulunmadığı" şeklinde bir sonuca bağlanmaktadır⁷. Bağımsız denetçi tarafından hazırlanan ara denetim raporları içerik ve şekil olarak yılsonu denetim raporuna benzemektedir.

¹ **Tekinalp**, Ünal, Türk Ticaret Hukukunda Küresel Bir Açılım: IFRS/TMS, Batider C.XXIV. s.2.

² **Gürbüz** 12; **Yılancı/Yıldız/Kiracı** 3; TTK'da 397 ve 406. maddelerde finansal tablolar denetimi düzenlenmesine rağmen bu kısmın başlığı da "Denetim" olarak adlandırılmıştır. **Özkorkut** 5.

³ Seri: X No: 22, Otuzdördüncü Kısım, m.4.

⁴ Seri: X No:22, Başlangıç Hükümleri, m.5

⁵ Seri: X, No: 22, Otuzdördüncü Kısım, m.4/I

⁶ Mirtschink 22.

⁷ Seri: X, No: 22, Başlangıç Hükümleri m.4/I-f

c. Özel Amaçlı Finansal Tablolar Denetim Raporu

SPK'ya tabi şirketlerin birleşme, bölünme, devir ve tasfiyelerinde ve sermaye piyasası araçlarının halka arzı için SPK'ya başvuru aşamasında düzenlenecek finansal tablolar özel amaçlı olarak denetlenmektedir¹. Kar payı avansı dağıtacak şirketlerin kurulun talebi halinde ara finansal tablolarının da özel denetimden geçmesi gerekmektedir. Söz konusu özel denetim finansal tabloların bağımsız denetim şeklinde denetlenmesidir².

Tebliğe göre özel amaçlı denetleme raporu finansal tablolar denetim raporunun unsurlarına sahip olmalıdır. Bu kapsamda denetim raporu, genel amaçlı finansal tablolardan herhangi birine veya finansal tablolarda yer alan belirli hesap gruplarına veya herhangi bir hesap kalemine ya da alt hesaplara, sözleşmelere uygunluğun tespitine, özet yıllık finansal tablolara ve SPK tarafından gerekli görülecek diğer hususlara ilişkin hükümleri içermelidir³.

Böyle bir denetim, münferit bir sözleşme çerçevesinde veya bağımsız denetim sözleşmesine bağlı olarak yürütülmektedir. Fakat bu çalışma sonucunda, bir bütün olarak tüm finansal tabloların değil, yalnızca bağımsız denetimi yapılan finansal tablo unsurunun, tüm önemli yönleriyle, finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığına dair görüş belirtilecektir⁴. Özel denetim çerçevesinde faaliyet icra eden denetçi tarafından hazırlanacak denetim raporu ve icra edilecek denetime dair yükümlülükler farklı şekillerde ortaya çıkabilir⁵. Bu denetim türünde finansal tablolardan herhangi biri veya alacaklar, stoklar, çalışanlara ödenecek ikramiyeler, vergi karşılıkları gibi belirli finansal tablo kalemleri hakkında görüş bildirmesi talep edilmektedir⁶. Bir işletmenin tahvil ihracı veya kredi sözleşmeleri gibi belirli sözleşme hükümlerine uyup uymadığı konusunda da böyle bir denetim yapılabilir. Bu durumda bağımsız denetçi görüşünde, işletmenin, sözleşmenin belirli hükümlerine uyup uymadığı hususu açık

¹ Seri: X, No: 22, Başlangıç Hükümleri, m.6

² **Topçuoğlu** 19.

³ Seri: X, No: 22, Otuzüçüncü Kısım, m.2/I.

⁴ Seri: X, No: 22, Otuzüçüncü Kısım, m.5/I.

⁵ **Helbling**, Carl, Revisions- und Bilanzierungspraxis, 3. Aufl., Bern/Stuttgart 1992, s.63.

⁶ Seri: X, No: 22, Otuzüçüncü Kısım, m.5/II.

olarak ifade etmelidir¹. Bu çerçevede belirli olguları kapsayan denetimler ön plana çıkmaktadır, bunlar ara dönem bilançolarının denetimi, prim veya usulsüzlük denetimi, işletme yönetiminin kurallara uygunluğunun denetimi ve işletmenin değerlendirilmesi olarak sayılabilir². Finansal tabloların unsurlarına ilişkin bağımsız denetim raporu sınırlı sayıda kullanıcıya yönelik özel amaçlı olabileceği gibi, finansal raporlama standartlarına uyulmasını gerektiren çok sayıda kullanıcıya yönelik genel amaçlı da olabilir. Ancak bu çalışma sonucunda bir bütün olarak finansal tabloların değil, yalnızca bağımsız denetimi yapılan finansal tablo unsurunun, tüm önemli yönleriyle, finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş belirtilecektir³.

Özel amaçlı denetim raporu, öğretinin bir kısmına göre denetleme raporunda kendilerine yer verilmeyecek olan hususlara dairken⁴, diğer bir yaklaşıma göre bu kavram aslında sınırlı denetim raporuyla eşanlamlıdır⁵. Bağımsız denetçi bazen mevcut olan zorunlu denetime ek bir şekilde⁶ sözleşmeye dayalı olarak⁷ özel amaçlı denetim işlemini gerçekleştirebilir⁸.

Sermaye piyasası mevzuatı çerçevesinde SPK'da gerekli gördüğünde şirketlerden Kurula ve ilgililere raporlanması ve gerektiğinde kamuya açıklanmak üzere, “fon varlıklarının saklanması”, “iç kontrol sisteminin durumu” ve “yatırım performansı konusunda kamuya açıklanacak bilgiler” gibi hususlar hakkında özel amaçlı bağımsız denetim talep edebilir⁹.

2. Yönetim Kurulu Yıllık Faaliyet Raporuna İlişkin Denetim Raporu

Yıllık faaliyet raporu, şirketin ilgili yıla ilişkin faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunun doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde

¹ Seri: X, No: 22, Otuzüçüncü Kısım, m.8/I.

² **Lang**, Arno, Zur Dritthaftung der Wirtschaftsprüfer, WPg 1989, s.58; **Moser** 151.

³ Seri: X, No: 22, Otuzüçüncü Kısım, m.5/IV

⁴ **Adler/Düring/Schmaltz** § 321 HGB, Rn. 45, 158.

⁵ **Grewe**, in: WP-Hdb. 2006, Bd. I, Q. Rn. 49 ff.

⁶ **Abolfathian-Hammer**, Rosmarie, Das Verhältnis von Revisionsstelle und Revisor zur Aktiengesellschaft, Bern 1992, s.60 vd.: BGE 129 III 129, 131.

⁷ **Abolfathian-Hammer** 72; **Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel** § 33 N. 122.

⁸ **Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel** § 33 N. 96.

⁹ Seri: X No: 22, Otuzüçüncü Kısım, m.8.

yansıtıldığı, şirketin gelişmesinin ve karşılaşılması muhtemel risklerin belirtildiği, yönetim kurulu tarafından kanuna uygun olarak hazırlanan belgedir¹.

Bağımsız denetçi, şirket yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan bilgileri, finansal tablolar ile tutarlılık ve gerçeğe uygunluk açısından değerlendirerek sonucunu ayrı bir denetim raporuna bağlamakla görevlidir (TTK.402/II). Söz konusu rapor yılsonu finansal tablolar denetimi raporundan bağımsız, ikinci bir rapordur². Yıllık faaliyet raporuna ilişkin yapılan bu denetim, niteliği itibariyle sınırlı bir denetimdir³.

Bağımsız denetçi esas itibariyle yıllık faaliyet raporunda denetlenen şirketin o yıla ait faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunun, doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığını, finansal durumun, finansal tablolara göre değerlendirilip değerlendirilmediğini tespit etmelidir. Raporda ayrıca, şirketin gelişmesine ve karşılaşması muhtemel risklere açıkça işaret edilip edilmediği ve bu konulara ilişkin yönetim kurulu değerlendirmelerinin mevcut finansal tablolara uygun olup olmadığı da denetlenir. Ayrıca TTK.516/II-c’de belirtilen yönetim kurulu üyeleri ile üst düzey yöneticilere ödenen ücret, prim, ikramiye gibi mali menfaatler, ödeneklerin, yolculuk, konaklama ve temsil giderleri, ayni ve nakdî imkânlar, sigortalar ve benzeri teminatların da denetlenen finansal tablolarla tutarlı olup olmadığı da denetçi tarafından denetlenmek zorundadır⁴.

Yıllık faaliyet raporunun denetimi Kanun’un gerekçesinde, şirketin veya şirketler topluluğunun genel durumunun pay sahiplerine doğru olarak sunulup sunulmadığının denetimi olarak ifade edilmektedir⁵. Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun bağımsız denetçi tarafından bütünüyle veya sadece finansal tablolara ilişkin kısımlarının denetlenmesi öngörülmemiştir. Yıllık faaliyet raporu denetiminin özgüleneceği sınırlar Kanun’da belirlenmiştir⁶. Buna göre denetim, yıllık faaliyet raporunda yer alan bilgilerin;

¹ Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin belirlenmesi Hakkında Yönetmelik m.3/I-g **Karahan/Arı** 508-509.

² **Kendigelen**, Abuzer, Yeni Türk Ticaret Kanunu Değişiklikler, Yeniliklikler ve İlk Tespitler, 1. Baskı, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2011, s.254; **Üçışık/Çelik** 660.

³ **Özkorkut** 217.

⁴ Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin belirlenmesi Hakkında Yönetmelik m.9.

⁵ TTK Genel Gerekçe N. 129.

⁶ TTK Gerekçe m.402/II.

finansal tabloların sunulması, yorumlanması ve değerlendirilmesiyle sınırlı tutarlılık, doğruluk ve gerçeğe uygunluk denetimi olarak kabul edilmelidir¹.

3. Riskin Erken Teşhisi ve Yönetimine İlişkin Denetim Raporu

Bağımsız denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için TTK.378’de öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenlemelidir (TTK.398/IV, BDY.37/I-b). Ayrıca bağımsız denetçinin, TTK.398/IV uyarınca bir değerlendirme yaptıysa, bunun sonucunda riskin erken teşhisi ve yönetimine ilişkin denetim raporu hazırlaması da gereklidir (TTK.402/VI). Görüldüğü üzere hükümle bağımsız denetçiye bir raporlama görevi verilmektedir². Raporun esasları KGK tarafından belirlenmiştir³. Denetçi denetimini, TTK’ya, Kurum tarafından yayımlanan bu esaslara ve “Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar”a uygun olarak yürütür (İlke Kararı 5/III) ve riskin erken teşhisi ve yönetimine ilişkin rapor yönetim kuruluna sunulur (TTK.402/VI). Denetim, şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden yakın tehlikeleri teşhis sistemlerinin şirkette bulunup bulunmadığını ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını da kapsayacak şekilde yapılacaktır⁴.

Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde yönetim kurulu tarafından ve diğer şirketlerde denetçinin gerekli görüp, yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi halinde “Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi Sistemi ve Komitesi” kurulur (TTK.378/I). Bu sistem ve komitenin kurulmasındaki amaç, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesidir. Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği

¹ Üçışık/Çelik 654; Özkorkut 217.

² Tekinalp, Yeni Hukuk, 432. Tekinalp, bu raporlama görevinin denetçiye bir görev olarak verildiğini, bunun TTK’ya özgü bir durum olduğunu ve Türkiye’de bu raporun denetimin bir parçası olarak kabul edilmesi gerektiğini bu raporlamanın denetimin bir parçası kabul edilmesinin ise ülkemizde karşılaşılan krizlerin olduğunu ifade etmektedir.

³ KGK’nun 75935942-050.01.04- (04/19) karar nolu 13.03.2014 tarihli kararıyla “Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslar” düzenlenmiştir.

⁴ TTK Genel Gerekçe, N.129

raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollanır (TTK.378/II).

Denetçi, sistemin şirketin varlığını, gelişmesini ve sürekliliğini tehdit edebilecek gelişmeleri önceden saptamak için yeterli olup olmadığını değerlendirir ve -varsa- yetersiz gördüğü hususlara raporunda yer verir. Denetçi, sistemin iyileştirilmesine yönelik somut önerilere de raporunda yer verebilir. Denetlenen şirket tarafından sisteme ilişkin belgelendirmenin yapılmaması durumunda bu husus da raporda bildirilmelidir¹.

Denetçi riskin erken teşhisi ve yönetimine ilişkin sistemin kurulup kurulmadığını, kurulmuşsa sistemin yapısını, uygulamalarını ve riskin erken teşhisi ve yönetimi komitesinin raporunun denetlenmesine ilişkin değerlendirmelerini denetim raporu ile açıklayacaktır. Ancak TTK.378 uyarınca yönetim tarafından gerçekleştirilen risk saptama faaliyetlerinde eksiklik bulunmasının, finansal tablolara ilişkin bağımsız denetçi görüşü üzerinde etkisi bulunmamaktadır.

4. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gözetiminde Hazırlanacak Denetim Raporları

TTK.397/IV kapsamı dışında kalan anonim şirketler ve 4572 sayılı kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların denetime tabi olmayan üst kuruluşlarının denetimi ve denetim sonunda hazırlanacak denetim raporu Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın hazırlayacağı ve Bakanlar Kurulunca yayınlanacak yönetmelikle düzenlenmektedir (TTK.397/V). Bu yönetmelik henüz yayınlanmamıştır. Ancak taslak yönetmeliğe göre;

i) Söz konusu denetim raporu pay sahiplerinin denetim faaliyetleri ve sonuçları hakkındaki bilgilere tam ve doğru bir şekilde ulaşmasını sağlayacak ayrıntıda hazırlanır. Yanıltıcı abartılı ve yanlış izlenim uyandıracak, gerçeğe aykırı ifadeler raporda yer verilemez. Ayrıca denetim raporu açık ve anlaşılabilir bir rapor olmalı ve raporda belirsiz ifadelerden kaçınılmalıdır (DenY (Taslak).24/II).

¹ Erken uyarı sistemine TTK'da istisnai bir önemin verildiği ve denetçilerin özel olarak görevlendirildiği görülmektedir. Bu sebeple denetçinin bu konuda verilen görevini ifa etmemesi sorumluluğuna neden olacaktır. **Üçüncü/Çelik 663.**

ii) Denetim raporları; finansal tablolar denetimi raporu ile yıllık faaliyet raporuna ilişkin denetim raporudur. Denetime ilişkin standart ve ilkeleri belirlemeye Gümrük ve Ticaret Bakanlığı yetkilidir (DenY (Taslak).26)¹.

iii) DenY (Taslak)'da denetim raporunun asgari içeriği belirlenmiştir. Denetim raporunda; denetim yapılan şirkete ve hesap dönemine ilişkin bilgiler, denetimin planlanmasına, risk faktörlerinin belirlenmesine ve yapılan denetim faaliyetlerine ilişkin açıklamalar, şirketin finansal tablolarına ilişkin tespit ve değerlendirmelere yer verilmelidir. Ayrıca denetçi görüşü, şirketin olağan dışı faaliyet ve işlemlerine ilişkin tespit ve değerlendirmeler, genel olarak şirket faaliyetlerinin esas sözleşme, genel kurul kararları ve ilgili mevzuat karşısındaki durumu, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun ilgili mevzuata uygunluğuna ilişkin tespit ve değerlendirmelerin de bu raporda bulunması gereklidir. Bu hükme göre denetçi, şirketin finansal tablolarına ilişkin görüşünde, finansal tablolarının gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılıp çıkarılmadığı hususunda net bir kanaat belirtmelidir. Denetçinin denetim raporunda açıkladığı kanaat, denetim raporunda yer verilen bilgi ve belgelerle uyumlu olmalıdır (DenY (Taslak).25)².

III. BAĞIMSIZ DENETİM GÖRÜŞ YAZILARI

A. GENEL OLARAK

Bağımsız denetçi, denetim sonunda ulaştığı sonucu görüş yazısında açıklamaktadır. TTK'ya göre denetim raporunun yanında görüş yazısının hazırlanması da bağımsız denetçinin görevidir (TTK.403/I). Görüş yazısı, bağımsız denetçinin denetimin sonuçlarını özetlediği belgedir³.

TTK.403'ün gerekçesinde “görüş yazısı”nın rapor olarak ifade edilmemesinin nedeni, denetim raporuyla karıştırılmamasının, denetim raporunun sonucu olarak görülmemesinin amaçlanmış olması, kısaca denetim raporundan ayrı bir yazı ile sonuç

¹ Özkorkut 314.

² Özkorkut 313.

³ Mirtschink 19.

açıklamak olarak belirtmiştir¹. Denetim raporunun işletme içi bir denetim aracı, görüş yazısının ise işletme dışı bir bilgi verme aracı olmasının amaçlanması bu iki belge arasındaki temel farkı oluşturmaktadır². Bu iki belge arasındaki temel farklılaşma TTK'nın denetim hükümlerinin kaynağı olan Alman Ticaret Kanunu'ndaki denetim raporu ve görüş yazısı ayırımından kaynaklanır. Alman Ticaret Kanunu'nda denetim raporu yönetim organı (Vorstand)'ın denetlenmesi ve gözetim altında bulundurulması için Aufsichtsrat (Gözetim Organı)'a sunulmakta, görüş yazısı ise şirket organları yanında şirket pay sahiplerine yatırımla ilgilenenlere mal ve kredi verenlere, işletme çalışanlarına, işverenlere, piyasa oyuncularına ve ilgilenenlere verilmektedir³. Buna karşılık, ülkemizde denetlenen şirketlerin yönetim organının denetimi ve gözetiminde bulunacak bir gözetim organı bulunmamaktadır. Denetim raporları ve görüş yazılarının her ikisi birlikte öncelikle yönetim kuruluna, sonrasında ise bu kurul tarafından şirket genel kurulu öncesinde incelenmek üzere pay sahiplerine sunulmaktadır. Gerek SPK mevzuatında gerek KGK mevzuatında ve TDS'de, TTK tarafından getirilmek istenen denetim raporu ve görüş yazısı ayırımı kabul görmemekte, görüş yazısı denetim raporunun son bölümü olarak değerlendirilmektedir. KGK ve SPK tarafından yayınlanan denetim standartlarında ve denetimle ilgili mevzuatta da görüş yazısı bağımsız denetim raporunun bir alt başlığı altında düzenlenmektedir. Uygulamada görüş yazısı denetim raporunda denetçinin görüşünün açıklandığı bir bölüm olarak görülmektedir. Bunda özellikle ülkemizde denetim raporunun türleri olarak olumlu, olumsuz, sınırlı olumlu denetim raporu ve görüşten kaçınma olarak ifade edilmesinin büyük etkisi vardır⁴. Bu ayırımın kabul görmemesinin bir diğer sebebi ise görüş yazısının Almanya ve Avusturya dışında denetim raporunun dışında ayrı bir belge olarak kabul edilmemiş olmasıdır.

Denetim raporunun hazırlanmasında ve denetim raporundaki sonucun açıklandığı görüş yazılarının düzenlenmesindeki amaç, şirketin yılsonu finansal tablolarının "sonuç belirleme" işlevine uygunluğunun bağımsız denetçi tarafından genel kurula ve dolaylı

¹ TTK Gerekçe m.403.

² **Ebke** in, Münch. Komm. § 321 HGB, Rn. 2.

³ IDW PS 400.22.

⁴ Tasarının gerekçesinde görüş yazısı türleri ilk üç hal olarak belirtilmekteyken, Alt Komisyon görüşmelerinde buna dördüncü bir görüş olarak "görüş vermekten kaçınma"yı eklemiştir. 03.05.2007 tarihli Adalet Komisyonu Raporu, s.43.

olarak diğerk bilgi kullanıcılarına açıklanmasıdır. Denetim raporunda olduğı gibi görüş yazıları da finansal tablolarının gerçeğı yansıtır yansıtmadığının, gösterilen kâr ve zarara güvenilirliğı güvenilmeyeceğinin bildirilmesini amaçlamaktadır¹.

Görüş yazısı, KGK tarafından belirlenen esaslara göre denetimin konusunu, türünü, niteliğini, kapsamını ve denetçi değerlendirmelerini içerecek şekilde hazırlanmalıdır (TTK.403/I). Yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin bir sorumluluğünün denetçi tarafından tespit edilip edilmediğı, tespit edilmişse bunun sebebi görüş yazısında belirtilmelidir. Görüş yazısında TTK.398 ve TDS uyarınca denetimin yapılması sonucu TMS ve diğerk gereklilikler bakımından bir aykırılığın varolup olmadığı yazılmalı, bu süreçte elde edilen bilgilere göre şirketin finansal tablolarının doğru olup olmadığı ve şirketin malvarlığı ile finansal durumuna, karlılığına dair bilgilerin dürüst resim ilkesine uygun olup olmadığını bildirilmelidir (TTK.403/I). Bağımsız denetçi görüş yazısını hazırlarken finansal tabloların kanuna, esas sözleşmeye ve dürüst resim ilkesi uygun olduğunu düşünüyorsa bu görüşünü açıkça beyan etmek zorundadır.

Görüş yazıları, denetim raporuyla birlikte yönetim kuruluna sunulur ve genel kurulda değerlendirilir². Denetçi görüş yazısında görüşünü, kanunda belirlenen görüş türlerinden denetim raporundaki tespitlerine uygun olanını seçerek ifade eder (TTK.403/III-IV). Denetçi finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa olumlu görüş vermelidir. Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya sonuca varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edemezse, olumlu görüş dışında bir görüş bildirmelidir³. Bu finansal raporlama çerçevesindeki eksikliklerin ağırlık derecesi ve bununla ilgili işletmenin kaderi bakımından olası etkileri yani eksikliklerin önemliliğı denetçi tarafından dikkate alınarak hareket edilmelidir. Finansal tablolar hakkında olumsuz veya sınırlandırılmış olumlu görüş verilmesi denetlenen şirkete genel olarak zarar verecektir. Denetlenen şirket yönetim kurulunun görevi şirketin zarar görmesini önlemektir. Ancak bağımsız denetçi denetlenen şirketin zararlarını önlemek gibi bir yükümlülüğü yoktur. Buna rağmen

¹ TTK Gerekçe m.403.

² **Böckli**, Neuerungen 50.

³ BDS 700, m.16-17.

bağımsız denetçi, vereceği olumsuz görüş ile bilgi kullanıcılarının aşırı tepki göstermelerini teşvik etmemeli, onları yönlendirmemelidir. Ancak denetçi görüşünü sunarken çok çekimser davranarak kendisine yönelebilecek yükümlülük ihlali suçlamalarının da tarafı olmamalıdır¹. Finansal tabloların onaylanmasına veya onaylanmamasına dair genel kurula sunulacak olan görüş yazısı bu anlamda bağımsız denetçinin ödevlerini özenli bir biçimde yerine getirmesinde en önemli kısmı oluşturmaktadır.

Söz konusu görüş yazısının subjektif bir değerlendirme içermemesi denetim standartlarına uygun objektif bir sonucu bildirmesi ve gerekçeli olması² KGK'nın belirttiği şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille hazırlaması gereklidir (TTK.403/II). Görüş yazılarında, tarih, adres, denetçinin el yazısıyla imzası ve mührünün bulunması gereklidir. Denetim raporunda olduğu gibi görüş yazısında da açık anlatım ve bildirim ilkesi geçerlidir³.

Bağımsız denetçinin görüş yazısının verilmesinden sonra, geri alınmasına yönelik bir kanuni düzenleme yoktur. Ancak genel kabul gören yaklaşıma göre, bağımsız denetimle ilgili görüş yazısı verildikten sonra aslında olumlu görüş verilmesine ilişkin şartların bulunmadığı fark edildiği ve şirketin hataları düzeltecek adımlar atmadığı durumlarda görüş yazısının geri alınması zorunludur⁴.

TTK.397/V hükmüne göre Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca hazırlanan DenY (Taslak)'a göre finansal tablolarda hilelerden ya da hatalardan kaynaklanan önemli yanlışlıkların olup olmadığı ve finansal tabloların ilgili mevzuat uyarınca belirlenen muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı denetlenektir (Taslak Yönetmeliği,m.5). Hükme göre finansal tabloların ilgili mevzuat uyarınca belirlenen ilkelere uygun olarak düzenleneceği belirtildiği için denetçinin TTK.403'de ve TDS ve diğer ilgili mevzuatta ifade ettiği olumlu, sınırlı olumlu, olumsuz veya görüş vermekten

¹ Bu menfaat çatışmaları için bkz. **Böckli**, Neuerungen 52; **Druey**, Der Revisor als Batzenzahler, in: Herting Gerard (Hersg.), Le fonctionnement des societes et le respect des regles, Colloque Hirsch Alain, Zürich 1996, s.155

² TTK Gerekçe m.403.

³ TTK Gerekçe m.403.

⁴ **Erle**, Der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers 285; **Adler/Düring/Schmaltz**, § 322 HGB, Rn. 363 ff.; **Ebke**, in Münch. Kom., § 322 HGB, Rn. 34-35; **Mirtschink** 21.

kaçınma görüşlerinden birini tercih ederek denetim sürecini tamamlayacağı anlaşılmaktadır¹.

B. GÖRÜŞ YAZISI TÜRLERİ

Bağımsız denetçi denetlenen şirket tarafından sunulan bilgilerlerin denetimi sonucunda elde ettiği bilgi ve kanaatlere dayanarak oluşan görüşünü olumlu, sınırlı olumlu, olumsuz görüş yazılarından birini yazarak bildirebilir². Ayrıca şartları oluştuğunda bağımsız denetçi denetim konusunda görüş vermekten kaçınabilir.

1. Olumlu Görüş Yazısı

Bağımsız denetçinin denetim sonucunda verebileceği görüş yazılarından ilki şirketin sunduğu finansal bilgilerin kanuna, esas sözleşmeye ve TMS'ye uygun olduğunun ifade edildiği olumlu görüş yazısıdır. Finansal bilgilerin uygunluğu TDS ve kanun hükümlerine göre tespit edilir. Olumlu görüş yazısı ancak bağımsız denetçinin denetim sonuçlarında çekincelerinin olmaması halinde verilir (TTK.403/III).

Bağımsız denetçinin olumlu görüş yazısında hangi tespitlerin bulunması gerektiği kanunen belirlidir (TTK.403/I). Buna göre, bağımsız denetçi denetim süreci sonunda olumlu bir görüş beyan edecek ise;

i) Görüş yazısında öncelikle TTK.398 hükmü ve TDS uyarınca gerçekleştirilen denetimde, TMS ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını,

ii) Elde ettiği bilgilere göre;

- Denetlenen şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu,
- Denetlenen şirketin ve topluluğun malvarlığı ile finansal durumu ve karlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğu, tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını görüş yazısında açık bir şekilde belirtilmek zorundadır³.

¹ **Özkorkut** 314.

² **Böckli**, Aktienrecht N. 1817; **Von Greyerz**, Aktienrecht 217.

³ Olumlu görüş yazısına ayrıca bazı durumlarda açıklama paragrafı eklenmesine ve metinde değişiklik yapılmasına karar verilebilir. Buna göre TMS ilkelerine uygulanmasında tutarlılık ilkesine aykırılık bulunması, işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli şüphenin bulunması, denetçinin bir muhasebe

Bağımsız denetçi olumlu görüş yazısını ancak, denetim esnasında elde ettiği denetim kanıtlarından finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediği, tüm önemli yönleriyle finansal raporlama standartlarına uygun olarak sunulduğu ve gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığı yönünde bir kanaate sahipse verebilir¹. Olumlu görüş verilebilmesi için denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli sayılabilecek herhangi bir uyumsuzluğun veya aykırılığın bulunmaması gerekir (BDY.30/II-a). Ancak şirket kayıtlarının durumu ve güvenilirliği konusunda oluşan şüpheler sebebiyle denetlenen finansal tablolarla ilgili yeterli ve uygun delil toplanmaması olumlu görüşün oluşmasını engelleyecektir².

Pay sahiplerinin genel kuruldaki irade oluşumlarını ve haklarını kullanmalarını etkilemeyecek ölçüde hafif aksaklıkların varlığı, finansal tablolar hakkında herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın olumlu görüş verilmesine engel değildir³. Genel kurula sunulan görüş yazısı, bu anlamda bağımsız denetçinin denetim sırasında tespit ettiği aykırılıklar hakkında özenli bir değerlendirmeyi gerekli kılar⁴.

Olumlu görüş yazısı denetlenen şirket açısından finansal tabloların sonuçları hakkında genel kurulun karar alabileceği anlamına gelecektir. Bu sebeple olumlu görüş yazısı şirket yöneticilerinin ibrası için hem esas, hem de dayanak oluşturur⁵. Olumlu görüş yazısı, bilgi kullancısı üçüncü kişi açısından şirketin finansal bilgilerinin güvenilir olduğu, bu bilgilere dayanılarak işlem yapılması halinde yanlış, yanıltıcı veya eksik olmasından kaynaklanacak bir risk ile karşılaşılmayacağı konusunda güvence sağlamaktadır.

2. Sınırlı Olumlu Görüş Yazısı

Denetim sonuçlarında finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca

ilkesinden sapmayı kabul edilebilir olması, bir olayın vurgulanması ve diğer denetçilerin hazırladıkları raporların olması durumunda bu eklemeler yapılabilir. **Güredin** 75.

¹ **Karacan/Uygun** 246.

² **Topçuoğlu** 150.

³ **Eggmann** 145; **Von Greyerz**, Prüfung 13.

⁴ **Böckli**, Neuerungen 52.

⁵ **Karahan/Arı** 493.

etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda sınırlı olumlu görüş yazısı verilir (TTK.403/III)¹. Bu görüş yazısının verilebilmesi için, TDS uyarınca yapılan denetimde TMS ve diğer gerekliliklere göre önemli uyumsuzluklar veya aykırılıklar bulunmasına veya bu konuda yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanamamasına rağmen, bu hususların denetim konusunun genelini etkilememesi gerekir (BDY.30/II-b). Görüşün ancak kanun ya da esas sözleşmeye aykırılıklar yılsonu finansal tabloların reddini gerektirecek ölçüde ağır olmaması halinde verilebilir².

Denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmişse, tespit ettiği yanlışlıkların da tek başına veya toplu olarak önemli bulmasına karşılık finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varması durumunda sınırlı olumlu görüş yazısı yazabilir. Bunun dışında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiş, ancak tespit edilemeyen yanlışlıklarında finansal tablolar üzerindeki etkilerinin önemli olabileceği fakat yaygın olmayacağı sonucuna ulaşılmışsa da sınırlı olumlu görüş yazısı verme imkânına sahiptir³.

Sınırlı olumlu görüş yazısı verilmesine neden olan bağımsız denetçilerin çekinceleri, denetlenen şirket yönetimiyle görüş ayrılığına düşmesine sebep olacak kadar önemli, fakat bağımsız denetçinin olumsuz görüş bildirmesini gerektirmeyecek kadar da önemsiz olmalıdır⁴. Sınırlı olumlu görüş, TMS ve diğer gerekliliklere uyulmaması sonucu verilen görüş olmasından dolayı, önemli sayılabilecek aykırılıkların bulunması durumunda bağımsız denetçi söz konusu aykırılıkların bir bütün olarak finansal tablolar üzerine yaptığı etkiyi araştırmak zorundadır. Bu ayrılıkların önemlilik düzeyi denetçi görüşüne etki yapan tek unsurdur⁵. Ancak tespit edilen aykırılıklara rağmen finansal tablolar bir bütün olarak değerlendirildiğinde hala dürüst ve güvenilir olarak kabul edilebiliyorsa bağımsız denetçi söz konusu aykırılıklara rağmen sınırlı olumlu görüş verebilir⁶. Fakat görüşün verilmesindeki değerlendirmeler objektif niteliklere sahip olmalıdır⁷.

¹ TTK'da çekinceli (ihtiyazi kayıtlı) görüş yazısı düzenlenmemiştir.

² **Eggmann** 146; ZK- **Bürgi** Art. 729 OR N. 14.

³ BDS 705 m.7; **Güredin** 79.

⁴ **Eggmann** 146; **Bürgi**, Art. 729 OR N. 14.

⁵ **Böckli**, Neuerungen 52.

⁶ **Güredin** 79.

⁷ TTK Gerekçe m.403.

Denetimde tespit edilen aykırılıklar, finansal bilgilerde düzeltilebilecek ihlallerin bulunması ve denetim konusunun düzenlenmesiyle ilgili olarak şirket yönetimi tarafından seçilen muhasebe politikalarının, bunların uygulanma yönteminin kabul edilebilir, finansal tablolar dipnotlarında yapılan açıklamaların yeterli bulunmamasıdır¹. Önemli aykırılık olarak, bağımsız denetçinin denetim sonuçlarını değiştiren temel hatalar, aldatmalar, hileler, aykırılıklar, peçelemeler, gizlemeler, belgesiz kayıtlar, dayanakları sahte belgelere dayanan kayıtlar, envânterlerin oynanması sayılabilir. Bunların dışında, önemli tutara varmayan ihmal edilebilen tahsil/tahakkuk ilkesi benzeri uygulamalardan, iskontolardan, değer düzeltmelerinden hatta aktifleştirmelerden kaynaklanan aykırılıkların varlığı durumunda sınırlı olumlu görüş verilebilir². Ancak asıl olarak sınırlı olumlu görüş ve olumsuz görüş arasındaki sınır öğreti ve mahkeme kararlarıyla çizilecektir³.

Bağımsız denetçinin yıllık faaliyet raporu denetiminde, faaliyet raporunda yer alan bilgiler ile finansal tablolar arasındaki tutarsızlık önemli ise ve denetçi yönetimle yaptığı müzakerelerde tutarsızlığı gidermeye yönelik olumlu bir sonuç alamadıysa, sınırlı olumlu görüş veya olumsuz görüş verebilir⁴.

Sınırlı olumlu görüş yazısı, bağımsız denetçi açısından bir çekinceyi belirtmekle birlikte olumlu bir görüş yazısı olarak değerlendirilir⁵. Denetçi sınırlı olumlu görüş yazısıyla denetim sonunda esasen büyük oranda olumlu görüşte olduğunu ifade eder⁶. Böyle bir görüş yazısı verilmesi durumunda genel kurul görüş yazısında belirtilen önlemleri almalı ve düzeltmeleri karara bağlayarak finansal tabloları kabul etmelidir (TTK.403/V). Şirket genel kurulu tarafından gerekli düzeltmeler yapıldığı takdirde, sınırlı olumlu görüş yazısı şirket açısından olumlu bir görüş yazısı gibi etkilerini gösterir. Aksi takdirde genel kurul kar üzerinde tasarrufta bulunamaz⁷.

¹ **Karacan/Uygun** 247.

² TTK Gerekçe m.403; **Karahan/Arı** 494.

³ TTK Gerekçe m.403.

⁴ BDS 720A m.9-10.

⁵ **Tekinalp** 332.

⁶ TTK Gerekçe m.403.

⁷ **Tekinalp**, Tek Kişilik Şirket 332.

Sınırlı olumlu görüş yazısında sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceğinin açıkça gösterilmesi gerekir (TTK.403/III). Bağımsız denetçi tarafından tespit edilen çekince sebepleri hakkındaki detaylara denetim raporunda yer verilmeli, mümkünse finansal tablolar üzerindeki olası etkileri belirtilmelidir¹.

Sınırlı olumlu görüş yazısı verilen durumlarda bağımsız denetçinin sorumluluğu, denetim raporunun ve görüş yazısının olumlu olduğu durumla aynıdır. Fakat bu görüşte belirtilen çekincelerin dikkate alınması gerekir. Ancak görüş yazısının sınırlı olması denetçinin, koyduğu çekincelerden dolayı korunacağı anlamına gelmez². Sınırlı görüş yazısı sadece denetim sonuçlarına ne ölçüde güvenilebileceğini ifade eder. Bağımsız denetçi, sınırlı görüş yazısında belirttiği aksaklıklara ilişkin bilgi ve kanaatlerinin yanlış, eksik veya yanıltıcı olmasından da ayrıca sorumludur.

3. Olumsuz Görüş Yazısı

Bağımsız denetçi, denetim sonucunda olumsuz görüş yazısı verebilir (TTK.403/III). Olumsuz görüş, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edildikten sonra, tespit edilen uyumsuzluklar ve aykırılıklar ayrı ayrı veya toplu olarak önemli olduğu ve denetim konusunun genelini etkilediği durumlarda düzenlenir (BDY.30/II-c). Olumsuz görüşün verilebilmesi için şirket yönetiminin sunduğu finansal bilgilerin hazırlanmasında ve sunulmasında TMS'den önemli derecede uzaklaşmış olması, tam açıklama kavramına uyulmaması veya muhasebe politikalarında kabul edilemeyecek değişikliklerin yapılmış olması gerekir³. Ayrıca şirketin finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, TMS'nin yanında kanunun ve esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine aykırı olduğunun tespiti durumlarında da bu yazı verilebilecektir⁴. Olumsuz görüş yazısı verilebilmesi için söz konusu aykırılıkların ve yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak değerlendirdiğinde, finansal tablolar için önemli ve (etkisinin) yaygın olduğu sonucuna varılmalı ve bu yanlışlıkların önemi ve yaygınlığı yönünde yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmelidir⁵.

¹ Karacan/Uygun 247.

² TTK Gerekçe m.403.

³ Karacan/Uygun 247.

⁴ TTK Gerekçe m.403; Karahan/Arı 494.

⁵ BDS 705 m.8.

Bağımsız denetçinin hazırladığı olumsuz görüş yazısı, denetlenen şirketin finansal tabloları veya yıllık faaliyet raporundaki finansal bilgiler hususunda önemli ve yaygın yanlışlıkları gösterdiği için yöneticilerin sorumluluğuna dayanak oluşturacaktır. Bu sebeple olumsuz görüş yazısı ancak büyük ve geniş kapsamlı aykırılıkların bulunması, durumun açık ve kanıtlanmış olunması halinde verilmelidir. Denetçi görüş yazısında doğrudan resme dayalı olarak görüşünü yansıtmalıdır. Bu aşamada herhangi bir şekilde yoruma veya değerlendirmeye dayalı olarak değil, kanuni yükümlülüğü çerçevesinde şartlarını tespit etmişse objektif olarak görüş yazısını vermelidir¹. Bu çerçevedeki görüş yazısının verilmesinde finansal tablolardaki eksikliklerin ağırlık derecesi ve bununla ilgili şirketin kaderi bakımından olası etkileri denetçi tarafından özellikle dikkate alınmalıdır. Denetçi görüş yazısı ile ilgili değerlendirmeleri sonucunda vereceği olumsuz görüş ile denetim sonuçlarının yöneldiği tarafları aşırı tepkilere yönlendirmekten kaçınmalıdır. Ancak görüşünü açıkladığı aşamada çok çekimser davranarak denetimden kaynaklanan yükümlülüklerini de ihlal etmemelidir².

Olumsuz görüş yazısı sonucunda genel kurulun, yeni finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporu hazırlaması için yeniden yönetim kurulu seçmek zorunda olduğuna ilişkin hüküm değiştirilmiştir (TTK.403/V). Söz konusu hüküm 6335 sayılı Kanun m.20 ile “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” hükmü madde metninden tamamen çıkarılmıştır. Bundan dolayı genel kurul olumsuz görüş veya görüş vermekten kaçınma durumlarda dahi finansal tablolara göre karar verebilme imkânına sahiptir³.

Şirket finansal tabloları hakkında olumsuz görüş verilmesi durumunda özellikle denetlenen şirket denetim sonuçlarından zarar görür. Olumsuz görüş yazısının gerçeği yansıtmaması durumunda denetlenen şirket bu görüş yazısından dolayı doğrudan zararının tazminini talep edebilir. Menfaat sahibi üçüncü kişide gerçeği yansıtmayan olumsuz görüş yazısına dayanarak işlem yapmaları durumunda doğrudan zarar görebilir ve tazminat talep edebilir.

¹ TTK Gerekçe m.403; **Karahan/Arı** 494; **Üçışık/Çelik** 661.

² Bu menfaat çatışmaları için **Böckli**, Neuerungen, 52; **Druey**, Batzenzahler, 155

³ **Özkorkut** 222.

4. Görüş Vermekten Kaçınma

Şirket defterlerinde, denetim hükümlerine uygun inceleme yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya denetlenecek hususlarda şirket tarafından önemli kısıtlamalar yapılması hâlinde, denetçi bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir (TTK.403/IV). Bağımsız denetçi, denetim konusunun genelini etkileyen önemli hususlarda denetim görüşüne dayanak olacak yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edemediği ya da yeterli kanıt toplanmasına rağmen görüş oluşturmaya engelleyen belirsizliklerin sonradan ortaya çıktığı durumlarda da görüş vermeyebilir (BDY.30/II-ç).

Bağımsız denetçi, inceleme konusu olayları aydınlatmak için elindeki tüm kabul edilebilir imkânları kullanmış olmasına rağmen, denetleme açısından hükme varılamayan hallerde görüş vermekten kaçınmalıdır.

KGK, kaçınmanın sebep ve usulü ile buna dair gerekçenin esaslarını tebliğ ile düzenlemiştir¹. Buna göre; bağımsız denetçi, denetim sürecinde birden fazla belirsizlik içeren istisnai durumlarda, bu belirsizliklere dair yeterli ve uygun denetim kanıtı bulmuş olmasına bakılmaksızın, belirsizliklerin muhtemel etkileşimi ve finansal tablolar üzerindeki muhtemel kümülatif etkileri dolayısıyla, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma mümkün olmadığı durumlarda görüş vermekten kaçınmalıdır.

Bağımsız denetçinin denetim kapsamının sınırlı olumlu görüş vermeye yeterli olmayacak kadar sınırlandırılması veya finansal tablolardaki önemli bir kalem hakkında yeterli sayıda ve uygunlukta kanıt toplanamaması kaçınmaya sebep olabilir. Ayrıca şirketin sürekliliğini tehlikeye düşürecek gelecekle ilgili önemli belirsizliklerin bulunması durumu, denetlemenin iç kontrol sisteminin bulunmaması veya iç kontrol sistemi bulunsa bile, sistemin yeterli ve etkin olarak çalışmaması durumlarında görüş vermekten kaçınması gerekecektir.

¹ BDS 705 “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Hakkında Tebliğ”

Bankacılık sektöründe bir bağımsız denetim kuruluşunun görüş vermekten kaçınması olayı ile karşılaşmış ve yoğun tartışmalara neden olmuştur. Olay Bankasya'nın yönetimine el konulması sürecinde, yetkili bağımsız denetim kuruluşunun denetlenen banka finansal tabloları ile ilgili olarak görüş vermekten kaçınması ile ortaya çıkmıştır. Görüş vermekten kaçınma sonrasında bir kısım banka pay sahibi tarafından TMSF tarafından atanan Yönetim Kurulu üyelerinin finansal tablolarla ilgili beyanı vermek zorunda oldukları, denetçinin ise böyle bir beyan verilmese dahi görüş vermekten kaçınmayacağını iddiası ileri sürülmüştür¹. Bir kısım medya organı da denetçinin görüş vermekten kaçınmasının denetlenen şirketin batık olduğunun ispatı anlamına geldiğini iddia etmiştir². Öncelikle ifade etmek gerekir ki, BanK.39'a göre banka yönetim kurulu üyelerinin ve sayılan kişilerin hazırlanan finansal tabloları imzalamaları zorunludur. Ancak Bankasya Yönetim Kurulu henüz finansal tablolar üzerindeki incelemelerini tamamlamadığı gerekçesiyle bu beyanı vermeyi reddetmiştir. Denetçi kuruluş ise yönetim beyanı verilmediği için ilgili Yönetmelikte verilen imkândan yararlanarak finansal tablolar denetiminde görüş vermekten kaçınmıştır³.

¹ İlgili iddialar hakkındaki gazete haberi için bkz. <http://www.sozcu.com.tr/2015/ekonomi/bank-asya-ortaklarindan-aciklama-767755/> (Erişim Tarihi: 09.05.2015).

² İlgili iddialar hakkındaki gazete haberi için bkz. <http://www.sabah.com.tr/ekonomi/2015/03/11/bu-bilancoyla-devam-etmesi-zor> (Erişim Tarihi: 09.05.2015).

³ Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi Ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik (Yürürlükten Kaldırılmıştır)

Yönetim Beyanı MADDE 37-

(1) Bağımsız denetim raporu hazırlanmadan önce, yetkili denetim kuruluşu tarafından talep edilmesi durumunda, banka yönetim kurulunca bağımsız denetim çalışmalarının kapsamı dikkate alınarak,

a) Finansal raporlamaya ilişkin etkin ve yeterli bir iç kontrol sistemi tesis edildiği,

b) Finansal tabloların banka yönetiminin bilgisi dâhilinde ve Kanunun 37 ve 38 inci maddeleri uyarınca yürürlüğe konulan muhasebeye ilişkin düzenlemelere uygun ve karşılaştırmalı olarak hazırlandığı,

c) Muhasebe kayıtlarının yer aldığı tüm bilgi ve belgelerin bağımsız denetçiye verildiği,

ç) Banka yönetiminin bilgi ve kontrolleri dâhilinde, finansal tablolar üzerinde olumsuz etkisi olabilecek banka yönetiminin veya çalışanlarının dâhil olduğu suistimal veya yolsuzlukların bulunmadığı,

d) Yönetim kurulu toplantılarına ilişkin tutanakların bağımsız denetçiye eksiksiz olarak verildiği,

e) Banka yönetiminin bankanın tüm faaliyetlerinin bankacılık mevzuatı ve ilgili mevzuata uygunluğu konusunda sorumlu olduğu,

f) Banka yönetiminin bağımsız denetçinin muhasebe kayıtlarında öngördüğü düzeltmeleri yapmayı taahhüt ettiği ve bu konuda bilgi sahibi olduğu,

g) (f) bendinde belirtilen taahhüde rağmen finansal tablolara yansıtılmayan düzeltme kayıtları varsa bunlar hakkında banka yönetiminin bilgi sahibi olduğu ve bunların finansal tablolar açısından önemlilik arzetmediği,

h) Üzerinde ipotek olan varlıkların tam olarak açıklandığı hususlarını içeren bir beyan mektubu

Ancak bu görüş vermekten kaçınma tek başına bir kısım iddialarda ifade edildiği gibi sonuç bildirme açısından olumsuz bir değerlendirme niteliğinde değildir. Bağımsız denetçi, bu durumda denetleme sonucunda bir hüküm kurabilecek durumda olmadığını beyan etmiş olmaktadır¹. Ancak kanun görüş vermekten kaçınmaya olumsuz görüş vermenin sonuçlarını bağlamıştır. Bu durumda genel kurul yeniden bir yönetim kurulu seçecek ve finansal tablolar yeniden düzenlenecektir². Görüş vermekten kaçınmaya sebep olan yönetim kurulu üyeleri ise kusurlarının varlığı halinde şirketin uğrayacağı zararlardan sorumlu olacaktır.

IV. GENEL KURUL TOPLANTISINDA YAPILAN BİLGİLENDİRME

Bağımsız denetçinin temel görevi şirket hesaplarını denetlemektir. Bu denetim faaliyetinin bir parçası olarak bağımsız denetçi genel kurul toplantısına katılmakla yükümlüdür (TTK.407/II). Bağımsız denetçi denetim faaliyeti ve sonuçları konusunda genel kurulda açıklama da yapmalı (TTK.437/II, BDY.37/I-a), denetlemenin esaslı sonuçlarına dair bilgi vermelidir. Bunun için pay sahiplerinin soru sormasına gerek yoktur. Genel kurulda bağımsız denetçilere yöneltilecek sorularla ilgili denetçinin görüş bildirmesi denetçinin hem hakkı hem de yükümlülüğüdür³. Denetçi soru olmasa dahi denetim sonuçları hakkında genel kurulda bilgi verebilir. Bağımsız denetçi genel kurulda bilgi vererek, denetim raporunun anlaşılmayan, yanlış, eksik veya yanıltıcı olduğu iddia edilen bölümleri gibi denetçiyi sorumluluk altına sokacak hususlarda birinci elden pay sahiplerini aydınlatmak imkânına sahip olacaktır. Ancak bağımsız denetçi, pay sahiplerinin sorularına karşı sadece sorumlu olduğu konularda cevap vermekle yükümlüdür⁴. Burada istenebilecek bilgi bağlı şirketleri de kapsayabilir.

düzenlenir.

(2) Banka yönetim kurulunun beyan mektubu vermeyi reddetmesi durumunda sorumlu ortak başdenetçi şartlı görüş beyan edebilir, görüş bildirmekten kaçınabilir veya 24 üncü maddede belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde denetimden çekilmek için yetkili denetim kuruluşunun yönetimine teklifte bulunabilir. Yetkili denetim kuruluşunun çekilme kararı alması halinde durum en geç yedi gün içinde Kuruma bildirilir.

¹ **Mirtschink** 19.

² Ayrıca TTK.406 gereği, şirketler topluluğuyla ilgili olarak mahkeme tarafından özel denetçinin atanmasına sebep olabilir.

³ TTK Gerekçe m.407.

⁴ TTK Gerekçe m.437.

Bağımsız denetçiye, denetimde uygulanan yöntemin yerindeliği, hangi sıklıkta denetim yapıldığı, denetimde kaç denetim uzmanının çalıştırıldığı gibi denetimin yapılma şekli ile ilgili her türlü soru sorulabilir. Pay sahipleri denetimin sonuçları ile ilgili olarak, denetim raporundaki ve görüş yazısındaki bilgilerin, rakamların ve ifadelerin yorumu hususlarında soru sorma imkânına sahiptirler. Pay sahiplerinin soru sormalarında herhangi bir gereklilik koşulu öne sürülemez¹.

Bağımsız denetçinin genel kurulda vermesi gereken bilgi özenli, gerçeğe ve hesap verme ilkelerine uygun olmalıdır. Bağımsız denetçinin bilgileri verirken özenli olmasından, sorunun karşılığı olan cevaplar vermesi anlaşılır. Gerçeğe uygun bilgiler ise yalan ve aldatıcı olmayan bilgilerdir. Hesap verme ilkesine uygunluktan, hesap verilecek konumunda olan pay sahibine karşı kapsamlı, içerikli ve belgeli bilgi verme anlaşılmalıdır².

Bağımsız denetim raporları ve görüş yazılarının genel kurulda sunulması aşamasında, bağımsız denetçinin sadece bu belgelerin içeriğinin tekrarlamaıyla yetinmesi kabul edilemez Bağımsız denetçi bundan dolayı, finansal tabloların ve denetim raporunun tümüne dair genel bir görüş ifade etmekten ziyade belirli bölümlerine dair sorulara karşı ayrıntılı açıklamalarda bulunmak zorundadır³.

Bağımsız denetçinin genel kurulda görüşlerini bildirmesinde uyulması gereken şekli bir usul kanunda öngörülmemiştir. Ancak bilgilendirme genel kurul oturumunda yapılacağından, kural olarak sözlüdür⁴. Fakat yazılı olarak cevap verilmesinin de önünde bir engel yoktur⁵. Hatta yapılacak bilgilendirme konuları belli ise önceden hazırlanılmış bir metnin genel kurula sunulması şeklinde yapılabileceği gibi genel kurulda pay sahiplerince dile getirilen soruların bağımsız denetçi tarafından cevaplandırılması şeklinde de gerçekleştirilebilir. Bağımsız denetçi tarafından hazırlanan bilgilendirmelerin

¹ TTK Gerekçe m.437.

² TTK Gerekçe m.437.

³ **Hüffer**, Uwe, Aktiengesetz Kommentar, 7. Aufl.,2006, in: § 171 AktG, Rn. 11b; **Mirtschink** 21.

⁴ **Hüfer** in: § 171 AktG, Rn. 11b; **Mirtschink** 21.

⁵ TTK Gerekçe m.437.

yazılı olarak verilmesi dışında optik sunum gereçleri ile sunulmasıyla yapılmasının da önünde bir engel bulunmamaktadır¹.

Almanya'daki müstakar mahkeme içtihatlarında, verilen sözlü bilgiler de bilgi verme kavramı çerçevesinde kabul edilmektedir². Sözlü verilen bilgilerden de sorumluluk söz konusu olabilir. Ancak sözlü bilgilerin ispatı konusundaki güçlükler göz ardı edilmemelidir³.

Denetçinin genel kurula katılma ve bilgi verme yükümlülüğünü ihlal etmesi genel kurul kararlarının geçerliliğini etkilemeyecektir⁴. Ancak denetçinin denetimle ilgili sorulara gerekli cevapları veremeyerek genel kurul toplantısının ertelenmesine sebep olması sorumluluğuna sebep olabilir⁵. Denetçinin genel kurula katılarak denetim sonuçları ile ilgili gerçeğe uygun şekilde görüş bildirmesi kanuni görevlerindendir. Bu sebeple bu görevlerini yanlış, eksik veya yanıltıcı nitelikte yerine getirmesi, kanuni görevlerini yerine getirmemeden (TTK.554), dürüst ve tarafsız davranma, sır saklama yükümlülüklerine aykırılıktan (TTK. 404) dolayı sorumlu tutulmasına neden olabilir.

V. FİNANSAL TABLOLAR VE YILLIK FAALİYET RAPORUNDA DENETÇİ GÖRÜŞÜNÜN BİLDİRİLMESİ

TTK.397/IV'e göre Bakanlar Kurulunun belirlediği bağımsız denetime tabi şirketler, hazırlanmış olan finansal tablolarının ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporlarının denetimden geçip geçmediğini bu belgelerin başlığında açıkça belirtmelidir. Ayrıca finansal tablo kullanıcılarının korunması amacıyla denetime tabi finansal tabloların ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporlarının başlığında bağımsız denetçinin, olumlu, sınırlı olumlu veya olumsuz görüşünün de açıkça yazılması zorunludur (TTK.397/II).

¹ **Mirtschink** 21.

² **Altop**, Atilla, Bankanın İvazsız Olarak Müşterisi Olmayan Üçüncü Kişilere Verdiği Hatalı Banka Bilgilerinden Sorumluluğu (Banka Bilgisi), s.27.

³ **Kaplan**, İbrahim, Banka Sözleşmeleri Hukuku, C. I, Ankara 1996, s.47.

⁴ **Üçışık/Çelik** 664.

⁵ **Topçuoğlu** 134.

Bu şekildeki bir uygulama sonucunda denetlenen şirketin finansal tabloların ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporlarının başlığından denetim sonunda denetçinin olumlu, sınırlı olumlu, olumsuz görüşlerden hangisine ulaştığı, bu belgelerin dışında denetim raporu veya görüş yazısı bulunmadan anlaşılabilecektir. Ayrıca görüş vermekten kaçınma da bir görüş yazısı ile sunulduğu için bununda finansal tablolarda belirtilmesi gereklidir. Böylelikle denetim raporunun incelenmesine gerek kalmaksızın denetim sonuçlarını öğrenmek mümkün olacaktır¹.

VI. BAĞIMSIZ DENETİME DAİR BAŞKACA GÖRÜŞ BİLDİRME HALLERİ

Bağımsız denetçinin kanundan kaynaklı bilgi verme halleri; denetim raporu, görüş yazısı ve genel kurulda denetçinin yaptığı bilgilendirmelerdir. Ayrıca denetim sonuçları, kanundan kaynaklanan sebeplerle şirket finansal tablolarında, yıllık faaliyet raporlarında ve izahnamelerde açıklanır. Bu haller dışında, kanunda öngörülmemesine rağmen uygulamada denetleme sürecinde elde edilen bilgilerin ve değerlendirmelerin üçüncü kişiye ulaşması da mümkündür. Bu bilgi ve değerlendirmelere denetlenen şirkete sunulan denetim raporu taslakları ve çalışma kâğıtları örnek olarak gösterilebilir².

Çalışma kâğıtları, bağımsız denetim raporu için yeterli ve uygun bir kayıt düzeni oluşturmak amacıyla toplanan belgelerdir³. Denetçinin, uyguladığı denetim teknikleri, denetim raporu ve finansal tablo taslakları, denetim programı, iç kontrol yapısına ilişkin belgeler, kullandığı doğruluk testleri, tutanaklar ve sözleşmeler, düzeltme tabloları, soru formları, aldığı notlar, hesap planları ve hesap çözümleme cetvelleri gibi denetimle ilgili tüm verileri içeren belgeler çalışma kâğıtlarıdır⁴.

Bağımsız denetçinin kapanış konuşmaları çerçevesinde ifade edilen sözlü açıklamalar ve bunların öncesinde yapılmış basit görüşmelerdeki ifadelere de bu açıdan bakılması gerekmektedir. Uygulamada rastlanılan bir başka durum ise üzerinde

¹ Özkorkut 223.

² Adler/Düring/Schmaltz, § 321 HGB, Rn. 156; Selchert, Friedrich Wilhelm, Jahresabschlussprüfung der Kapitalgesellschaften, 2. Aufl.: 1996, s.843.

³ Çelik 117; Haftacı 87; Topçuoğlu 135.

⁴ Haftacı 87; Topçuoğlu 135.

denetleme yapılan şirketin veya üçüncü kişinin denetlemenin mevcut durumu hakkında yapacakları sözlü veya yazılı açıklama ve bilgilendirmelerdir¹.

Benzer bir içeriğe sahip olan başkaca faaliyetlerden biri de denetimin tamamlanmasından önce yapılan son görüşmelerdir. Bu görüşmelerde yılsonu denetçisinin yanında şirket yöneticileri ve şirketin başkaca yetkili elemanları bulunmaktadır. Bu görüşmelerle amaçlanan husus yönetim kuruluna denetim sonucu elde edilen esaslı tespitleri önceden bildirmek ve anlaşılamayan hususlar konusunda son bir uzlaşmaya ulaşmaktır². Yapılacak son görüşme çerçevesinde genellikle bağımsız denetçi yapmış olduğu denetlemeye dair raporunun bir taslağını yönetim kuruluna sunar. Denetim raporuna ait taslak genellikle “Taslak” olarak ya da bağlayıcı olmayan taslak olarak isimlendirilir ve bağımsız denetçi tarafından denetim raporunun bağlayıcı olan bitmiş halinin teslim edilmesinden önce iadesi talep edilir³. Denetleme sürecinde, kapanış görüşmesi öncesinde üzerinde inceleme yapılmakta olan şirket yöneticileri ile bağımsız denetçi arasında sıradan görüşmeler olması ve bunlarda yapılmakta olan denetim açısından gerekli olan bilgilerin elde edilmesi de mümkündür. İşte bu görüşmeler çerçevesinde de sözlü ya da yazılı olarak denetlemeye dair bilgilendirmelerin menfaat sahibi kişiye iletilerek açıklanmış olabilir.

¹ BGH-Urteils vom 2.4.1998- III ZR 245/96, BGHZ 138, 257 ff. (**Mirtschink** s. 22'den)

² **Adler/Düring/Schmaltz**, § 321 HGB, Rn. 159; **Lück**, in: Jahresabschlussprüfung 145 f.; **Selchert** 836.

³ **Adler/Düring/Schmaltz**, § 321 HGB, Rn. 157; **Pfitzer/Orth**, in: Baetge/Fischer/Thiele, Bilanzrecht, § 321 HGB, Rn. 125.

§ 6. BAĞIMSIZ DENETİM SONUÇLARININ ÜÇÜNCÜ KİŞİYE ULAŞMASI

I. GENEL OLARAK

Bağımsız denetçinin açıklamalarından, bağımsız denetçi tarafından bağlayıcılıkları açık bir şekilde sınırlandırılmamış olan bağımsız denetim raporu ve görüş yazıları, bu belgelerin çalışma kâğıtları ile bağımsız denetçiye ait yazılı başkaca tüm ifadeler anlaşılır¹. Bağımsız denetçinin ve denetlenen şirketle arasındaki denetim sözleşmesi gereği denetim sonuçları hakkında bir bilgi aktarımı söz konusudur². Bağımsız denetçinin denetlenen şirkete denetim sonuçlarını sunması ile ortaya çıkan bilgi aktarımı, denetim sözleşmenin yanında kanundan da kaynaklanan bir yükümlülüktür. Ancak bilgi aktarımı bağımsız denetçi ve denetlenen şirketle sınırlı kalmamaktadır. Bazen kanuni yükümlülük sebebiyle, bazen de başkaları ile sözleşme yapmak amacıyla daha ziyade denetlenen şirket çevresinde³ denetim sonuçlarını içeren belgeler sermaye piyasasında bilgi aktarılmasına hizmet etmektedir. Bu nedenle denetim sonuçlarının açıklanmasından sonra ilgili bilgi kullanıcılarına ulaştırılması sermaye piyasalarına ilişkin kamuyu aydınlatmanın bir parçasıdır.

Bilgi veren ve bilgi alan arasında başkasının olmadığı, bilgi alıcısının bilgiyi doğrudan sözleşme ilişkisi içinde olduğu veya temasta bulunduğu diğer taraftan aldığı durumlara doğrudan bilgi aktarımı denir. Bağımsız denetimde doğrudan bilgi aktarımı bilgilerin denetçiye temas edilerek alındığı durumlarda söz konusudur. Bu sebeple denetçinin doğrudan temas halinde olduğu denetlenen şirkete bilgilerin sunulması veya doğrudan temasa geçerek menfaat sahibi üçüncü kişiye denetim sonuçları hakkında bilgi vermesi doğrudan bilgi aktarımı olarak kabul edilmektedir. Denetim sonuçlarının doğrudan veya dolaylı bilgi aktarımı yoluyla üçüncü kişiye ulaşması denetçinin sorumluluğunu etkilemektedir.

Menfaat sahibi üçüncü kişinin denetimle ilgili bilgi ve belgelere ulaşma yolları somut olayın şartlarına göre değişmektedir. Üçüncü kişiler genellikle denetim sonuçlarını

¹ **Mirtschink** 28.

² **Kırca** 6; **Gürpınar**, Damla, Sözleşme Dışı Yanlış Tavsiyede Bulunma, Öğüt veya Bilgi Vermeden Doğan Hukuki Sorumluluk, İzmir; Güncel Yayınevi, 2006, s.50.

³ **Schönenberger** 27.

doğrudan denetçiden almamaktadır¹. Menfaat sahibi üçüncü kişi denetim sonuçları ile ilgili bilgilere çoğulukla bağımsız denetçinin bilgi verdiği denetlenen şirket vasıtasıyla dolaylı olarak ulaşmaktadır. Denetçinin üçüncü bir kişiye dolaylı bilgi aktarımı söz konusu olmaktadır². Dolaylı bilgi aktarımında denetlenen şirketin bunu üçüncü kişiye dolaylı olarak aktarması dışında kitle iletişim araçlarıyla da üçüncü kişinin bilgiye geniş anlamda dolaylı olarak sahip olması mümkündür³. Üçüncü kişiye aktarım olarak nitelenen bu durumlarda, bilgi veren ve alan arasındaki sözleşme dolayısıyla bilgi verme yükümlülüğünün yerine getirildiği, bilgi alanın ise menfaati gereği bu bilgileri üçüncü kişilerle ilişkisinde kullandığı fakat bilgilerin yanlış, eksik veya yanıltıcı olması sebebiyle üçüncü kişinin zarar gördüğü anlaşılmaktadır⁴.

Menfaat sahibi üçüncü kişinin ulaştığı denetim sonuçlarının yanlış, eksik veya yanıltıcı tespitler içermesi durumunda, denetim sözleşmesinin tarafı olmayan kredi veren kuruluşlar, tedarikçiler, pay sahipleri, yatırımcılar, işçiler ve benzeri kişi veya kuruluş niteliğindeki üçüncü kişi zarar görebilir⁵. Bağımsız denetimden menfaat sahibi olan üçüncü kişinin denetimden doğrudan zarar görmeleri ancak denetim sonuçlarının onlara ulaşması sonucunda mümkündür. Zira gerçeği yansıtmayan denetim sonuçları ancak üçüncü kişiye ulaştığı takdirde doğrudan zarar meydana gelmektedir. Gerçeği yansıtmayan denetim sonuçları ve doğrudan zarar arasında illiyet bağı ancak bu bilgilerin üçüncü kişiye ulaştığı durumlarda sözkonusu olur.

Denetim sonuçlarının üçüncü kişiye kanuni yükümlülüğünden veya böyle bir yükümlülük olmaksızın farklı şekillerde denetim sonuçlarının açıklanması ile ulaşmaktadır.

II. KANUNİ YÜKÜMLÜLÜK SEBEBİYLE DENETİM SONUÇLARININ AÇIKLANMASI

¹ Mirtschink 28.

² Kırca 6, 7; Gürpınar 50.

³ Gürpınar 50.

⁴ Kırca 7.

⁵ Mirtschink 28.

A. DENETİM SONUÇLARININ KAMUYA AÇIKLANMASI

Bağımsız denetimde menfaat sahibi üçüncü kişi kanunen kamuya açıklanması öngörülen denetim sonuçlarına bağımsız denetçi ile doğrudan bir teması olmamasına rağmen güven duymaktadır. Böyle durumlarda menfaat sahibi üçüncü kişinin ihtiyacı olan bilgileri edinebilmeleri için denetlenen şirket veya bağımsız denetçiyle doğrudan iletişime geçmelerine ve özel bağlantı kurmalarına gerek kalmaz¹.

Bağımsız denetim raporu ve görüş yazısı denetlenen şirketin yönetim kuruluna teslim edilmektedir (TTK.402/VII). Yönetim kurulu, denetim raporları ve görüş yazılarını genel kurul toplantısından en az onbeş gün önce pay sahiplerinin incelemesine sunmaktadır (TTK.437/I). Pay sahipleri şirketin merkez ve şubelerinde denetim sonuçlarını inceleme imkânına sahiptir. Ayrıca pay sahipleri genel kurullarda bağımsız denetçilerden, denetimin yapılma şekli ve sonuçları hakkında sözlü olarak bilgiye ulaşabilmektedir (TTK.437/II).

Kanuni düzenlemelerin değerlendirilmesinde, denetim sonuçları sadece denetlenen şirketler ve pay sahipleri açısından, hesapların kontrolü ve denetlenen şirketlerin yönetim organları açısından içsel bir bilgilendirme aracı olarak görülse de uygulamada bunların çok ötesinde fonksiyona sahiptir². İlgili mevzuatta denetim sonuçlarının yönetim kurulu dışında üçüncü kişiye aktarılmaması ya da gösterilmemesi şeklinde bir sınırlama getirilmemiştir³. Kanunen öngörülme dahi denetim sonuçları üçüncü kişiye verilebilmekte veya denetlenen şirketin kurumsal internet sitesinde yayımlanabilmektedir. Denetim sonuçlarının bu şekilde yayınlanması şirketler açısından kurumsal yönetimde şeffaflığın bir gereği olarak görülür⁴.

¹ **Mirtschink** 28.

² **Mirtschink** 18.

³ **Steiner**, Der Prüfungsbericht des Abschlussprüfers 142; **Adler/Düring/Schmaltz**, § 321 HGB, Rn.25.

⁴ 6102 sayılı kanunun 1524. maddesi 6335 sayılı kanunla değişikliğe uğramadan önce, denetime tabi şirketler için getirilen internet sitesi kullanma zorunluluğunun kapsamı içerisinde bağımsız denetim raporlarının da bu site içinde kamuya açık olarak yayınlanması mevcut iken, yapılan değişiklikle bu zorunluluk ortadan kaldırılmıştır. İnternet sitesinde hangi hususların zorunlu içerik olarak bulunması gerektiği 31.05.2013 tarih ve 28663 sayılı Resmi Gazetede GT Bakanlığı tarafından çıkarılan “Sermaye Şirketlerinin Açacakları İnternet Sitelerine Dair Yönetmelik”te de bağımsız denetim raporları zorunlu içerik içinde sayılmamıştır. Fakat ihtiyari olarak bunun yayınlanmayacağına dair bir kısıtlama da öngörülmemiştir.

SerPK'ya tabi şirketlerin bağımsız denetim raporu da, ilgili bulunduğu yıla ilişkin finansal tablo ve raporların görüşüleceği genel kurul toplantısından en az on beş gün önce pay sahiplerinin emrine hazır bulundurulmalı ve genel kurulda okunmalıdır¹. Bağımsız denetim raporu ve inceleme raporunun birer örneği, Kurulca yayımlanan finansal raporlama standartları uyarınca ilanı gereken finansal tablo ve raporlarla birlikte, ilan için öngörülen süreler göz önünde bulundurularak, teslim tarihini izleyen en geç ilk iş günü mesai bitimine kadar yayımlanmak üzere ilgili borsaya ve Kurul'a gönderilmelidir².

SerPK'ya tabi şirketlerin bağımsız denetim raporlarının kamuya duyuru usul ve esasları SPK tarafından belirlenmektedir (SerPK.14/V). Bu hükme dayanarak çıkarılan Tebliğde denetim raporlarının açıklanma usulu düzenlenmiştir³. SerPK'ya tabi şirketlerde Kurulca gerekli görülen haller için düzenlenen özel amaçlı bağımsız denetim raporları, düzenleniş amaçlarına uygun olarak Kurul'a iletilir ve Kurulun ilgili diğer düzenlemelerinde belirtilen usul ve esaslara uygun olarak kamuya duyurulur⁴. Ayrıca denetime tabi şirketlerin internet sitelerinde finansal tablolar ve raporlarla birlikte bağımsız denetim görüşünün de kolaylıkla ulaşılabilecek şekilde, Borsada kamuya açıklandıktan sonra yayınlanması zorunludur. Bu bilgiler internet sitesinde 5 yıl süreyle saklanmalıdır⁵.

BanK.39 ve 40'a göre bankaların genel kurula sunacağı yıllık finansal raporların ve yıllık faaliyet raporlarının bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesi zorunludur.

¹ Seri: X No: 22, İkinci Kısım. m.24/II.

² Seri: X No: 22, İkinci Kısım. m.24/I.

³ Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, Resmi Gazete 13.06.2013 Sayı 28676. Bu Tebliğ, 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 14 üncü ve 36 ncı maddeleri ile 128 inci maddenin birinci fıkrasının (ğ) bendine dayanılarak hazırlanmıştır.Tebliğ m.10'a göre, sermaye piyasası araçları borsada işlem gören şirketler yıllık finansal raporlarıyla birlikte bağımsız denetim raporlarını, hesap dönemlerinin bitiminden itibaren atmış gün, bunlardan konsalide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunanlar yetmiş gün içinde kamuya açıklamak zorundadırlar. Bunlar dışında kalan SPK'ya tabi şirketler ise yıllık finansal raporlarıyla bunlara dair bağımsız denetim raporlarını, finansal raporların görüşüleceği genel kurul tarihinden üç hafta önce ve her halükarda ilgili hesap döneminin bitmesini takip eden üçüncü ayın sonuna kadar kamuya açıklamakla yükümlüdürler. Tebliğ m.15 hükmüne göre bu yıllık finansal tablolar ve bağımsız denetim raporunun genel kurul toplantısından en az üç hafta önce pay sahiplerinin incelemesine sunulması ve isteyen pay sahiplerine bastırılarak yazılı olarak gönderilmesi de zorunludur. Tebliğ m.21 hükmüne göre yıllık ve ara dönem yönetim kurulu faaliyet raporunun bağımsız denetimi, faaliyet raporlarında yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kapsar.

⁴ Seri: X No: 22, İkinci Kısım m.24/III.

⁵ Seri XI No: 25 sayılı Tebliğ m.771.

Bağımsız denetimden geçmiş olan finansal tablolar, BDDK'nın belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde ilgili mercilere sunulmak ve kamuya açıklanmak zorundadır¹.

B. DENETİM SONUÇLARININ FİNANSAL TABLOLAR, FİNANSAL RAPORLAR, İZAHNAME VE BENZERİ BELGELERİN İÇİNDE KAMUYA AÇIKLANMASI

Kanunen denetim sonuçları sadece denetim raporu veya görüş yazısı ile değil; denetlenen şirkete ait finansal tablo ve raporlar vasıtasıyla da üçüncü kişiye aktarılmaktadır. Bu hüküm yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunda da uygulanacaktır (TTK.397/II). Hükme göre denetim sonuçları finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporunun başında açıkça belirtildiğinden, bu belgelere ulaşan menfaat sahibi üçüncü kişi aynı zamanda denetim sonuçlarına da ulaşmış olacaktır.

Üçüncü kişi kanuni düzenlemeler dolayısıyla bağımsız denetçi tarafından denetlendiğini bildiği, geniş kitleler tarafından ulaşılabilir olan yazılı yayınlara özellikle de izahname ve izahname benzeri belgelerdeki (ihraç belgesi gibi) bilgilere güven duyduklarından dolayı denetlenen şirketin menkul kıymetlerini satın almaktadır. İzahnamede bağımsız denetim sonuçlarına ilişkin bilgiler bulunmalıdır (SerPK.10). İzahnamenin yayınlanması ve kamuya duyurulması SPK tarafından belirlenmektedir (SerPK.7). SPK tarafından çıkarılan Tebliğ'e göre² izahnamede bağımsız denetimden geçirilmiş finansal tablolar ile bu finansal tablolara dayalı verilere yer verilmesi esastır³. Ayrıca izahnamede denetim raporlarına atıfta bulunarak bağımsız denetim sonuçları hakkında bilgilendirme yapılabilir⁴. Bu şekilde atıf yapılarak bilgilendirmenin

¹ Bankalarca Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanmasına ve Yayımlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik m.6'ya göre bağımsız denetim raporu'nu m.10'a göre matbu olarak ve elektronik ortamda bankanın kendi internet sitesinde yayımlaması zorunludur. (İlgili yönetmelik, 1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.) Ayrıca Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik hükümlerine göre İlke 7'de bankaların, ilgili kişi ve kurumların karar vermelerine yardımcı olacak şekilde finansal bilgileri ve denetim raporlarını, zamanında, doğru, tam, anlaşılır, tarafsız, kolay erişilebilir ve eşit bir şekilde kamuoyunun kullanımına sunma yönünde davranılması öngörülmüştür.

² İzahname ve İhraç Belgesi Tebliği, 22/6/2013 tarihli ve 28685 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ İzahname ve İhraç Belgesi Tebliği m.7/V-a.

⁴ İzahname ve İhraç Belgesi Tebliği m.9/I-II.

yapılmasında denetim raporlarının Kurul veya Borsanın internet sitesinde veya KAP'ta yayınlanmış olması gerekir. Bu bilgilerin sayılan yerlerde yayınlanmadığı durumlarda bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların da izahnamede bulunması gerekir¹. Görüldüğü gibi menfaat sahibi üçüncü kişi, izahname gibi denetim sonuçlarını bildiren belgeler vasıtasıyla da bağımsız denetçi veya denetlenen şirketle doğrudan iletişime geçmeden veya bunlarla özel sözleşmeler yapmasına gerek kalmadan kanunen bilgi sahibi olmaktadır².

III. KANUNİ YÜKÜMLÜLÜK OLMAKSIZIN DENETİM SONUÇLARININ AÇIKLANMASI

A. DENETLENEN ŞİRKET TARAFINDAN DENETİM SONUÇLARININ ÜÇÜNCÜ KİŞİYE AÇIKLANMASI

Bilgi aktarımlarının çoğunda zarar görenler dolaylı bilgi alıcısı konumundadır³. Bu durumlarda dolaylı bilgi alıcısı ve bilgi kaynağı arasında doğrudan bir ilişki kurulmaz. Bilgi doğrudan bilgi alıcısı tarafından dolaylı bilgi alıcısı olan menfaat sahibi üçüncü kişiye ulaştırılır⁴. Bağımsız denetimde bilgi kaynağı olan bağımsız denetçiden doğrudan bilgileri alan çoğunlukla denetlenen şirkettir. Denetlenen şirket kanundan kaynaklanan yükümlülüklerden dolayı denetim sonuçlarını menfaat sahibi üçüncü kişiye ulaştırabileceği gibi kanuni bir yükümlülüğü olmasa dahi bağımsız denetçiden aldığı bilgileri üçüncü kişiye açıklayabilir. Örneğin nakit ihtiyacı bulunan şirketin talebi üzerine, banka şirketten finansal tablolarının denetimden geçirilerek kendisine sunulmasını talep edebilir. Böyle bir durumda şirketin finansal tablolarını denetlettiği bağımsız denetçi ile banka arasında bir sözleşme ilişkisi bulunmamaktadır. Ancak şirketin gerçeği yansıtmayan finansal tablolarını bağımsız denetçiye onaylatarak bankaya sunması ve bankanın olumlu denetim raporuna güvenerek verdiği krediyi şirket iflas ettiği takdirde tazmin edememesi durumunda kredi veren banka denetim raporundan zarar

¹ İzahname ve İhraç Belgesi Tebliği m.10.

² **Mirtschink** 28.

³ **Gürpınar** 50.

⁴ **Gürpınar** 50.

gören üçüncü kişi olacaktır¹. Dolaylı bilgi aktarımlarında da üçüncü kişi finansal tablolara güvenerek hareket edecektir. Zira bu şekilde denetimden geçmiş belgelerin veya denetim sonuçlarının üçüncü kişiye verilmesi hususunda denetçinin onayı olduğu varsayılabilir².

Denetlenen şirketler bağımsız denetim sonuçlarına ilişkin bilgileri özellikle kredi kuruluşları, potansiyel alıcılar gibi üçüncü kişiye aktarmaktadır. Denetlenen şirket, üçüncü kişiye denetim raporunun bir kısmını veya tamamını genellikle kredi görüşmelerinde, pay alım satımında göstermekte veya teslim etmektedir³. Buradan da anlaşılacağı gibi denetim sonuçları sadece denetlenen şirketin yönetim kurulu için hazırlanmış olan içsel bir bilgilendirme aracının ötesinde bir fonksiyona sahiptir⁴.

B. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN DENETİM SONUÇLARINI ÜÇÜNCÜ KİŞİYE AÇIKLAMASI

Üçüncü kişi doğrudan doğruya temas halinde olduğu denetçi tarafından bizzat kendisine aktarılan denetim sonuçlarına güven duyacaktır⁵. Bu durumda bağımsız denetçi ve üçüncü kişi arasında herhangi bir sözleşme bulunmamakta, sadece bilginin verilmesine yönelik anlık bir temas kurulması söz konusu olmaktadır. Bilgi verme aşamasında herhangi bir şekilde sözleşme ilişkisi kurulmadığı gibi, taraflar arasında bir sözleşme

¹ Benzer bir örnek **Kırca** tarafından verilmiştir. Örneğe göre, likidite sıkıntısına giren şirket, paylarının bir kısmını devretmek amacıyla bir ara bilanço çıkarılması ve denetlenmesi hususunda denetçiyle sözleşme imzalar. Denetçi şirketin durumunu kusurlu olarak tespit edemeyerek gerçeğe aykırı olarak finansal tablolar hakkında olumlu rapor düzenlemiştir. Olumlu rapora güvenen alıcılar, şirket paylarının büyük kısmını satın almışlar ancak şirket mali durumu bozuk olduğu için kısa süre sonra iflas etmiş, alıcılar ise aralarında sözleşme ilişkisi olmayan denetçinin raporu yüzünden zarara uğramıştır. **Kırca 2**; Burada da üçüncü kişiler bağımsız denetçiyle sözleşme ilişkisi içinde olan denetlenen şirketin kendilerine sunduğu denetim sonuçları sebebiyle zarara uğramaktadır.

² **Mirtschink 29**.

³ **Mirtschink 17**; Örneğin; Bankalar 250.000 TL'nin üzerindeki şirket kredilerinde bu fıkra da belirtilen diğer şartlar taşımadığı takdirde, kredi talep eden şirketin bilanço, kar ve zarar tabloları ve mali cetvelleri hesap durum belgesinin teslimi zorunludur (Bankaların Kredi İşlemlerine İlişkin Yönetmelik m.8/1). Böyle bir kredilendirme işlemi yapılacağı zaman kredi alan şirketler şirketin ekonomik durumunu uygun belgelerle özellikle yılsonu finansal tablolarıyla ortaya koymalıdır. Aynı yönetmeliğe göre 2.000.000 TL'yi aşan kredilerde, talepte bulunan şirketin bilanço ve kar zarar tablolarının bir meslek mensubu tarafından denetlenmesi ve bundan sonra kendilerine sunulması zorunluluğu getirilmiştir (Bankaların Kredi İşlemlerine İlişkin Yönetmelik m.10). Burada doğrudan bir bağımsız denetimden bahsedilmese de yapılan işlem, bağımsız denetim ve bunun sonucunda düzenlenen rapor ise bağımsız denetim raporu niteliğini taşıyacaktır.

⁴ **Mirtschink 18**.

⁵ **Mirtschink 29; Gürpınar 50**.

kurma veya sözleşme görüşmeleri yapma şeklinde bir irade de bulunmamakta, sadece bilgi verilmesi aşamasında anlık bir temas ile bilgi verme ve alma gerçekleşmektedir¹. Bilgiyi alan taraf bilgiyi doğrudan doğruya bilginin kaynağından karşılamaktadır². Örneğin denetlenen şirketin kredi talep ettiği bankaya finansal tablolarına ilişkin denetim sonuçlarını kendisinin sunmadan, bağımsız denetçinin sunmasını talep etmesi ve bildirimin denetçi tarafından bankaya yapılmasında, banka ve denetçi arasında bir sözleşme kurulmamakta ancak doğrudan doğruya bir temas ortaya çıkmaktadır. Kanaatimizce denetçinin denetlediği şirketin finansal tabloları hakkındaki görüşlerini genel kurul toplantısında veya dışarıda üçüncü kişi olan pay sahiplerine veya alacaklılara açıklamasında da aynı durum söz konusudur.

C. ÜÇÜNCÜ KİŞİNİN DENETİM SONUCUNA İLİŞKİN AÇIKLAMALARI BAŞKALARINA İLETMESİ

Üçüncü kişi kendine, gerçekleştirilmiş denetime dair olan ve yapılmış denetim sözleşmesi bakımından üçüncü kişi konumunda bulunan diğer kişiler tarafından aktarılan açıklamalara da güvenmektedir. Bu durumda gerek ilgili belgelerin üçüncü kişiye verilmesi hususunda ve gerekse bu üçüncü kişinin ilgili belgeleri devamden başkaca üçüncü kişiye vermesi hususunda denetçinin onayı olduğu varsayılabilir³.

¹ **Lorenz**, Werner, Das Problem der Haftung für primäre Vermögensschäden bei der Erteilung einer unrichtigen Auskunft, Festschrift für Karl Larenz, 1973, s.582; **Kırca** 6-7; **Gürpınar**, 50.

² **Gürpınar** 50.

³ **Mirtschink** 29.

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMDE ÜÇÜNCÜ KİŞİYE KARŞI SORUMLULUĞUN HUKUKİ DAYANAKLARI

Zarar görenlerin, zararlarının başka bir kişi tarafından tazmin edilmesi imkânını veren sebepler “sorumluluk sebepleri” olarak ifade edilir¹. Sorumluluk sebepleri zarar görenlerin zararlarının tazmini için başvurduğu hukuki dayanaklardır. Sözleşme, haksız fiil ve kanun hükümleri sorumluluk sebepleri olarak kabul edilir. Sözleşme dışı sorumluluk sebeplerinden haksız fiilde kusur sorumluluğu, kanun hükümleri ile getirilen sorumluluk hallerinde hem kusur hem de kusursuz sorumluluk söz konusudur².

Bir işlem yapmakla yükümlü olan kişinin, kendisiyle herhangi bir sözleşme ilişkisi olmayan kişiye zarar vermesi durumunda, ortaya çıkan zararın tazminini talep eden sözleşme ilişkisi dışındaki kişiler, üçüncü kişi olarak adlandırılır. Hukuki sorumlulukta üçüncü kişinin varlığı sadece iki tarafın sözleşme ile birbirine bağlı olduğu ve sözleşme edimlerinin ifasında üçüncü kişinin zarar gördüğü durumlarda karşımıza çıkmaktadır³.

Bağımsız denetçinin sorumluluğu genellikle, denetçi tarafından onaylanan ancak gerçeği yansıtmayan finansal tablo ve bilgilere güven duyan ve bu finansal bilgileri esas alarak işlem yapan üçüncü kişinin zarar görmesi halinde gündeme gelmektedir⁴. Bağımsız denetçinin üçüncü kişiye karşı sorumlu olması için öncelikle gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarının üçüncü kişiye ulaşması ve bu bilgileri esas alarak

¹ **Oftinger**, Karl/**Stark**, Emil., Schweizerisches Haftpflichtrecht, Erster Band. All. Teil, 4. Aufl. Zürich 1995, s.33. Sorumluluk hukukunda borcun kaynakları ve sorumluluk sebeplerinin birbiriyle karıştırılmamalıdır. Borcun kaynakları TBK’da sözleşme, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşme olarak belirtilmiştir.

² **Oftinger**/**Stark**, 7; **Deschenaux**, Henri/**Tercier**, Pierre: Sorumluluk Hukuku, Çev. Salim Özdemir, Ankara 1983, 2; **Keller**, Max/**Gabi**, Sonja, Das schweizerische Schuldrecht Bd. II, Haftpflichtrecht, 2. Aufl., Basel und Frankfurt am Main 1988, 3; **Honsell**, Heinrich, Schweizerisches Haftpflichtrecht, 2. Aufl. Zürich 1996, 1; **Recy**, Heinz: Ausservertragliches Haftpflichtrecht, 2. Aufl. Zrich 1998, N. 3; **Tandoğan**, Mesuliyet 3; **Kaplan**, İbrahim, Bağımsız Denetim Kurulu Yönetim Kurulu ve Denetçileri ile Bağımsız Denetim Kuruluşunun Hukuki Sorumluluğu, Batider 2012, C. XXVIII, S. 2, 34.

³ **Moser** 1, 3, 5.

⁴ Zur Haftung bei fehlendem Bestätigungsvermerk OLG Hamm BB 1994, 1467 = GI 1995, 51; **Ebke**, Verantwortlichkeit 46.

hareket eden üçüncü kişinin zarara uğraması gerekir. Denetçinin gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarını açıklaması ve denetim sonuçlarının kullanıcılara ulaşması ile yanlış bilgi verme davranışı gerçekleşmektedir. Bu şekildeki üç taraflı ilişkiler bilgi vermeden kaynaklanan sorumluluk açısından önem taşır. Zira günümüz endüstri toplumlarının hizmet ve bilgi toplumu nitelikleri gereği topluma bir bilgi akışı gerçekleşmekte ve bu bilgiler alıcılar dışında da çok sayıda kişiye ulaşarak bilgi edinmeye olanak sağlamaktadır¹. Esasen yanlış bilgilendirmeden kaynaklanan sorumluluk, bilgilerin asıl alıcı dışında ve bunun yanında başkalarına da bilginin aktarılması veya doğrudan bilgi verenin alıcının da yönlendirmesi ile bu kişilere de vermesi durumunda gerçekleşir². Bağımsız denetçilerde bu bilgi verenler arasında sayılmaktadır³. TBK’da yanlış bilgi vermeden dolayı bilgi vereni sorumlu tutan özel bir sorumluluk hükmü bulunmamaktadır⁴.

Zararın gerçekleşmesi durumunda denetlenen şirket genellikle kendisi için daha elverişli şartlar sağlayan denetim sözleşmesine dayanarak zararlarını tazmin yoluna başvurur. Ancak bağımsız denetçiler üçüncü kişiye vermiş olduğu zararlardan sözleşme ilişkisine dayanarak sorumlu tutulamaz. Zira aralarında doğrudan bir sözleşme ilişkisinin bulunmadığı genellikle dolaylı bilgi vermenin bulunduğu açıktır⁵. Üçüncü kişinin edinilmiş bilgilerden kaynaklanan malvarlığı zararı saf malvarlığı zararı niteliğindedir. Saf malvarlığı zararının ise haksız fiil hukukuna göre tazmini ancak koruyucu normun ihlal edilmesi (TBK.49/I), kasten ahlaka aykırı zarar verme (TBK.49/II) şartları bulunuyorsa sözleşme benzeri veya güven sorumluluğu durumunda mümkündür. Bu

¹ **Schönenberger** 24; **Meier-Schatz**, Christian J., Über die privatrechtliche Haftung für Rat und Anlagerat, Melanges Paul Piotet, Bern 1990, s.152.

² **Schönenberger** 24, 25; **Kaiser**, Urs, Die zivilrechtliche Haftung für Rat, Auskunft, Empfehlung und gutachten, Bern 1987, s.210; **Land**, Volker, Wirtschaftsprüferhaftung gegenüber Dritten in Deutschland, England und Frankreich, Hamburg-Frankfurt: 1996, s.68.

³ **Honsell**, Liability of Professional Advisors under Swiss and German Law, in: Vogt Nedim P. U.a. (Hrsg.), The international practice of law, FS Bar Thomas/Karrer Robert, Basel 1997, s.100, 102; **Von Bar**, Negligence 411. Bilgi veren veya mütalada bulunan kişi olarak karşımıza bağımsız denetçiler, avukatlar, bankalar ve diğer uzman kişiler gelmektedir. **Schneider** Hannes, Reichweite der Expertenhaftung gegenüber Dritten, ZHR 1999, s.247; **Flühmann**, Caroline, Haftung aus Prüfung Und Berichterstattung gegenüber Dritten, Bern 2004, s.27. İsviçre Federal Mahkemesi süreklilik arz eden içtihatlarında bir ticari işlem ve para karşılığında yapılmayan hatalı bilgi verme ve öneride bulunma eylemlerini OR.41’e göre ele almaktadır. **Fischer**, Willi, Dritthaftung für falsche freiwillige Auskünfte, ZVglRWiss 1984, s.19 vd.; **Kaiser** 112 vd.; **Maier-Schatz**, 154 vd.

⁴ **Kırca** 1.

⁵ **Schönenberger** 31; **Flühmann** 26.

durum üçüncü kişinin zararlarının tazmininde koruyucu kanun hükümlerinin, haksız fiil hükümlerinin ve sözleşme benzeri diğer sorumluluk hallerinin büyük önem kazanmasına neden olur¹. Zarar gören üçüncü kişi, bu sorumluluk sebeplerine dayanarak hak talep etme imkânına sahiptir². Bağımsız denetçinin üçüncü kişiye karşı sorumluluğu kavramının ayrıntıları üzerinde yoğun tartışmalar bulunmaktadır³. Bağımsız denetçi tarafından üçüncü kişinin zararlarının tazmin edilebilmesi için ortaya çıkacak temel sorun, tazmin talebinin hukuki dayanakları hakkındadır⁴. Bu hukuki altyapının incelenmesi ile bağımsız denetçinin sorumluluğunun kapsamı, sorumluluk çevresi ve sorumluluğun sınırlarının belirlenmesi mümkün olabilir. Ancak bu sebepler bulunsa dahi, zarar görme olasılığı olan kişilerin çokluğu, bu sorumluluk hallerinde korunması hedeflenen üçüncü kişilerin açıklığa kavuşturulmasını gerektirmektedir⁵.

Bazı kanunlarda özel olarak bağımsız denetçinin yanlış bilgi vermesini de kapsayan sorumluluğun düzenlendiği görülmektedir. DenKHK, TTK, SerPK ve BanK bağımsız denetçinin sorumluluğu ile ilgili başlıca düzenlemelerin bulunduğu kanunlardır.

¹ Denetim sözleşmesinin tarafı olmayan üçüncü kişiye karşı bağımsız denetçinin sorumluluğu, *Ebke* tarafından geliştirilen ve Almanya Avusturya ve İsviçre’de kabul görmüş bir kavram olarak “Üçüncü Kişiye Karşı Sorumluluk” (“Dritthaftung”, “third party liability”) olarak adlandırılmaktadır. **Ebke**, Wirtschaftsprüfer und Dritthaftung, Bielefeld 1983, s.11; **Flühmann** 22; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 86.

² Zur Haftung bei *fehlendem* Bestätigungsvermerk OLG Hamm BB 1994, 1467 = GI 1995, 51 (dazu **Ebke**, Verantwortlichkeit 46).

³ **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 85.

⁴ **Mirtschink** 29.

⁵ **Flühmann** 27.

§ 7. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN ÜÇÜNCÜ KİŞİYE KARŞI DenKHK’DAN KAYNAKLANAN HUKUKİ SORUMLULUĞU

Dünyada yaşanan şirket ve muhasebe skandalları sonrasında, denetçinin kamu gözetiminde bulunması ve denetlenmesi bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmıştır. Türkiye’de bağımsız denetim alanında mevcut olan parçalı yapının ortadan kaldırılması, denetçilerin yetkilendirilmesi, idari anlamda denetlenmesi amacıyla DenKHK ile KGK kurulmuştur¹. Ayrıca DenKHK’da bağımsız denetimde kaliteyi ve güveni artırma amacıyla bağımsız denetçilerin sorumluluğuna ilişkin “Denetimden Kaynaklanan Sorumluluk” başlıklı bir hükme de yer verildiği görülmektedir (DenKHK.24).

Bu hükümle birlikte 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, yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumlu tutulmaktadır (DenKHK.24/I).

Bu sorumluluk hükmüne dayanılabilmesi için hükümde öngörülen koşulların ve sorumluluk sebeplerinden en azından biri bulunmalıdır.

I. DENETÇİNİN KGK TARAFINDAN YETKİLENDİRİLMESİ

DenKHK.24’e göre bağımsız denetimde sorumluluk ancak denetim raporlarının, bir bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşu tarafından hazırlanması durumunda doğacaktır. Bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşları DenKHK.2’de tanımlanmaktadır². DenKHK.2’de aranılan niteliklere sahip olmayan ve KGK tarafından yetkilendirilmeyen kişilerin yapacakları denetimlerin sonucunda ortaya çıkacak zararlar DenKHK.24 hükmüne dayanılarak tazmin edilemez.

Kanun Koyucu bu sorumluluk hükmüyle, bağımsız denetimi gerçekleştiren meslek mensuplarına veya kuruluşlara mesleki bir sorumluluk yüklemektedir.

¹ **Özkorkut**, Korkut “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Etkileri” Batider 2011, C. 27, S. 4, 46-47; DenKHK Gerekçe m.1.

² Ayrıntılı bilgi için bkz § 3, II.

Sorumluluk bağımsız denetçinin yaptığı denetimlerin tamamını kapsamaktadır. Ancak TTK.397/V hükmüne göre DenY (Taslak) göre yapılacak denetimler KGK tarafından yetkilendirilen denetçiler tarafından gerçekleştirilse dahi¹ DenKHK.24 dikkate alınmaz. Zira TTK.397/V hükmüne göre denetim yapanların sorumlulukları TTK'daki hükümler ile açıkça sınırlandırılmıştır (TTK.397/V).

II. DENETİMİN FİNANSAL TABLOLAR İLE BİLGİ VE RAPORLARA İLİŞKİN OLMASI

Bağımsız denetim faaliyetinin finansal hususlara dair bir raporlama süreci olduğu dikkate alındığında finansal tabloların yanında sadece finansal konulara ilişkin bilgi ve raporların denetimi söz konusudur (DenKHK.2/I-b). DenKHK.24'e göre bağımsız denetçinin sorumluluğu; denetimin finansal tablolar² ile bilgi ve raporlara ilişkin olmasına bağlıdır. Denetim bu hususlardan birini kapsamadığı takdirde sorumluluk hükmü uygulanmayacaktır. Finansal tablolar TMS çerçevesinde hazırlanması gereken finansal tablolar olarak ifade edilmiştir (BDY.4/I-g)³. Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporundaki finansal bilgilerin denetimi, izahname içindeki finansal bilgilerin denetimi de bu kapsam içindedir.

¹ TTK.397/V hükmüne göre bağımsız denetçilerin denetim faaliyetini yapabilmeleri için KGK tarafından yetkilendirilmeleri zorunlu değildir (GTB DenY (Taslak), m.6, 7). Ancak DenY (Taslak)'deki nitelikleri taşıdıkları takdirde KGK tarafından yetkilendirilen denetçilerin de bu denetimi yapmalarının önünde de bir engel yoktur.

² TMS ise DenKHK uyarınca KGK tarafından onaylanarak TMS ve TFRS adıyla yayınlanan muhasebe standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler ifade edilmiştir. TMS'da finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumu olarak tanımlandıktan sonra, bu tablolarının amacının geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik karar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamak olduğunu ifade etmiştir. Finansal tablolar a) Varlıklar, b) Borçlar, c) Özkaynaklar, d) Karlar ve zararlar dahil olmak üzere Gelir ve Giderler, e) Ortakların ortak olmaları sebebiyle yaptıkları katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ve f) Nakit akışları hakkındaki bilgileri sunarlar ve bu bilgiler, dipnotlarda yer alan diğer bilgilerle birlikte finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki nakit akışlarını ve özellikle bunların zamanını ve kesinliklerini tahmin etmelerine yardımcı olur http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS1.pdf s.5 (Erişim Tarihi, 05.03.2015)

³ Finansal tablolar, a) Yıllon finansal durum tablosu, b) Döneme ait kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, c) Döneme ait özkaynak değişim tablosu, d) Döneme ait nakit akış tablosu, e) Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar, bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgileri içerirler. Bu finansal tabloların hepsi eşit derecede önemle sunulur http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS1.pdf, s.5, (Erişim Tarihi, 05.03.2015)

Bağımsız denetçinin denetimle yükümlü olduğu finansal tablolar, bilgiler ve raporlar sadece zorunlu yılsonu denetimi kapsamında olanlarla sınırlı değildir. Ara dönem denetimleri, özel amaçlı denetimler de denetimin konusu olabilir. Riskin erken teşhisi ve yönetimine dair denetimler ile yönetim kurulunun yıllık faaliyetine ilişkin denetimler de denetimin konusuna dâhil kabul edilir. Bu denetimlerin isteğe bağlı olması sorumluluğun niteliğini değiştirmez.

III. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNA DAYANMASI

Bağımsız denetçinin DenKHK hükümlerine göre sorumluluğu doğrudan davranış yükümlerini veya kanunen verilen görevlerini ihlalden kaynaklanmaz. Ancak denetçinin ihlalleri denetim raporuna yansımış ise sorumluluk ortaya çıkar. Sorumluluğun kaynağı bağımsız denetim raporudur¹. Denetim raporu, denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında finansal tabloları ve bilgileri konu alan rapordur (TTK.402/I). Denetim raporu, denetim kanıtlarının TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların yararlanması için sunulması amacıyla KGK düzenlemelerine uygun olarak hazırlanmalıdır. Denetim raporunun sorumluluğu bu raporu imzalayan bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşu tarafından üstlenilmektedir (BDY.10).

Sorumluluğun kaynağı olan denetim raporları, finansal tablolara ilişkin denetim raporları, yönetim kurulunun yıllık faaliyetlerine ilişkin denetim raporu ve hazırlanmışsa riskin erken teşhisi ve yönetimi sistemine ve komitesine ilişkin denetim raporlarıdır. Ayrıca denetim raporuna bağlı olarak verilen görüş yazıları da sorumluluk belgesi olarak kabul edilmelidir. Zira TTK'da denetim raporları ve görüş yazıları ayrı belgeler olarak düzenlenmişlerse de, DenKHK ve SerPK hükümlerinde bağımsız denetim raporu kavramı, görüş yazısını da kapsayacak şekilde kullanılmaktadır².

Hükmün açık düzenlemesi karşısında bağımsız denetçinin denetim raporu veya görüş yazısındaki bilgi ve kanaatleri referans göstererek sözlü olarak kullanması da

¹ Denetim raporları hakkındaki ayrıntılı açıklamalar için bkz. § 5, II, III.

² Bunun sebebi UDS ve TDS'de görüş yazısının denetim raporunun bir parçası olarak düzenlenmesidir. Ayrıntılı bilgi için bkz. § 5, III.

sorumluluk nedenidir. Ancak bağımsız denetçinin diğer kanuni görevlerinin veya davranış yükümlerinin ihlali bu hüküm gereğince sorumluluk sebebi olamaz.

IV. SORUMLULUK SEBEBİNİN VARLIĞI

DenKHK gereğince sorumluluk ancak sorumluluk sebeplerinden birinin ortaya çıkmasına bağlıdır. DenKHK.24’de sorumluluk sebebi, denetim raporunun denetim standartlarına aykırılığı ile denetim raporundaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatlerin varlığıdır. Her ne kadar kanun hükmünde denetim standartlarına aykırılık ile denetim raporundaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatlerin varlığı ayrı birer sorumluluk sebebi gibi gözükmekteyse de hükmün bu şekilde kabulü hakkaniyete uygun değildir. Zira bağımsız denetçinin sorumluluğu, denetim faaliyetini kanuna ve TDS’na uygun şekilde gerçekleştirmektir. Bağımsız denetçi ancak bu yükümlülükleri ihlal ettiği takdirde hukuka aykırılık söz konusudur. Denetçi hukuka uygun şekilde hazırladığı denetim raporundan sorumlu tutulmamalıdır. Bu nedenle kanundaki sorumluluk sebebi, denetim standartlarına aykırılık sonucu ortaya çıkan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgi ve kanaatlerin varlığı olarak yorumlanmalıdır.

Bağımsız denetçinin sorumluluğu denetim raporunun üçüncü kişilerde yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler oluşmasına neden olduğu takdirde söz konusu olur. Denetim raporunu TDS’ye aykırılığı ise doğrudan üçüncü kişinin zarar görmesine neden olmaz. Denetim standartlarına aykırılıklar ancak üçüncü kişileri yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatlere ulaşmasına neden olduğunda sorumluluk sebebi olarak ifade edilir.

A. DENETİM RAPORUNUN TDS’YE AYKIRILIĞI

1. Genel Olarak

Bağımsız denetimin kendisi bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulamasıdır. Bu sebeple denetim faaliyetinin bizzat kendisi hakkında da kalite ve güvenilirlik sorgulamasının yapılması zorunludur. Denetimde kalite ve güvenilirliğin teminatı ise, denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş standartlara uygun olarak yapılmasıdır. Denetim standartları ile denetim faaliyetinin kimler tarafından ne şekilde yapılacağı ve

sonuçların nasıl raporlanacağı kurallara bağlanmaktadır¹. Bağımsız denetçinin denetim sürecindeki genel amaçları ve bu amaca ulaşmak için yapılacak denetimin niteliği, kapsamı ve yükümlülükleri denetim standartlarında açıklanır. Bağımsız denetimin fonksiyonlarının tam anlamıyla ortaya çıkması ancak pay sahipleriyle, ilgililerin menfaatlerinin dikkate alınması ve finansal tabloların muhasebe standartlarına uygunluğunun denetim standartlarına göre denetlenmesi ile sağlanabilir².

Denetim standartları bağımsız denetçinin, denetimde uyması gereken modeller ve ölçü araçları olarak da kullanılan, denetim sürecinin tüm aşamalarını ayrıntılı şekilde düzenleyen ve açıklayan, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona yol gösteren ilke ve kurallar bütünüdür³. Bu ilke ve kurallar denetçinin denetim sürecinde gerçekleştireceği hedefleri, uygulayacağı denetim prosedürlerini ve tekniklerini, denetimin kalitesi ve hazırlayacağı denetim raporları bakımından uyması gereken hususları düzenler⁴. Bağımsız denetçinin hazırlayacağı denetim raporunun kabul edilebilirliği ancak denetim standartlarına uygunluk derecesiyle ölçülmektedir⁵.

Denetim standartlarını belirlemek, oluşturmak ve yayımlamak KGK'nın amacı ve görevidir (DenKHK.1, 9/I-c). DenKHK.24'de sorumluluk sebebi olarak ifade edilen denetim standartları, DenKHK.2/I-k'da belirtilen KGK tarafından onaylanarak "Türkiye Denetim Standardı" adıyla yayınlanan uluslararası standartlarla uyumlu denetim standartlarıdır. BDY'de ise TDS'ler, DenKHK'da düzenlenen bilgi sistemleri denetimi de dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler olarak ifade edilir.

TTK.397/IV'e göre yapılan denetim faaliyetinde, finansal tablolar KGK'ca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu TDS'ye göre denetlenir. DenKHK Geçici m.1/II uyarınca KGK'nın oluşturduğu bu denetim standartlarına

¹ DenKHK Genel Gerekçe, 1.

² **Tekinalp**, Yeni Hukuk 419-420.

³ **Türker 1; Özkorkut 74; Toroslu 93.**

⁴ **Toroslu 93.**

⁵ **Demirel, Savaş/ Ereğ, İsmail Cengiz /Çetin, Mine**, "Denetim Standartlarının Önemi" Dış Denetim, Ocak-Şubat-Mart 2011, s.246; **Toroslu 93.**

aykırılık teşkil eden diğer kanun hükümlerinin uygulanmayacağı fakat KGK tarafından buna ilişkin standartlar yayınlanıncaya kadar bu husustaki mevcut düzenlemelerin uygulamasının devam edeceği düzenlenmiştir. İsteğe bağlı denetimde TDS’na uygun denetim yapılması da DenKHK’ya göre zorunlu kabul edilir (BDY.5/I, 9/I, 10/I).

Bağımsız denetçi, denetimle ilgili tüm TDS’lere uymakla yükümlüdür¹. Bu yükümlülüğü yerine getirmeyen denetçinin, denetim raporunda denetimin TDS’ye uygun olarak yürütüldüğü şeklinde bir ifadeye yer vermesi mümkün değildir². Bağımsız denetimin yürütülmesinde, denetçi TDS’lerin yanı sıra ilgili mevzuat hükümlerine de uymalıdır. TDS’ler finansal tabloların denetimini düzenleyen ilgili mevzuatın uygulanmasına engel değildir. Mevzuat hükümlerinde ve TDS’lerde farklılıklar bulunması halinde mevzuata uygun olarak yürütülen bir denetimin, doğrudan TDS’lere uygun olarak yürütüldüğü kabul edilmemelidir³. TDS’lere uygunluk ayrıca değerlendirilmelidir.

TDS’leri genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olarak üçe ayırmak mümkündür⁴.

Bunlardan ilki genel standartlardır⁵. Bu standartlar denetim çalışmalarının kimler tarafından yürütüleceği, denetçiliği sürdürebilmek için gerekli olan özellikler gibi denetçiyle ilgili temel esasları belirleyen standartlardır⁶. Genel standartlar ile denetim, bağımsızlık, mesleki yeterlik ve özen, önemlilik, hata ve suiistimal, makul güvence, denetim riski, kalite kontrol ilkeleri tanımlanmış, ayrıca denetçilerin yetkileri belirtilmiş ve mesleki ilkeler sayılmış, nelerin denetleneceği ve denetimin nasıl yürütüleceği belirtilmiştir.

İkincisi ise çalışma alanı standartlarıdır. Bu standartlar ise denetim çalışmasının yürütülme şeklini açıklayan standartlar olup, denetçinin denetim sürecinde yapması

¹ BDS 200 m.18.

² BDS 200 m.20.

³ BDS 200, A.55

⁴ Ekli Tablo 1 KGK tarafından yayınlanan ve yayınlanacak olan denetim standartları

⁵ Genel standartlar BDS 200’de “Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Etik Hükümler” başlığı altında, bağımsızlık, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış olarak sayılmıştır.

⁶ **Kaval**, Hasan, Muhasebe Denetimi, Ankara: 2003, 43; **Karacan/Uygun** 52.

gereken bütün görevler bu standartlar içinde düzenlenir¹. Çalışma alanı standartlarında yapılacak denetimin planı ve stratejisi tanımlanır, bunların taşınması gereken asgari şartlar, denetim süreci ve teknikleri belirlenir. Ayrıca, denetim kanıtı toplanması, risk değerlendirme teknikleri, iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinin değerlendirilmesinin esasları da çalışma alanı standartlarında açıklanır.

Üçüncü grup standartlar ise, denetçinin denetim süreci sonunda oluşturduğu kanaat ve görüşlerin eksiksiz şekilde, kullanıcıların ihtiyaç duyduğu açıklıkta ve kesin olarak belirli bir sistem dâhilinde sunulmasını sağlayan raporlama standartlarıdır². Bu standartlarda bağımsız denetim raporunun nasıl olması gerektiği düzenlenmekte ve bağımsız denetim görüş türleri ve içerikleri de açıklanmaktadır.

Bağımsız denetimde denetim standartlarına uygun denetim yapma yükümlülüğü denetim sonuçlarının bu standartlarla belirlenen güvence seviyesine uygun bir denetim yapılmasını ve sonucun açıklanmasını sağlar. Denetim standartlarının makul güvence için gereken seviyede belirlenmemesi, belirlenen standartlarda sapmalar olması, bunların eksik, yanlış veya yanıltıcı uygulanması standartlarına aykırılık nedenidir. Denetlenen finansal bilgilerde herhangi bir hata veya hile bulunmasa dahi denetim sonuçlarının denetim standartlarında öngörülenin dışında bir çalışma yöntemiyle elde edilmiş olması, denetim sonuçlarında farklılıklara neden olabilir.

Bu sebeplerle KGK tarafından belirlenen TDS'ye uygun denetim faaliyetinde bulunulmaması ve denetim sonuçlarının hazırlanmaması bağımsız denetçinin hukuki sorumluluğuna neden olmaktadır³. Denetim sürecinde denetim standartlarındaki aykırılıklar genellikle denetim raporundaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatlerin de kaynağını oluşturur. Bu sebeple üçüncü kişinin de zarar görmesinin temel nedeni TDS'ye aykırılıktır.

Buna göre denetim standartlarına aykırılıktan kaynaklanan sorumluluğun ortaya çıkması için üç temel durumdan bahsedilebilir. Bunlar;

¹ Karacan/Uygun 58.

² Karacan/Uygun 58.

³ Topçuoğlu 102.

i) denetlenen şirketin TMS'yi uygularken yaptığı hata ve hilelerin denetçi tarafından tespit edilememesi,

ii) denetlenen şirketin TMS'yi uygularken yaptığı hata ve hilelerin denetçi tarafından tespit edilmesine rağmen denetim raporuna bilerek yansıtılmaması veya

iii) denetlenen şirketin TMS'yi uygularken hata ve hile yapmamasına rağmen denetçi tarafından gerçeği yansıtmayan denetim sonucu açıklanmasıdır.

2. Denetlenen Şirketin TMS Uygulamasında Yaptığı Hata ve Hilelerin Tespit Edilememesi Nedeniyle TDS'ye Aykırılık

Bir bağımsız denetim raporunun yanlış, eksik, yanıltıcı bilgi ve kanaatler içermesi genellikle raporun dayandığı finansal tabloların hatalı veya hileli olması ve bu finansal tablolardaki hata ve hilelerin bağımsız denetçi tarafından tespit edilememesinden kaynaklanmaktadır. Bundan dolayı bağımsız denetçinin bilgi kullanıcıları açısından en önemli görevlerinden biri finansal tablo ve bilgilerdeki hata ve hilelerin tespit edilmesidir¹.

Finansal tabloda raporlanan, kalemlerin tutarı, sınıflandırması, sunumu veya açıklanması ile bu kalemlerin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılık finansal tablolarda hata ve hileden kaynaklanan yanlışlıklar olarak kabul edilir². Bu yanlışlıklar finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan bilgilerin toplanmasındaki veya işlenmesindeki bir hatadan, bir tutar veya açıklamanın, bir durumun göz ardı edilmesi eksikliğinden kaynaklanabilir. Ayrıca finansal bilgilerin açık bir biçimde yanlış yorumlanmasından kaynaklanan yanlış bir muhasebe tahmininden ve yönetimin, muhasebe tahminleriyle ilgili olarak bağımsız denetçi tarafından makul bulunmayan muhakemelerinden veya denetçinin uygun bulmadığı muhasebe politikalarının seçilmesi veya uygulanmasından da ortaya çıkabilir³.

¹ BDS 240, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları

² BDS 450 m.4-b.

³ BDS 450 A1.

Finansal tablo ve bilgilerde hata, finansal tablolarda bulunması gereken bilgilerin gözden kaçması, bazı kalemlerin finansal tablolarda gösterilmemesi yani eksikliği veya muhasebe uygulamasında görülen yanlışlıklardır.

Finansal tablo ve bilgilerde hile, denetlenen şirket yöneticileri ile çalışanlarının veya şirket dışındaki üçüncü şahısların menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışta bulunmalarından kaynaklanmaktadır. Hileli finansal raporlama, finansal tablo kullanıcılarını yanıltmak amacıyla kasıtlı olarak yanlışlıkların yapılması ile ortaya çıkar. Burada finansal bilgilere ilişkin bazı tutar veya açıklamalara finansal tablolarda bilerek yer verilmemesi de hileli finansal raporlama olarak kabul edilir¹.

Hileli finansal raporlama, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya bu kayıtları destekleyen belgelerin manipüle edilmesi, tahrif edilmesi (evrakta sahtecilik dâhil) veya değiştirilmesi ile ortaya çıkabilir. Finansal tablolara yansıtılması gereken olay, işlem veya diğer önemli bilgilere kasıtlı olarak yer verilmemesi veya bunların yanlış yansıtılması, tutar, sınıflandırma, sunum biçimi veya açıklamaya ilişkin muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanması da bir diğer hileli finansal raporlama durumudur². Ayrıca denetlenen şirkette faaliyet sonuçlarının manipüle edilmesi veya başka hedeflere ulaşmak amacıyla özellikle muhasebe döneminin sonuna doğru gerçek olmayan yevmiye kayıtları yapılması, hesap bakiyelerini tahmin etmek için kullanılan varsayım ve yargıların uygun olmayan biçimde değiştirilmesi, raporlama döneminde meydana gelen olay ve işlemlerin finansal tablolara yansıtılmaması veya zamanından önce ya da sonra yansıtılması durumunda hileli finansal raporlama söz konusudur. Finansal tablolarda yer alan tutarları etkileyebilecek hususların gizlenmesi veya açıklanmaması, işletmenin finansal durumunu veya performansını olduğundan farklı gösterme amacıyla kurgulanmış karmaşık işlemler gerçekleştirilmesi, önemli ve olağan dışı işlemlerin şartlarını ve bunlarla ilgili kayıtların değiştirmesi de hileli finansal raporlamaya ilişkin örneklerdir³. Görüldüğü gibi finansal tablolarda hile sadece muhasebe kayıtlarındaki değişiklikler ve belgelerin tahrifatıyla değil, kayıtların hiç girilmemesi,

¹ BDS 240 A2.

² BDS 240 A3.

³ BDS 240 A4.

bilgilerin hiç açıklanmaması muhasebe ilkelerine kasıtlı olarak uyulmaması veya yanlış uygulanması ile ortaya çıkmaktadır.

Denetlenen şirketin finansal tablolarındaki hata ve hilelerinin tespit edilmesi kanun ve TDS'ye göre bağımsız denetçilerin yükümlülükleri arasındadır. Bağımsız denetçi denetim standartlarına uygun şekilde denetimi gerçekleştirmek zorundadır. Ancak denetim standartlarının belirlenmesinde, uygulanmasında veya sonuçların raporlanmasında yapılan yanlışlık ve eksiklikler dolayısıyla finansal tablolardaki hata ve hileler tespit edilemeyebilir. Bu durumda bağımsız denetçinin denetim standartlarını uygulamasında gerekli özeni göstermediği kabul edilebilir. Zira bağımsız denetçi, mesleğindeki en üst seviyedeki özeni göstermekle yükümlüdür.

Denetçinin en üst düzeyde göstereceği denetim standartlarına uygun gerçekleştirdiği yönündeki özenin belirlenmesinde dikkate alınması gereken önemli yanlışlık, makul güvence, mesleki şüphecilik ve mevzuata uygun denetim kavramları çerçevesinde denetçinin sorumluluğunun araştırılması gerekmektedir.

a. Önemli Yanlışlıkların Tespit Edilememesi

TDS'de "önemlilik" denetim sürecindeki yanlışlıkların değerlendirilmesinde kullanılan bir kavramdır. Finansal tablolardaki eksiklikler de dâhil olmak üzere tespit edilen tek tek veya tüm yanlışlıkların önemli olarak kabul edilebilmesi, finansal tablolara dayanarak ekonomik kararlar alma durumunda bulunan kişilerin kararlarını objektif olarak etkileme gücüyle orantılıdır. Denetimin finansal tablolarda önemli uyumsuzluklara yol açabilecek koşulların bulunma ihtimalinin dikkate alınarak mesleki şüphecilik içinde planlanması ve gerçekleştirilmesi gerekir. Bu aşamada önemlilik, mevcut koşullar içinde değerlendirildiğinde, denetim konusu ile denetim kıstası arasındaki uyumsuzluğun boyutuna, niteliğine veya her ikisine bağlıdır (BDY.9/II).

Denetçinin görevi bir bütün olarak finansal tabloların incelenmesi olduğundan, hesaplar içindeki ve tablolardaki önemli olmayan yanlışlıkları ortaya çıkarmak gibi bir görevi yoktur. Zira finansal tablolardaki bütün hata ve hilelerin bulunmasının maliyeti çok yüksek olacaktır. Denetçinin denetim standartlarına göre görevi önemli sayılacak aykırılıkların tespit edilmesi ve değerlendirilmesidir.

b. Mesleki Şüphencilik Gösterilmemesi

Denetçinin denetim kanıtlarının geçerliliğini incelemesi ve bunların, şirket yönetiminin açıklamaları ve diğer bilgi ve belgeler ile çelişki içinde olup olmadığının sorgulayıcı bir yaklaşımla değerlendirilmesi “mesleki şüphencilik” niteliğinin gereğidir. TDS’ye göre bağımsız denetçiler denetim sürecinde “mesleki şüphencilik” ilkesine göre hareket etmekle yükümlüdür. Bu nedenle denetçi, denetlenen şirketin iç kontroller de dâhil olmak üzere, onun içinde bulunduğu çevrenin anlayışına da dikkate alarak hata veya hileden kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini tespit etmek ve değerlendirmekle yükümlüdür. Ayrıca denetçi değerlendirdiği risklere vereceği uygun karşılıkları tasarlamak ve yürütmek suretiyle önemli yanlışlık olup olmadığı konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir. Elde edilen bu denetim kanıtından çıkarılan sonuçlara dayanarak bağımsız denetçi finansal tablolar konusunda görüş oluşturacaktır. Bu çerçevede mesleki şüphencilik denetim sürecinde şüpheli olayların gerekli özen gösterilmeden değerlendirilmesi, denetim kanıtlarından sonuca ulaşırken gereğinden fazla genelleme yapılması, denetim nitelik, zamanlama ve kapsamının belirlenerek denetim yöntem ve tekniklerinin seçimi ve sonuçlarının değerlendirilmesinde yanlış varsayımların kullanılması gibi denetim risklerini azaltmaktadır.

Mesleki şüphencilik ilkesinin uygulanmasında önemli bir nokta denetçinin, denetimi planlarken ve gerçekleştirirken işletme yönetiminin dürüstlüğü konusunda ön yargısız davranmasıdır. Denetçi, denetlenen şirket yönetiminin dürüst olduğu ya da olmadığı gibi bir varsayımla hareket edemez. Örneğin denetçi kanıt toplarken denetlenen şirket yönetiminin yaptığı açıklamaları yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı olarak kabul edemez. Denetim esnasında yönetimle yapılan görüşmeler ve diğer denetim tekniklerinin uygulanmasında denetçi mesleki şüphencilik çerçevesinde tam olarak ikna edici olmayan denetim kanıtlarına dayanarak yapacağı değerlendirmeyi şirket ve şirketi yönetenlerin dürüstlüğü ve doğruluğu konusundaki inancına dayandıramaz. Denetçinin görüşmelerde aldığı yanıtların ve diğer bilgilerin ne ölçüde makul olduğunun diğer kanıtlarla birlikte dikkatli bir şekilde değerlendirilmesi gerekir.

Mesleki şüphecilik, hata ve hileden kaynaklanan muhtemel yanlışlıklara işaret edebilen şartlara karşı uyanık olma ve denetim kanıtının eleştirel bir yaklaşımla değerlendirilmesinde sorgulayıcı bir zihinsel tutum içeren davranıştır.

c. Makul Güvence Sağlanmaması

TDS'na göre finansal tabloların denetimi sonucu hedeflenen yüksek ancak kesin olmayan güvence düzeyine “makul güvence” denir¹. Makul güvence, denetçinin denetimin tamamlanması sonucunda ortaya koyacağı kesinlik düzeyi ölçüsüdür.

Bağımsız denetçinin görevi, denetim sonuçlarının TMS'ye uygunluğu ve doğruluğu konusunda makul güvenceyi sağlayabilmek için, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerini uygulayacak defter, kayıt ve belgeleri incelemek, değerlendirmek ve bir görüş oluşturmaktadır. Bir şirketin tüm finansal işlemlerinin incelenmesi o işin yeniden yapılması anlamına gelir ki bunun maliyeti çok yüksektir. Denetim kanıtı daha ziyade ana kütleyi temsil eden örneklerden elde edilmektedir. Ayrıca kanıtların dayanağını oluşturan finansal bilgi sistemleri oldukça karmaşıktır ve finansal tablolara yansıyan muhasebe bilgilerinin önemli bir kısmı muhasebe tahminlerine dayanmaktadır. Bu tahminlerin değişme ihtimali ise her zaman mevcuttur. Muhasebe bilgi sisteminin önemli unsurlarından biri insandır. Sisteme dâhil olan yönetici ve personelin hata yapma ihtimali yanında hile yapma ihtimali de söz konusudur. Dolayısıyla kanıta dayanarak bir sonuca varılan denetim işinin açıklamaya çalıştığımız doğasındaki kısıtlar sebebiyle denetçi kesin güvence sağlayamaz. Denetçi denetim sonucunda kesinden ziyade ikna edici temellere dayanan “makul güvence” elde eder ve görüşünü oluşturur. Denetimin doğasından kaynaklanan kısıtlar sebebiyle denetçinin örnekleme ile yaptığı denetimlerde; i) yanlış sunumların tespit edilememe riski, ii) finansal tablolardaki hileler zekice ve bilhassa tespit edilmemeye yönelik olarak tasarlandığı için, bunların ortaya çıkarılamama riski, iii) denetim kanıtlarının çoğu zaman kesin nitelik taşınamaması ve piyasa değeri tahminleri gibi göreceli iddialar konusunda kesin çıkarımlar yapma imkânı olmaması sebebiyle bunların tahmininde alınan risk, iv)

¹ TDS.200

kayıt dışı işlemlerin tespit edilememe riski, v) denetçinin değerlendirme yaparken mesleki yargılarına dayanması sebebiyle aldığı riskler, denetçinin kesin bir güvence vermesini engellemektedir.

d. Mevzuatın Dikkate Alınmaması

Kanun veya diğer idari düzenlemelerde yer alan hükümler doğrudan finansal tablolardaki tutar ve açıklamaları etkilemektedir. Finansal tablolardaki önemli açıklama ve tutarların belirlenmesine doğrudan etki eden kanun ve düzenlemelerin dikkate alınması denetçinin yükümlülükleri arasındadır¹. Denetçinin mevzuatta öngörülen hükümleri dikkate almaması TDS'ye aykırılık oluşturur.

3. Denetlenen Şirketin TMS Uygulamasında Yaptığı Hata ve Hilelerin Tespit Edilmesine Rağmen Denetim Raporunda Bilerek Yansıtılmaması Nedeniyle TDS'ye Aykırılık

Bağımsız denetim aşamasında hile bağımsız denetimi yapan veya denetim bir ekiple yapılıyorsa burada çalışanların tamamının veya bir kısmının bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışta bulunmaları ile oluşmaktadır. Denetlenen şirket tarafından incelenmek üzere sunulan finansal tablolar ve bilgilerde bulunan TMS uygulamalarına aykırılık teşkil eden hata ve hilelerin tespit edilmesine rağmen bağımsız denetçinin bununla ilgili bilgileri kasten denetim raporunda dikkate almamış olması denetim raporundaki eksik, yanlış ve yanıltıcı bilgilerin nedenlerindendir.

4. Denetlenen Şirketin TMS Uygulamasında Hata ve Hile Bulunmamasına Rağmen Gerçeği Yansıtmayan Rapor Verme Nedeniyle TDS'ye Aykırılık

Denetim raporunun hazırlanması safhasında bir diğer ihtimalde, hatalı veya hileli olmayan bir finansal tablonun, bağımsız denetçinin hatası veya hilesi sonucunda yanlış, eksik veya yanıltıcı bir şekilde raporlanmış olmasıdır. Bu durum düşük bir ihtimal olmakla birlikte yine de gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarının ortaya çıkmasının

¹ Bazı iş kolları için yasalar o iş koluna özgü ayrıntılı düzenlemeler yapar. Denetçi denetim sırasında belirlenen mevzuata aykırı olan ya da aykırı olduğu şüpheli olan durumlara uygun bir şekilde karşılık vermekle de yükümlüdür. BDS.250, m.4, 5.

nedenlerindendir. Finansal tablolardaki hata ve hilelerin tespit edilememesi durumunda denetlenen şirket ve bağımsız denetçi sorumlu tutulabilecekken, finansal tablolarda hata ve hile olmamasına rağmen denetim raporu hata ve hileli ise bu durumda bağımsız denetçi tek başına bu hata ve hileden sorumludur.

Yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatlerin hatadan kaynaklanmış olması durumunda BK.49/I hükmüne göre haksız fiil hükmüne dayanılabilmesi için özel koruma normunun varlığı denetçinin hukuki sorumluluğu açısından gereklidir. Ancak denetçinin hileli davranışının bulunması durumunda hilenin niteliği gereği kasten yapılması gerektiğinden genel sorumluluk hükmü olan kasten ahlaka aykırı davranıştan dolayı TBK.49/II hükmüne dayanarak zararın tazmin edilmesi özel bir koruma normu bulunmadan dahi talep edilebilir.

B. DENETİM RAPORUNUN ÜÇÜNCÜ KİŞİLERDE YANLIŞ, EKSİK VE YANILTICI BİLGİ VE KANAATLER OLUŞMASINA NEDEN OLMASI

1. Genel Olarak

DenKHK.24'e göre bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının finansal tablo, finansal bilgi ve raporların denetimi sonucu hazırladıkları denetim raporundan sorumlu tutulabilmesi için denetim raporunun denetim standartlarına aykırı olmasının yanında denetim raporunda yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatlerin bulunması gereklidir. Bağımsız denetçinin üçüncü kişiye karşı sorumluluğunda önemli olan unsur denetim sonuçlarının gerçeği yansıtmaması; yanlış, yanıltıcı veya eksik bilgi ve kanaatler içermesidir.

Bilginin eksikliği, yanlışlığı veya yanıltıcılığını belirlerken, önemlilik kavramı dikkate alınmalıdır. Verilecek bilgi, bilgiyi kullananların kararlarını etkileyecek nitelikte olduğu takdirde önemlidir. Bu sebeple menfaat sahibi üçüncü kişinin kararlarını etkilemeyen nitelikteki bilgi ve kanaatlerin eksikliği, yanlışlığı ve yanıltıcılığı sorumluluk sebebi olarak kabul edilmez.

Bu aşamada münferit bilgiler dışında genel izlenime de dikkat edilmelidir. Bilgi veren bilgi talep edenin yanlış sonuçlar çıkarmasına yol açacak neviden güzelleştirmeler yapmamalı ve gereken hususlar değerlendirilmelidir¹. Verilen bilginin hatalı olup olmadığının araştırılması sırasında özellikle bu bilgiye karşı tarafın iyiniyetle vereceği anlamın uyuşmazlıklarda esas alınması verilen bilgide teknik ve muğlak ifadelerden olabildiğince kaçınılmalıdır².

Bilgi ve kanaatlerin yanlış, eksik veya yanıltıcı olmasının değerlendirilmesinde özellikle denetim raporunun özellikleri dikkate alınmalıdır³. Bu açıdan denetim raporunun TMS, kanun, esas sözleşme hükümlerine ve gerçeğe uygunluğu belirlenirken denetçinin açıklamaları tam ve doğru olmalıdır. Ayrıca denetim raporunun denetçinin tespitlerini açık şekilde yansıtmaması, geçmiş yıllar karşılaştırmalı olmaması gerçeği yansıtan bir denetim sonucu açıklama yükümlülüğünün ihlalidir. Denetçinin denetim raporunda, finansal tablolarla ilgili tespit ettiği bir hususla ilgili uyarı yükümlülüğünü yerine getirmelidir. Aksi takdirde denetim raporunun yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler içerdiği ileri sürülebilir.

Verilen bilgilerin değerlendirilmesinde dikkat edilmesi gereken hususlardan biri de bilginin verildiği anda gerçeği yansıtmayan bir bilgi niteliğine sahip olduğunun tespit edilmesidir⁴. Zira sonradan gerçekleşen değişikliklerden bilgi veren sorumlu olmaz. Fakat bilgi veren gerçeği yansıtmayan bilgi verdiğini tespit ettiğinde bu bilgiyi düzeltme yükümlülüğü altındadır. Bu yükümlülüğün yerine getirilmesi durumunda bilgi kullanıcıların uğrayacağı zarar ve buna bağlı olarak yöneltilecek tazminat talepleri azalabilir. Bilgi verenin kusursuz olması halinde dahi, gerçeği yansıtmayan bilgi verdiğini öğrendiği anda objektif iyiniyet kuralı uyarınca bu bilgiyi düzeltme yükümlülüğü ortaya çıkacaktır⁵.

¹ **Bürger**, Peter, Rechtsfragen zur Bankauskunft, Bochum 1988, s.120-122; **Altö**, Bilgi Verme 28.

² **Wüthrich**, Die zivilrechtliche Verantwortlichkeit des Bankiers für Rat und Auskunft nach deutschem und schweizerischem Recht, Bern/Leipzig 1935, s.68-69; **Canaris**, in: Staub HGB-Grosskommentar, 4. Aufl., Bankvertragsrecht, Berlin/New York 1988, s.61; **Altö**, Bilgi Verme 29.

³ Ayrıntılı bilgi için bkz. § 5, II, B.

⁴ **Bürger**, 132; **Altö**, Bilgi Verme 29.

⁵ **Canaris**, Bankvertragsrecht 62; **Kaiser** 95; **Altö**, Bilgi Verme 32.

2. Denetim Raporunun Yanlış Bilgi ve Kanaatler İçermesi

Lafzi karşılığı olarak yanlış bilgi ve kanaatler, bir kurala, bir ilkeye, bir gerçeğe uymayan bilgi ve kanaatler olarak ifade edilmektedir. Eğer bilgi ve kanaatlerin içeriğinde ifade edilen vakıalar, bu bilgiyi veren kişinin o anda sahip olduğu bilgi düzeyine uygun değilse veya bu bilgiyi veren kişinin değerlendirmelerinin bilinen bir dayanağı bulunmuyorsa söz konusu bilgi, yanlış bilgi olarak kabul edilir¹.

Bilgi verenin sahip olduğu bilgilerin değerlendirme yapmaya yeterli olmadığı durumlarda bunun açıkça ifade edilmesi gerekli olup, tam ve yeterli bilgiye sahip değilken böyle bir izlenim yaratarak verilen bilgi², denetim yapılmamasına rağmen denetim yapılmış bilgisinin verilmesi de yanlış bilgi olarak kabul edilmektedir³.

3. Denetim Raporunun Eksik Bilgi ve Kanaatler İçermesi

Lafzi olarak eksik bilgi ve kanaatler ise noksan, mükemmel olmayan, kusurlu bilgi ve kanaatleri ifade eder. Bilgi ihtiyacı içinde olanların verecekleri karar açısından önemli olan hususlara değinilmeden susulması durumunda verilen bilgi, eksik bilgi ve kanaatler olarak kabul edilir⁴. Bağımsız denetçinin denetim raporunda eksik bilgi ve kanaatleri bildirmesinin sebebi denetlediği şirketle olan sıkı şahsi veya ticari ilişkileri nedeniyle onun içinde bulunduğu zorlukların üstesinden geleceğine inanarak, denetim sonuçlarında denetlenen şirketle ilgili olumsuzluklara hiç yer vermemesinden kaynaklanmaktadır.

Bilgi veren konumunda olanlar, yeterli bilgiye sahip olmadıkları durumlarda bunu açıkça bildirmelidir. Verilen bilgi açık ve anlaşılır şekilde ifade edilmelidir⁵. Denetim konusunda görüş oluşturacak nitelikte yeterli bilgiye sahip olunmaması durumunda görüş vermekten kaçınılır. Aksi takdirde verilen bilgi eksik bilgi niteliği taşır. Eksik bilgi ve belgelere rağmen verilen görüşün sorumluluğu denetçiye aittir.

¹ **Altop**, Bilgi Verme 29.

² BGH, u. v.28.01.1985, WM 1985, 381-382.

³ BGH, u. v. 12.02.1986, WM 1986, 517.

⁴ **Altop**, Bilgi Verme 30.

⁵ **Canaris**, Bankvertragsrecht 62, **Altop**, Bilgi Verme 31.

4. Denetim Raporunun Yanıltıcı Bilgi ve Kanaatler İçerme Durumu

Lafzi olarak yanıltıcı bilgi, yanıltma özelliği olan bilgiyi ifade eder. Her türlü dikkat gösterilmesine rağmen verilen bilginin içeriğinde aldatıcı bir yön bulunduğu takdirde verilen bilgi, yanıltıcı bilgi olarak kabul edilir. Bu durumda verilen bilgilerin tümü gerçeğe uygun olsa dahi, bilgi kullanıcısı açısından önemli hususlara hiç değinilmemesi de yanıltıcı bilgi olarak kabul edilebilir¹.

¹ **Bürger** 127-128; **Altóp**, Bilgi Verme 31.

§ 8. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN ÜÇÜNCÜ KİŞİYE KARŞI TÜRK TİCARET KANUNU’NUNDAN KAYNAKLANAN HUKUKİ SORUMLULUĞU

I. GENEL OLARAK

Bağımsız denetçinin hukuki sorumluluğu TTK’da iki farklı bölümde ve farklı açılardan düzenlenmiştir¹. Bunlardan ilki “Denetçinin Sorumluluğu” başlığı altındaki genel sorumluluk hükmü (TTK.554), ikincisi “Denetçinin Sır Saklamadan Sorumluluğu” başlıklı özel sorumluluk hükmüdür (TTK.404)².

Kanuni denetim, bu yüküme tabi şirketler açısından kaçınılmaz zorunlu bir uygulamadır. Denetime tabi olacak şirketler, bu şirketlere uygulanacak denetimin kapsamı, sınırları, niteliği ve sonuçları kanunla belirlendiğinden dolayı, niteliği itibariyle yapılacak denetim, kanuni bir denetimdir³. Bir şirketin tüm pay sahiplerinin karşı çıkması ihtimalinde dahi kanunen öngörülmüş denetim gerçekleştirilmek zorundadır⁴. TTK.397/IV’e göre BK Kararı ile belirlenen şirketler, TTK.398 kapsamında denetim yaptırmakla yükümlüdür⁵. Bunun dışında kalan anonim şirketler, tarım satış kooperatifleri ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşların ise TTK.397/V hükmüne bağlı olarak GTB’nın hazırlayacağı DenY hükümlerine göre denetlenmektedir. TTK.397/I’den kaynaklanan kanuni zorunluluğa rağmen yükümlü şirketin kanuni denetim yaptırmaması durumunda TTK.397/II hükmüne göre finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmünde kabul edilir. Yine kanundaki zorunlu denetim hükümlerine aykırı olarak yapılan denetim sonucu ortaya çıkan yılsonu

¹ eTK döneminde “İhtimam Derecesi” başlıklı 359. madde hükmüne göre denetçiler, kanun veya esas sözleşmeye ile kendilerine yükletilen görevlerini hiç veya gereği gibi yapmamalarından doğan zararlardan dolayı kusursuz olduklarını ispat etmedikçe müteselsilen sorumludur. Bu sorumlulukla ilgili olarak 309 ve 341. madde hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir. eTK.309’da sorumlulukla ilgili “Müşterek Hükümler” başlıklı dolaylı zarar görenlerin açacağı dava ve eTK.341’de ise “Şirket Adına Açılacak Dava” düzenlenmiştir. Bu hüküm TTK.554 ile birlikte değerlendirildiğinde, her iki hükümde denetçilerin kanuni görevlerini yerine getirilmemesi hukuka aykırı görülmektedir. Buna karşılık mevcut düzenlemede kusur arandığı için kusuru iddia edenin ispatlaması gerekmekte iken, eski düzenlemede ise hukuka aykırılık tespit edilmişse bu durumda denetçinin kusurlu olmadığını yani kusursuzluğunu ispat etmesi gerekmektedir.

² TTK Gereke m.554.

³ **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 48.

⁴ **Mirtschink** 7.

⁵ BK Kararı ile belirlenen şirketler için bkz. § 3, III, B.

finansal tablolar da hükümsüz kabul edilir¹. Şirket finansal tabloları ancak hukuka uygun şekilde denetlendikleri takdirde şirket organları, pay sahipleri ve şirket karından dolayı hak sahibi olanlar bakımından bağlayıcıdır².

Kanuni denetim yükümlülüğü denetlenen şirketin veya şirketler topluluğunun yılsonu ve konsalide finansal tablolarının, raporlarının, hesaplarının denetlenmesidir. Bu denetim ancak genel kurul tarafından seçilmiş kanuni denetçiler tarafından yapılır. TTK'da bağımsız denetçi yerine denetçi kavramı kullanılır. Ancak denetçinin 3668 sayılı Kanuna göre ruhsat almış YMM veya SMMM unvanı taşıyan ve KGK'ca yetkilendirilen kişiler veya bu kişilerden oluşan sermaye şirketlerinin olması gerektiği açıkça düzenlenmiştir (TTK.400)³. Bu yönüyle kanundaki denetçi kavramı ile DenKHK.2/I-a ve c'deki bağımsız denetçi kavramlarının örtüştüğü açıktır. Nitelikleri gereği bu denetçiler de bağımsız denetçi kabul edilmektedir⁴.

TTK'da düzenlenen denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümler, kanuni denetiminden kaynaklanan hukuki sorumluluğa ilişkindir⁵. Kanunda düzenlenmemiş olan isteğe bağlı denetimler ve bağımsız denetçinin kanuni denetim yükümlülüğü dışındaki mesleki faaliyetleri örneğin denetlenen şirketin vergi danışmanlığı gibi hizmetler (TTK.400/III) bu korumanın kapsamına kıyas yoluyla dahi olsa girmezler⁶. Ancak TTK.398 kapsamındaki bağımsız denetim dışında GTB'nın hazırlayacağı yönetmelik

¹ **Adler/Düring/Schmaltz**, § 317 HGB, Rn.47; Beck Bilanz-Komm. § 316 HGB Rn. 25.

² **U. Hüffer**, AktG, § 172 Rn. 2.

³ TTK Gerekçe m.400.

⁴ TTK.397/I'e göre denetimle yükümlü şirketin finansal tablolarının ve raporlarının bir denetçi tarafından gerçekleştirileceği ifade edilmektedir. Devam hükümlerde de aynı şekilde denetçiden tek bir kişiymiş gibi bahsedilmektedir. Buna karşın denetlenen şirketin birden fazla denetçiyi kanuni denetçi olarak seçmesinde ve bu şekilde denetçilerin görevlendirilmelerinde de herhangi bir engel söz konusu değildir. **Adler/Düring/Schmaltz**, § 318 HGB Rn. 65. İstisnai bir durum olarak öngörülebiyecek bu durumda denetim yapmakla görevlendirilen denetçiler zorunlu denetçi olarak kabul edilecektir. Bu durumda denetçiler denetim faaliyetini birlikte gerçekleştirmek yükümlülüğü altına girmekte ve denetimin sonuçlarından da her birinin sorumlu olması gerekmektedir. **Mirtschink** 11.

⁵ **Staub/Habersack/Schürnbrand** § 323 HGB Rn. 8; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 15.

⁶ **Winkeljohann/Feldmüller**, BeckBilKomm, § 323 HGB, Rn. 5; **Baumbach/Hopt/Merkt**, § 323 HGB, Rn.8; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 15; Hatta denetim yapılması kanunen zorunlu olmayan şirketin yılsonu denetiminin, usul, kapsam ve konu itibarıyla kanundaki zorunlu denetime eşdeğer olması ve buraya dayalı olarak TTK. 403'de düzenlenmiş görüş yazısının da verilmiş olması durumunda dahi kıyas yoluyla da olsa bu sorumluluk hükümlerine dayanılmaz. **Winkeljohann/Feldmüller**, BeckBilKomm, § 323 HGB, Rn. 189.

hükümlerine göre denetime tabi olan şirketleri denetleyen denetçilere TTK'nın denetçinin sorumluluğuna ilişkin bu hükümleri kıyasen uygulanmalıdır (TTK.395/V-son cümle).

II. PAY SAHİPLERİ VE ALACAKLILARA KARŞI KANUNİ GÖREVLERİN YERİNE GETİRİLMESİNDE KUSURLU HAREKETTEN KAYNAKLANAN SORUMLULUK

A. GENEL OLARAK

“Denetçinin Sorumluluğu” başlığı altında TTK.554 hükmünde, bir şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsalide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi 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 düzenlenmiştir¹.

TTK.404 kapsamında düzenlenen denetçinin tarafsız ve dürüst denetim yapmaması ve sır saklama yükümlülüğüne uygun davranmaması şeklindeki davranış yükümlerine aykırılık hallerinde TTK.554 uygulanmaz. Zira TTK.404 bu hükme göre özel hüküm niteliği taşımaktadır².

Ancak TTK.404 incelendiğinde hükmün de lege lata, özel bir sorumluluk hükmü olduğunun kesin bir dille ifade edilmesi doğru değildir. Zira denetçinin sorumluluğunu TTK.404/I-c.3 düzenlemektedir. Bu hükümde “yükümlerini ihlal edenler”in zarardan sorumlu olacağı belirtilmektedir. Burada yükümlülük olarak TTK.404/I-c.1’de

¹ TTK'daki bu sorumluluk hükmüne İsviçre Medeni Kanununun 5. bölümü olan Borçlar Kanunu (OR) kısmındaki “Paylı Şirketler”in “Sorumluluk” başlıklı bölümünde bulunan 754. maddesi kaynaklık etmektedir. Hüküm ve Türkçe çevirisi Ek-1’de sunulmuştur. TTK.554’deki ifadelerle birebir örtüşmese de Art.754 OR’deki sistematik, sorumluluk sebepleri ve sorumluluk çevresi dikkate alındığında hükümlerin paralel düzenlemeler olduğu görülebilir. Her iki düzenlemede de sorumluluk sebebi olarak denetimle uğraşanların yükümlülüklerin ihlali sorumluluk sebebi olarak gösterilmiştir. Kusur (kaynak hükmünde “Kasıtlarıyla ya da ihmalleriyle” şeklinde ifade edilmiş) ve zarar şartı her iki hükümde öngörülmüştür. Bunun yanında denetimle uğraşanların sorumluluk çevresi zarara uğrayan şirket, pay sahipleri ve şirket alacaklılarıdır. Kanun hükmümüzde sorumlu olarak denetçi gösterilirken, kaynak hükmünde denetimle uğraşanların tümü sorumlu kabul edilmiştir. Yine denetim konusu her iki hükümde de şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu finansal tablolarıdır, fakat kanunumuzda finansal hesaplar ve raporlar bu denetim konusuna dâhil edilirken, kaynak hükmünde kuruluş, sermayenin artırılması ve azaltılması kapsam içine alınmıştır.

² TTK Gerekçe m.554.

sayılanlardan dürüst ve tarafsız denetim yapma yükümlülüğünün ve sır saklama yükümlülüklerinden birinin mi yoksa hepsinin mi kastedildiği, denetçinin tüm davranış yükümlülüklerinden mi bahsedildiği hususları net değildir¹. TTK.404/I-c.3'e göre bağımsız denetçinin tüm yükümlülüklerinden dolayı sorumlu olduğu yönünde bir kanaate varıldığı takdirde TTK.404'ün de genel sorumluluk hükmü olduğu sonucuna ulaşılabacaktır.

TTK.404'e kaynaklık eden § 323 HGB Alman hukukunda bağımsız denetçilerin sorumluluğuna dair genel sorumluluk hükmüdür. Kanunumuzdaki genel sorumluluk hükmü olan TTK.554'e kaynaklık eden OR. Art.755 hükmü ise İsviçre şirketler hukukundaki denetimden sorumlu olan denetçilerin sorumluluklarının düzenlendiği genel hüküm niteliğindedir. TTK'da anonim şirket denetim hükümlerinin HGB²'den, sorumluluk hükümlerinin ise OR³'den iktibas edilmiştir. Kaynak düzenlemelerin

¹ Bu konudaki ayrıntılı tartışmalar için bkz. § 9, III, B.

²

HGB	HGB Türkçe Karşılığı	TTK'daki Hüküm Başlıkları
3. Unterabschnitt- Prüfung	3. Alt Kısım – Denetleme	3. Bölüm – Denetleme
316. Pflicht zur Prüfung	316. Denetim Yükümlülüğü	397. Genel Olarak
317. Gegenstand und Umfang der Prüfung	317. Denetimin Kapsamı ve Unsurları	398. Konu ve Kapsam
318. Bestellung und Abberufung des Abschlussprüfers	318. Denetçinin Atanması ve Azli	399. Seçim, Görevden alma ve sözleşmenin feshi
319. Auswahl der Abschlussprüfer und Ausschlussgründe	319. Denetçinin Seçilmesi ve Çıkarma Sebepleri	400. Denetçi olabilecekler
320. Vorlagepflicht. Auskunftsrecht	320. İbraz Yükümlülüğü ve Bilgi Alma Hakkı	401. İbraz Yükümü ve Bilgi Alma Hakkı
321. Prüfungsbericht	321. Denetim Raporu	402. Denetim Raporu
322. Bestätigungsvermerk	322. Görüş Yazısı	403. Görüş Yazıları
323. Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers	323. Yılsonu Denetçisinin Sorumluluğu	404. Sır Saklamadan Doğan Sorumluluk

³

Kaynak ZGB Hükümü Başlığı	Türkçe Karşılığı	TTK'daki Hüküm Başlıkları
8. Abschnitt: Haftung	8. Kısım: Sorumluluk	11. Bölüm Sorumluluk
753. Gründungshaftung	753. Kuruluştan Sorumluluk	553. Kurucuların, Yönetim Kurulu Üyelerin, Yöneticilerin ve Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu
754. Haftung für Verwaltung, Geschäftsführung und Liquidation	754. Yönetimin, Yöneticilerin ve Tasfiyeden Sorumluluk	

sistematiki dikkate alındığında, bu paralel düzenlemenin sebebi HGB’de denetçinin sorumluluğunun denetim hükümlerinin içinde bulunmasıdır. Farklı ülkelerdeki sorumluluk hükümleri, kaynak teşkil eden kanunlarındaki sistematik içinde bulundukları kısımda mevcut şekliyle kanun koyucumuz tarafından doğrudan alınmıştır. Her iki hükmün muhafaza edilmesinin sebebi muhtemelen bu durumun Kanun’un zenginliği olarak görülmesidir. İktisap aşamasında kanun koyucu TTK.554’ü aynen muhafaza ederken, TTK.404’deki hükmün ise sadece başlığını “Sır Saklamadan Doğan Sorumluluk” olarak değiştirmiştir.

Ancak TTK.404’deki hükmün başlığının değiştirilmesi hükmün genel niteliğini ortadan kaldırmamıştır. TTK.404/I-c.3’deki “yükümler” ifadesinden, denetçinin tüm kanuni yükümlülükleri anlaşılmasa bile, TTK.404/I.c.1’de sayılan tarafsızlık, dürüstlük ve sır saklama yükümleri anlaşılmaktadır. Bunlardan dürüst denetim yapma yükümlülüğü, özellikle MK.2 anlamındaki derinliği de düşünüldüğünde özel bir sorumluluk hükmü kabul edilemeyecek derecede geniş bir yükümlülük alanını kapsamaktadır. "Dürüstlük" ile meslekî etik dâhil her türlü âhlakî kurallara gönderme yapılmakta, dürüst, vicdanlı, özenli, güvenilir, sorumluluğunun bilincinde bir denetim amaçlanmaktadır. Burada kastedilen Alman öğretisinde de kabul edildiği gibi denetçinin mesleki yükümlülükleridir¹. Doktrinde *Art*, TTK.398/I, IV, V, 403/I, 420/II, 515’de kanuni denetimin dürüst bir şekilde yapılması gerektiği hususunda hükümler bulunduğunu, denetim görevinin her ihlalinin denetimin dürüst bir şekilde yapılmasının kapsam ve sınırlarının içinde kalacağı hususunu haklı olarak ileri sürmüştü² ve bu nedenle TTK.554 ve TTK.404 arasındaki sınırın ayrıntılı olarak çizilmesi gerektiğini haklı olarak ifade etmiştir³.

755. Revisionshaftung	755. Denetim Sorumluluğu	554. Denetçinin Sorumluluğu
Schaden der Gesellschaft 756. Ansprüche ausser Konkurs	Şirket Zararı 756. İflas Dışında Talepler	Şirketin Zararı 555. Genel Olarak
757. Ansprüche im Konkurs	757. İflas Halinde Talepler	556. İflas Halinde

¹ TTK Gerekçe m.404/I-II-III.

² *Art* 157.

³ Ayrıntılı bilgi için bkz. *Art* 157.

Bu gereklilik dolayısıyla benzer uyuşmazlıklarda iki genel sorumluluk hükmü bulunmasının ortaya çıkaracağı hakkaniyete aykırılıkların önlenmesi açısından TTK.404 hükmü amaçsal yorum yöntemiyle en dar anlamda yorumlanmalıdır. Zira hükmün geniş şekilde yorumlanması durumunda sadece zarar gören üçüncü kişi olarak bağlı şirket TTK.404'den yararlanabilmektedir. Ancak gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından çoğunlukla pay sahipleri ve alacaklılar zarar görmektedir. Bu nedenle TTK.404 hükmünün öncelikle uygulanması¹ ancak özel bir hüküm olması yani hükmün dar yorumlanması durumunda mümkündür. Hükmün dar olarak yorumlanması tarihsel ve amaçsal yorum açısından da uygundur. Zira kanun koyucunun TTK.404'deki amacının genel bir sorumluluk hükmü düzenlemek olmadığı açıktır.

TTK.404'ün dar olarak yorumlanması iki şekilde olabilir. Bunlardan ilki, denetçinin TTK.404'e göre sadece sır saklama yükümlülüğünü ihlal etmesi halinde sorumlu tutulmasıdır. Zira kanun koyucunun özel hüküm düzenleme amacı ancak bu şekilde bir sınırlandırmanın yapılması ile ortaya çıkar. Kanun koyucunun amacının da hükmün başlığında sorumluluğu bu şekilde ifade etmesinden, denetçinin sır saklamadan kaynaklanan sorumluluğunu düzenlemek olduğunu anlaşılmalıdır. TTK'da kenar başlıklar hükmün içeriğinden kabul edildiği de düşünüldüğünde bu şekilde bir yorum yapılabilir (TTK.1534). Hükmün bir diğer dar yorumu ise hükmün özel hüküm olması dolayısıyla sadece bu hükümde belirlenen sorumluluk çevresi olan denetlenen şirket ve bağlı şirket açısından değerlendirilmesi, TTK.554'de belirlenen pay sahipleri ve alacaklılar açısından dikkate alınmamasıdır. TTK.404'ün genel hüküm olarak kabul edilmesi halinde dahi aynı sonuç ortaya çıkacak zararının tazminini isteyenler istedikleri genel sorumluluk hükmüne başvurarak zararlarının tazminini talep edebileceklerdir.

TTK.554'de bağımsız denetçinin kanuni görevlerini ihlal etmesi durumunda denetlenen şirkete, pay sahiplerine ve alacaklılara karşı sorumluluğu düzenlenmiştir². Bu

¹ TTK Gereke m.404; Arı 156; Pulaşlı 1911.

² TTK.554'ün mehzaz kanundaki karşılığı OR.755'dir. Hükmün Türkçe karşılığı Ek-1'de verilmiştir. Denetçinin sorumluluğu önceki zamanlarda şirket yönetim kurulunun sorumluluğu ile birlikte düzenlenmişken, anonim şirketler hukukunda yapılan reform ile denetçinin sorumluluğu kendine has bir düzenleme ile buradan ayrılmıştır. Bu şekildeki yeni bir düzenleme yapılmasının arka planında bağımsız denetçinin sahip olduğu organ niteliği sebebiyle sorumluluktan kurtulması olduğu tahmin edilebilir (Guhl-Druey, § 70 N 3 ve § 72 N 33). Ancak İsviçre öğretisindeki ağırlıklı görüşe göre OR.755'in oluşturulması ile denetçinin sorumluluğu bakımından temel konseptte bir değişiklik meydana gelmediği iddia edilir. **Bertschinger**, Urs, Arbeitsteilung und aktienrechtliche

düzenleme hem pay sahiplerinin hem de alacaklıların malvarlığında meydana gelen zararları kapsamaktadır¹. Pay sahibi ve alacaklıların dolayısıyla zarar gören oldukları şirketin zarar etmesi nedeniyle uğrayacakları yansıma zararın tazmini ise TTK.555 ve TTK.556’da düzenlenmiştir².

6455 sayılı Kanunla eklenen TTK.397/V hükmü ile TTK.398’de öngörülenden farklı bir kanuni denetim yükümlülüğü düzenlenmektedir. Bu hükme bağımsız denetime tabi anonim şirketler dışında kalan anonim şirketler, 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları tabidir. Bu hükme göre denetlenen şirketlerin ve üst kuruluşların denetimlerine ilişkin usul ve esaslar, denetçinin nitelikleri, etik ilkeler, görev ve yetkiler, seçilme, görevden alma, ayrılma, denetimin içeriği ve denetim raporuna ilişkin birçok husus Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenecektir (TTK.397/V). Bu kapsamda denetimi gerçekleştiren denetçilerin sorumluluğunun belirlenmesinde “Kanun’un denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümleri” kıyasen uygulanmaktadır.

Kanun koyucunun hükümde geçen “kanun” ifadesi ile TTK’yı işaret ettiği ve denetçilerin diğer kanunlardaki sorumluluk hükümlerinden sorumlu tutulmamasını amaçladığı anlaşılmaktadır. Böyle bir yaklaşım TTK.397/V’e göre denetimin niteliğine de uygundur. Zira sözkonusu denetimin kapsamının, denetçinin niteliklerinin ve özen yükümlülüğünün, 397/IV’e göre yapılan denetime göre hafifletildiği görülmektedir. Bu sebeple DenKHK ve diğer kanunlardaki daha ağır sorumluluk düzenleyen hükümlerden ziyade TTK’daki sorumluluk hükümlerin uygulanması doğru bir tercihtir. Bu kabul doğrultusunda TTK.397/V’e göre denetim yapan denetçilerin sorumluluğuna doğrudan zararlar söz konusu olduğunda TTK.404, 554, dolaylı zarar görenler söz konusu olduğunda TTK.555, 556 hükümleri kıyasen uygulanmalıdır.

Verantwortlichkeit, Zürich 1999 (Arbeitsteilung), N. 389; **Forstmoser**, Peter, Die Verantwortlichkeit der Organe – von der Willkür zur Berechenbarkeit?, ST 1991, 536. Ancak hukukumuzda denetçinin organ olarak kabul edilmediği ağırlıklı görüştür.

¹ **Oftinger/Stark**, I § 2 N 26; **Rey**, Heinz, Ausservertragliches Haftpflichtrecht, 3. Aufl. Zürich 2003, N.333 ve 350; **Frick**, Emil, Der unmittelbare und der mittelbare Schaden im Verantwortlichkeitsrecht der Aktiengesellschaft, Zürich, 1953, s.86.

² Ayrıntılı bilgi için bkz. § 7, II, C.

B. KANUNİ GÖREVLERİN YERİNE GETİRİLMESİNDE KUSURLU HAREKET

Denetçinin kanuni görevlerini yerine getirmemesindeki kusurlu hareket hukuka aykırılık teşkil eder. Denetçinin esas görevi belirlenen sınırlar içinde şirketin kanuna uygun şekilde denetimidir. Denetim faaliyeti yanında kanunen denetçiye başkaca görevlerin de verildiği görülür. Sorumluluk hükmünün lafzından TTK dışındaki diğer kanunlarca verilen görevlerin yerine getirilmesinde kusurlu hareket edilmesi durumunda da denetçinin sorumluluğunun doğacağı anlaşılmaktadır.

Denetçinin sorumluluğu denetçiye yüklenen kanuni görevlerin tamamı için söz konusudur. Dolayısı ile DenKHK'nın, SerPK'nın ve diğer kanunlarda denetçiye verilen görevlerin yerine getirilmesinde kusurlu hareket edilmesi de öngörülen sorumluluk için yeterli kabul edilmelidir.

Denetçinin asli görevi şirketin denetlenmesidir. Denetim, müşteri seçimi ve işin kabulüyle başlayan, denetim kanıtlarının incelenmesi ile sürdürülen ve denetim raporunun hazırlanması ile sona eren süreçtir. Denetçiye verilen diğer görevler tali nitelik taşımaktadır.

1. Denetim Görevinin Kanuna Uygun Şekilde Yerine Getirilmemesi

Şirket kanunda öngörüldüğü şekilde denetlenmelidir. Denetlenen şirket denetçiyle anlaşarak kanuni denetimi ortadan kaldıramaz ve sınırlandıramaz. Denetim görevinin konusu, kapsamı, hangi şekillerde yerine getirilmesi gerektiği kanunda düzenlenmiştir. Denetçinin en önemli görev ve sorumluluğu denetimin kanuna uygun şekilde yerine getirilmesidir.

Kanuni denetim yükümlülüğü altında bulunan şirketlerin yılsonu finansal tabloları, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarının finansal bilgilerine yönelik gerçekleştirilecek denetimler, denetimin konusunu oluşturmaktadır (TTK.397/I)¹.

¹ Ayrıca TTK.388/IV'e göre riskin erken tespiti ve yönetimi komitesinin kurulup kurulmadığı, kurulmuşsa bu komitenin yapısı ve uygulamalarını açıklayan rapor hazırlanması da kanuni denetimin konusu içine girer (TTK.398/IV).

Denetimin kapsamı kanunda belirlenmiştir. Buna göre finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporunun denetiminin içine şirket envânteri, muhasebesi, TDS'nın öngördüğü ölçüde iç denetimi varsa riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistemin varlığı ve işlerliğinin raporlanması ile komite raporları bulunmaktadır (TTK.398). Bu bağlamda şirketin tüm muhasebesinin denetlenmesi amaçlanmıştır. Finansal tabloların ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun denetiminde, TMS'ye, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uygunluğu incelenmektedir (TTK.398/I). Hükümde finansal tablolar ifadesi özellikle kullanılmıştır. Zira denetimin konusuna yılsonu finansal tablolar denetiminin yanında ara dönem finansal tablolar denetimi de girmektedir.

Bağımsız denetim KGK'nın belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle, etiğine uygun bir şekilde, özenle gerçekleştirilmeli, finansal tablo ve raporların şirketin malvarlıksal ve finansal durumunu TTK.515 anlamında dürüst resim ilkesine uygunluğu dürüstçe tespit edilmelidir. Denetçi dürüst resim ilkesine uyulmadığını tespit ettiğinde, bunu denetim sonuçlarında açıklamalıdır.

TTK'da öngörülen denetim, kanuni denetime tabi olan tüm şirketler için asgari denetim seviyesini göstermektedir. SerPK ve BanK'ya tabi anonim şirketlerde şirketlerin niteliği ve özellikleri dolayısıyla denetimin kapsamı değiştirilebilir. Ancak bu durumda dahi getirilen denetim hükümleri en azından TTK'daki asgari denetim seviyesini sağlayacak niteliklere sahip olmalıdır. GTB tarafından hazırlanacak DenY (Taslak)'a göre denetime tabi olan şirketlerde ise denetimin kapsamı TTK.397/V'e göre DenY'ye göre belirlenecektir.

Kanuna uygun şekilde yapılan denetimde, denetim sonunda elde edilen sonuçların açıklanması da denetim faaliyetinin bir parçasıdır. Denetim sonuçları denetim raporları ve görüş yazıları ile açıklanmaktadır. Denetim sonuçlarının TTK.402 ve TTK.403 hükümlerinde belirtilen şekilde hazırlanması kanunen zorunludur¹. Aksi durum denetçinin sorumluluğuna gerektirir. Denetim sürecinde, denetim sonucunun açıklanmasına kadar yapılan kanuna aykırılıklar genelde sadece denetlenen şirkete zarar vermektedir. Ancak denetim sonuçlarının kanunda belirtilen niteliklere sahip olmaksızın açıklanması sebebiyle aynı zamanda menfaat sahibi üçüncü kişi de zarara uğrayabilir.

¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. § 5, II, III

TMS'ye, kanuna ve esas sözleşme hükümleriyle dürüst resim ilkesine uygunluk denetimi olması kanunen öngörülen denetimin en önemli özelliğidir. Bu denetim kıstaslarının tespiti için denetçi TDS'ye göre, KGK'nın belirlediği esaslara, mesleki etik ve gerekliliklere uygun, özenli bir denetim gerçekleştirmelidir. Bu niteliklerden birinin ihlali denetçinin sorumluluğunu gerektirir.

a. Denetimin Kapsamının TMS'ye, Kanuna ve Esas Sözleşme Hükümlerine, Dürüst Resim İlkesine Uygunluk Denetimi Olması

Şirketin finansal tablolarının denetimi ile bu tabloların TDS'na uygunluğu tespit edilirken, şirketin yıllık faaliyet raporunun denetimi ile amaçlanan ise bu raporların tutarlılığını, gerçekliğini ve bu finansal tablolarla uyumunu tespit etmektir (TTK.397). Söz konusu denetim, denetim konusu olan finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporunun önceden belirlenmiş kıstaslar esas alınarak değerlendirilmeye tabi tutulmasıyla gerçekleştirilir. TTK.398'e göre bu kıstaslar; TMS, kanun ve esas sözleşmenin finansal hükümleridir.

Finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporunun denetimi, şirketin envânterinin, muhasebesinin ve TDS'nin öngördüğü ölçüde iç denetimin, denetim hükümleri anlamında m.378 uyarınca verilen raporların ve m.397/I çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu sebeple denetçi bu hususların TMS, kanun ve esas sözleşme hükümlerine uygunluğunu denetlemekle yükümlüdür.

Finansal tablolar TMS'ye göre düzenlenmelidir. TMS, KGK tarafından onaylanarak Türkiye Muhasebe Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standardı adıyla yayımlanan muhasebe standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemelerdir (DenKHK.1/I-j). Bağımsız denetim yükümlülüğü altında olan şirketlerin denetim kıstasının TMS olduğu ayrıca BDY.8/II'de belirtilmiştir. Ancak finansal tablolarda TMS uygulamasının hangi şirketleri kapsayacağı KGK tarafından belirlenmektedir. KGK'nın belirlediği kapsamın dışındaki şirketlerde TMS'nin uygulanması isteğe bağlıdır. Ancak bu şirketler isteğe bağlı olarak TMS'yi finansal tablolarda uygulamadıkları takdirde finansal tablolarını Muhasebe Sistemi Genel Tebliğlerini (MSUGT), 29/12/2014 tarihli

ve 41 sayılı KGK Kararıyla belirlenen “İlave Hususlar”la birlikte uygulamak zorundadır¹. Bu durumda TMS yerine Muhasebe Sistemi Genel Tebliği ve 41 sayılı KGK Kararıyla belirlenen “İlave Hususlar” kanaatimizce denetim kıstası olarak kabul edilmelidir.

Diğer bir denetim kıstası, finansal tabloların kanuna uygun şekilde düzenlendiğinin tespiti. Denetlenen şirket ancak TTK’nın ticari defterlere ilişkin TTK.64-65, envânere ilişkin TTK.66-67, açılış bilançosu ve yılsonu finansal tablolarına ilişkin TTK.68-81, belgelerin saklanmasıyla ilişkin TTK.82, KGK’nın yetkisine ilişkin TTK.88, finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun hazırlanmasına ilişkin TTK.514-528 hükümlerini uygun olarak hareket ettiği ve finansal tabloları hazırladığı takdirde kanuna uygun davranmış kabul edilmelidir. Ayrıca DenKHK ile SerPK’da bulunan denetimle ilgili hükümler de bu kapsamda değerlendirilmelidir². Denetim faaliyeti içinde, finansal tabloların kanun hükümlerine uygun olarak hazırlandığını denetlemek denetçinin görevleri arasındadır.

Denetlenen şirket finansal tabloları esas sözleşmedeki finansal hükümlere uygun hazırlamalıdır. Denetim faaliyetinin esas sözleşmeye uygun olması ise, esas sözleşmedeki finansal hükümlerin finansal tabloların hazırlanması aşamasında dikkate alındığının denetçi tarafından tespit edilmesidir.

TTK.398’de getirilen bir diğer denetim kıstası da denetlenen şirketin malvarlıksal ve finansal durumunun TTK.515 anlamında dürüst resim ilkesine uygunluğunun dürüstçe belirlenmesidir. Finansal tablolar denetiminin kanuna uygun yapılması bu denetim kıstasını da içermektedir. Ancak kanun koyucu önemine binaen bu ilkenin önemini hükümde bir daha tekrar ederek belirtmektedir. Buna göre yönetim kurulu şirketlerin finansal tablolarını, TMS’ye göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde, şeffaf ve güvenilir olarak düzenlemekle yükümlüdür. Denetçi ise yaptığı denetimde finansal tablolarda bu ilkeye uyulup uyulmadığını dürüstçe tespit etmekle ve uyulmamış ise bunun sebeplerini açıklamakla

¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. § 3, II, B, 4.

² TTK Gerekçe m.398/I; **Topçoğlu** 101.

görevlidir. Bağımsız denetim sonucunda ortaya çıkan tespitler, farkında olmadan yapılan yanlışlıklar şeklinde olabileceği gibi, bilinçli bir şekilde gerçekleştirilmiş manipulasyonlar, aldatıcı eylemler, dolandırıcılık amaçlı davranışlar da yani ihlallerde olabilir. Bağımsız denetim öyle gerçekleştirilmelidir ki, şirkete dair finansal, malvarlıksal ve envânere ilişkin önemli etkiye sahip yanlışlıklar ve aykırılıklar varsa bunların denetçilik mesleğinin gerektirdiği kesinlik ve doğruluk çerçevesinde ortaya çıkarılması¹ finansal tabloların ve varlıksal durumun dürüst resim ilkesine uygun yansıtılıp yansıtılmadığının tespiti açısından gereklidir. Finansal tabloların dürüst resim ilkesine uygun olarak düzenlendiğinin tespiti de denetçi için ayrıca denetim kıstası olarak belirlenmiştir.

Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu denetiminde ise faaliyet raporunun içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı, şirketin tamamı göz önüne alınarak isabetli bir biçimde yansıtıp yansıtmadığını belirlenmelidir². TMS, kanun ve esas sözleşme hükümlerine uyulup uyulmadığının belirlenmesi de bu raporun kıstasını oluşturmaktadır. Zira tutarlılığı araştırılan finansal tablo bilgileri de bu denetim kıstaslarına tabidir. Ancak finansal tablo bilgilerinin denetim kıstaslarına uygunluğu tespit edilmişse sadece yıllık faaliyet raporunun bu bilgilerle tutarlı olduğunun tespiti denetim açısından yeterlidir.

TTK.378’de düzenlenen riskin erken teşhisi ve yönetimi tarafından verilen raporların denetimi de denetçinin görevleri arasındadır. Bu denetim sınırlı bir denetim niteliğine sahip olup “Denetleme” bölümündeki hükümler çerçevesinde TTK.397 ve TTK.398’e göre yapılmalıdır³. Buna göre komitenin raporlarının denetimi TDS’na göre ve raporların TMS, kanun ve esas sözleşme hükümlerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığını tespit etmelidir.

¹ **Mirtschink 7.**

² **Mirtschink 8.**

³ TTK Gerekçe m.398.

b. TDS’na Göre, KGK Belirlediği Esaslara, Mesleki Gereklilik ve Etiğe Uygun, Özenli Denetim Gerçekleştirme Yükümlülüğüne Aykırı Hareket Edilmesi

Denetçi, şirketin denetimini UDS ile uyumlu TDS’ye göre yapmakla yükümlüdür (TTK.397/I). TDS, KGK tarafından onaylanarak Türkiye Denetim Standardı adıyla yayımlanan uluslararası standartlarla uyumlu denetim standartlarıdır (DenKHK.2/I-k). Bu standartlar eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemelerdir (BDY.2/I-s). Denetçi, finansal tabloların TMS, kanun, esas sözleşme ve dürüst resim ilkesine uygunluğunu KGK tarafından yayınlanan TDS’ye göre belirlemekle yükümlüdür. TDS’nin ihlal edilmesi ile yapılan denetim, gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarına sebep olabileceği için üçüncü kişilerin zarar görmesine neden olabilir¹.

Denetimin nasıl yapılması gerektiği TTK.398/I-c.3’de ayrıca düzenlenmiştir. Buna göre denetim TDS’nin yanında KGK’nın belirlediği esaslara, mesleğin gereklerine ve meslek etiğine uygun şekilde ve özenle yapılır.

Hükümde açıkça belirtildiği üzere denetçi denetimi KGK’nın belirlediği esaslara göre gerçekleştirmekle yükümlüdür. KGK’nın belirlediği esaslar BDY.5 ve 10 arasında “Denetimin Esasları” başlığı altında düzenlenmiştir. Bu esaslara göre; i) bağımsız denetim, denetime tabi finansal tablolar ve diğer finansal bilgilerin belirlenen kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara, güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacıyla TDS’ye göre yapılmalı (BDY.5/I), ii) bağımsız denetçi, denetim sürecinde mesleki etik ilkelere bağlı kalmalı ve denetimi mesleki şüphecilik içinde yerine getirmeli (BDY.5/III), iii) denetimin konusu (BDY.6), iv) denetimin tarafları (BDY.7), v) denetim kıstası (BDY.8), vi) denetim kanıtları (BDY.9) ve vii) denetim raporu (BDY.10) KGK tarafından belirlenen şekilde dikkate alınmalıdır. Bağımsız denetçi TDS’ye göre yaptığı denetimde bu esaslara göre hareket etmekle yükümlüdür.

TTK.398’e göre KGK’nın belirlediği esaslar bağlamında yapılacak denetimde denetçi aynı zamanda denetçilik mesleğinin gereklerine, meslek etiğine uygun hareket etme ve denetimi özenle gerçekleştirme yükümlülüğü altındadır. Denetçinin görevini

¹ TDS’ye aykırıla ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. § 7, IV, A.

yerine getirirken uyması gereken mesleki gereklerden BDY’de düzenlenen denetçinin, mesleki yeterliliği, mesleki şüphecilik, bağımsızlık, tarafsızlık, gizlilik, mesleki özen anlaşılmalıdır.

Mesleki etik ilkeler ise dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, mesleğe uygun davranış olarak sayılmıştır (BDY.21). Bağımsız denetimin yapılması esnasında bağımsız denetçinin uyması gereken asgari denetçilik meslek etiği, denetçilik mesleğinin gerektirdiği karakteri haiz bulunmayı, ahlâkî değerlere ve standartlara bağlılığı, güvenilir olmayı, görevi bizzat ve uzman yardımcılarla yerine getirmeyi, başkasının denetim sonuçlarını aynen aktarmamayı (meğer ki, haklı bir sebep bulunsun) gerektirir.

Denetçiden beklenen özen ise denetim faaliyetinin en üst derecede yerine getirilmesinin sağlayacak özen, profesyonellik ve ahlak kuralları olarak tanımlanmıştır¹. Denetimin gerçek ve doğru sonucunun açıkça ortaya konulması, şirketin sırlarının ifşa edilmemesi ve denetimin dürüst ve tarafsız şekilde yapılması söz konusu özeni ifade etmektedir². Özellikle üçünü kişiler açısından özen yükümlülüğü dikkate alındığında denetim sonuçlarının gerçeği yansıtmaması ve denetim esnasında elde edilen üçüncü kişiye ait bilgilerin açıklanması özen yükümlülüğünün ihlali anlamına gelmektedir³.

2. Şirketle Görüş Ayrılıklarında Mahkemeye Başvurulmaması

Şirket ile denetçi arasında doğan görüş ayrılıkları hakkında karar verilmesi amacıyla, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yer mahkemesine başvurulabilir. Görüş ayrılıkları şirketin yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda olmalıdır (TTK.405). Hüküm denetçinin yanlış yorumu sebebiyle denetim sonunda ağır sonuçların doğmasına engel olunmasını amaçlamaktadır. Zira denetçinin doğru olmayan yorumu, sonuçları çok ağır olan sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmasına sebep olabilir⁴. Denetçiye kanunen tanınan bu hakkın kullanılmaması

¹ TTK Gerekçe m.398.

² **Tekinalp**, Tek Kişilik Şirket 329.

³ Denetçinin özen yükümlülüğü hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. § 3, II, C, 4.

⁴ TTK Gerekçe m.405

sebebiyle denetçinin kusuruyla zararın ortaya çıkması, şirketin denetiminde en üst seviyede özen göstermekle yükümlü olan bağımsız denetçinin sorumluluğunu ağırlaştırır. Ayrıca tüzelkişi tacir sıfatını taşıyan bağımsız denetim kuruluşlarının böyle bir tereddüt durumunda mahkeme marifetiyle konunun açıklığa kavuşturulmasını isteme, basiretli iş adamı gibi hareket etme yükümlülüğünün bir gereğidir¹.

3. Genel Kurul Toplantılarına Katılmaması ve Görüş Bildirmemesi

Denetçinin genel kurul toplantısına katılması hem hak hem de bir görev olarak kabul edilmektedir². Denetçi genel kurul toplantılarında hazır bulunmalı ve gerektiğinde görüş bildirmelidir (TTK.407/II). Ayrıca denetçi bilgi alma hakkı gereği pay sahiplerinin sorularını cevaplamalı ve açıklama yapmalıdır (TTK.437/II).

Denetçinin genel kurula katılması ile ilgili hüküm gerekçe de bir düzen kuralı olarak kabul edilmiştir³. Denetçi denetim raporunu ve görüş yazısını teslim ettiği takdirde genel kurul toplantısına katılmaması toplantının, alınan kararların ve denetim sonuçlarının geçerliliğini etkilemez. Ancak bilgi alma hakkının kullanılmaması ve genel kurulda alınan kararlar arasında bağlantı bulunduğu takdirde alınan kararın iptali mümkündür⁴. Finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporunun görüşülmesi ile ilgili gündemde pay sahiplerinin TTK.437/II'den kaynaklanan bilgi alma hakları çerçevesinde sorulara cevap verilememesi sebebiyle genel kurul toplantısının ertelenmesine sebep olunması durumunda ise çıkan zararlarda denetçinin sorumluluğu söz konusu olabilir⁵.

4. Çalışma Kâğıtlarının Saklanmaması

Denetçinin, denetimi gereği gibi yerine getirmek ve sonuçlandırmak amacıyla yeterli ve uygun bir kayıt düzeni oluşturmak amacıyla topladığı belgelere çalışma kâğıtları denir⁶. Çalışma kâğıtları, denetçinin hazırladığı denetim raporu ve görüş yazıları taslakları, denetim programı, denetim teknikleri ve iç kontrol yapısıyla ilgili belgeler ile

¹ Topçuoğlu 131.

² Ulusoy 208-209.

³ TTK Gerekçe m.437

⁴ Karahan/Huysal 537.

⁵ Topçuoğlu 134.

⁶ Çelik 117.

denetimle ilgili verileri içeren doğruluk testleri, düzeltme tabloları, soru formları, hesap ve çözümleme cetvelleri, sözleşme ve tutanak gibi tüm belgelerdir¹. Denetçi her denetim çalışmasına ilişkin, elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dâhil olmak üzere, tüm belgelerin ekleriyle birlikte denetim dosyası haline getirmek zorundadır. Bu denetim dosyalarının denetim sırasında oluşturulması esastır (BDY.35/III).

Denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler düzenledikleri denetim raporlarını, elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dâhil olmak üzere denetim çalışmalarına ve kalite kontrol sistemine ilişkin her türlü belgeyi ekleriyle birlikte on yıl süreyle saklamak zorundadır (BDY.35/I).

5. Denetim Sözleşmesinin Feshinde Genel Kurula Rapor Sunulmaması

Denetim sözleşmesinin feshine ilişkin haklı bir sebebin varlığı halinde veya görevden alınma davası açılmışsa, denetçi yazılı ve gerekçeli olmak şartıyla fesih ihbarında bulunabilir (TTK.399/VIII). Ancak bu durumda dahi denetçi, fesih tarihine kadar denetim faaliyeti dolayısıyla elde ettiği sonuçları TTK.402'ye uygun bir rapor haline getirerek genel kurula sunma yükümlülüğü altındadır². Bu görevin yerine getirilmemesi denetlenen şirketin zararına neden olabilir. Zira denetçi tarafından elde edilen sonuçlar yeni denetçiye teslim edilmelidir³.

6. TTK Dışında Sayılan Kanuni Görevlerin Yerine Getirilmemesi

TTK'da düzenlenenler dışında diğer kanunlarda verilen görevlerde bağımsız denetçinin TTK.554 hükmü uyarınca sorumluluğuna sebep olur. Sorumluluk sadece TTK'daki denetim göreviyle sınırlandırılmaz. SerPK, BanK ve DenKHK hükümleriyle öngörülen görevlerin ihlali de denetçinin kanuni görevleri arasındadır⁴.

¹ **Haftacı 87.**

² *Topçuoğlu* haklı olarak, denetime ilişkin olan bu raporun genel kurula sunulmasının isabetli olmadığını, yönetim kuruluna sunulması gerektiğine işaret etmiştir (**Topçuoğlu 137**).

³ Seri: X No 22, Üçüncü Kısım, m.8/II.

⁴ Denetçinin kanuni yükümlülüklerinin büyük bir kısmı DenKHK'ya dayanılarak "Denetim Kuruluşlarının ve Denetçilerin Yükümlülükleri" başlığı altında BDY'de düzenlenmiştir.

- Denetçilerin kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirmesi en önemli yükümlülüğüdür (BDY.19/I).
- Güvenilir ve kaliteli denetimin gerçekleştirilmesi amacı ile asgari şartları KGK

Bağımsız denetçinin TTK'dan kaynaklanan yükümlülükleri de BDY'de ayrı olarak sayılmıştır (BDY.37).

- TTK gereğince bağımsız denetçi, TTK'da düzenlenen denetçinin seçimi, görevden alınması ve denetim sözleşmesinin feshine ilişkin hükümlere uymalı, fesih halinde, fesih tarihine kadar elde ettiği denetim sonuçlarını TTK.402'ye uygun bir rapor halinde genel kurula sunmalıdır (BDY.37/I-c,ç).
- Bağımsız denetçi, denetim sonuçlarını TTK'ya ve BDY'ne uygun olarak raporlayıp sunmak, denetim faaliyeti sonuçları hakkında genel kurula açıklama yapmakla, TTK.398 uyarınca gerekli hallerde riskin erken saptanması ve yönetimi komitesinin kurulmasını önermekle, böyle bir komite varsa bunun yapısı ve uygulamalarını açıklayan rapor hazırlayarak yönetim kuruluna sunmakla yükümlüdür (BDY.37/I-a,b).
- Hükmün devamında bağımsız denetime ilişkin DenKHK ve ikincil mevzuat düzenlemeleri ve TTK ve ilgili mevzuattaki öngörülen diğer yükümlülüklerin yerine getirilmesi de bağımsız denetçinin yükümlülükleri arasında kabul edilmiştir (BDY.37/I-d).

Bağımsız denetçilerin denetim faaliyeti yapabilmeleri için, bağımsız denetçilere; sürekli eğitim verilmesi (BDY.25), denetim faaliyetlerine ilişkin kısıtlamalara uyması (BDY.26), denetim ekipleri oluşturması (BDY.27), sorumlu denetçi olabilme şartlarını taşıması (BDY.28), denetim sözleşmesi yapması (BDY.29), şeffaflık raporu hazırlaması ve bildirmesi (BDY.36) yükümlülükleri getirilmiştir. Bağımsız denetçilerin, tüm denetimlerini kapsayacak şekilde mesleki sorumluluk sigortası yaptırmaları (BDY.33) ve

tarafından belirlenen bir kalite kontrol sistemi oluşturulmalı ve denetim faaliyeti buna göre yürütülmelidir (BDY.20-I).

- Denetim faaliyeti boyunca denetçilerin mesleki etik ilkelere uymakları da güvenilir ve kaliteli denetimi gerçekleştirilmesi açısından önemlidir. Denetçiler açısından mesleki etik ilkeler, bağımsızlık, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranıştır (BDY.21).
- Ayrıca bağımsız denetçi, denetim raporu düzenleme ve görüş bildirme yükümlülüğüne tabidir (BDY.30).
- Bağımsız denetçi bilanço tarihinden sonra ama denetim raporu tarihinden önce ortaya çıkan ve finansal tablo ve yıllık faaliyet raporlarında açıklama ve düzeltme gerektiren hususları denetim raporunda düzeltmekle yükümlüdür (BDY.31).

ticari defterlerini ve düzenlenen denetim raporlarını saklaması da zorunludur (BDY.35). Ayrıca denetçiler sağlıklı bir denetim ortamına sahip olabilmeleri açısından reklam yasağına (BDY.23), haksız rekabet yasağına (BDY.24) tabidir.

III. BAĞLI ŞİRKETE KARŞI SIR SAKLAMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN İHLALİNDEN KAYNAKLANAN SORUMLULUK

A. GENEL OLARAK

Denetçi, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapma ve sır saklama yükümlülüğü altındadır (TTK.404/I). Denetim faaliyetleri sırasında öğrenilen, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırları izinsiz olarak kullanılamaz. Denetime katılanların davranış yükümlülüklerini ihlal etmesi sorumluluklarını gerektirir. Hukuki sorumluluk denetlenen şirket ve bağlı şirkete karşıdır.

TTK’da öngörülen sorumluluk hükmünün kaynağı § 323 HGB düzenlemesidir¹. HGB’de “Yılsonu Denetçisinin Sorumluluğu” başlığı ile düzenlenen hükmün TTK’ya “Denetçinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu” başlığı ile alındığı ancak hükmün içeriğinin birebir aynı olduğu anlaşılmaktadır. Hükmün başlığı itibarıyla bağlantılı olduğu eTK dönemindeki denetçinin “Sır Saklama Mükellefiyeti”nden farklı olarak denetçilere tarafsız ve dürüst denetim yapma yükümlülüğünü de getirmektedir (eTK.358). Ayrıca TTK.404/I-c.1’de geçen denetim kavramının açıklanması gereklidir. Zira hükümdeki denetçinin davranış yükümleri “denetim” kavramıyla bağlantılı olarak ortaya çıkmaktadır. Alman öğretisi “denetim” kavramını TTK.398’de belirtilen denetimin “konu ve kapsamı” ile sınırlandırmamış, TTK.397-405 hükümleri arasında yer alan tüm denetim faaliyetlerini kapsadığı, “denetim” kavramının kanunda açık bir şekilde düzenlenmese dahi kanuni denetimle ilgili bütün faaliyetleri kapsayacağı görüşündedir².

¹ TTK. 404 hükmünün kaynağına bakıldığında doğrudan Alman HGB. 323 hükmünün birebir çevrilerek kanunumuzda düzenlendiği anlaşılmaktadır. Bu hüküm alman bilanço hukukunda, yılsonu denetçisinin sorumluluğunu düzenlemektedir. Hükmün Türkçe karşılığı Ek-2’de verilmiştir.

² **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.48.

Hukuki sorumlular olarak denetçi, onun yardımcıları ve denetim şirketinin denetlemeye katılan yasal temsilciler belirlenmiştir (TTK.404/I). Öngörülen denetçi, bağımsız denetim yükümlülüğü altında bulunan şirketlerin denetimini yapan zorunlu bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşlarıdır. TTK'daki denetçiye yönelik sorumluluk hükümleri kıyasen uygulanacağından TTK.397/V hükmüne göre denetim yapacak olan denetçi de bu kapsama dâhildir. Ayrıca denetçi yardımcıları ve denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşu olduğu takdirde bunların yasal temsilcileri de sorumlu olacaklar çevresine girmektedir. Denetime yardımcı olan kişiler genel hükümler, tarafsızlık, bağımsızlık ve sır saklamadan dolayı sorumludur (BDY.44/III). Ancak denetimi gerçekleştirenin bağımsız denetim şirketi olması halinde sır saklama yükümlünün ihlali dolayısıyla sorumlu olacakların çevresi genişlemekte ve denetim kuruluşunun yönetim kurulunu, yönetim kurulu üyelerini ve şirket çalışanlarını da kapsamaktadır (TTK.404/III). Sorumlular çevresinin bu durumda genişlemesinin nedeni sır saklama yükümlülüğünün doğasından kaynaklanmaktadır. Zira sır saklama yükümü denetçinin yanında denetim sebebiyle bilgi edinme imkânı bulunan yönetim kurulunun, yönetim kurulu üyelerinin ve çalışanların da dikkatli davranmalarını ve davranışlarından sorumlu tutulmalarını gerektirmektedir.

B. DENETÇİNİN DÜRÜST, TARAFSIZ DENETİM YAPMA VE SİR SAKLAMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN İHLALİ

Hükümde sorumluluğun kaynağı, denetçinin davranış yükümlerinin ihlal edilmesi olarak gösterilmektedir (TTK.404/I-c.3). Davranış yükümleri denetçinin denetim görevini yerine getirmesi sürecinde uyması gereken mesleki yükümlülüklerdir.

Ancak bu noktada hükmün kenar başlığı ve bazı kısımlarının ayrıca incelenmesi gereklidir. Zira hükümde davranış yükümlerinden sadece sır saklama yükümlünün ihlalinin kaynaklanan zararlardan sorumluluğun söz konusu olacağı düşünülebilir. Çünkü hüküm “Denetçilerin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu” kenar başlığını taşımaktadır. TTK’da kenar başlıklar hükmün içeriğinden kabul edilir (TTK.1534). Buna karşılık hükmün içerik olarak sır saklama dışındaki yükümlülükleri de kapsayabileceği

TTK.404/I-c.3’de “yükümlülüklerini ihlal edenlerin verdikleri zararlardan dolayı sorumlu olacakları” ibaresinden anlaşılmaktadır.

1. Davranış Yükümlülüklerinin İhlali

TTK.404/I-c.3 dikkate alındığında sorumluluğun kaynağı denetçinin “yükümlülükleri”ni ihlal etmesidir. Bu haliyle mevcut düzenleme belirsizlikler taşımaktadır. Bunlardan en önemlisi de TTK.404/I-c.3 dikkate alındığında denetçinin hangi yükümlülüklerini ihlal etmesi durumunda sorumluluğunun söz konusu olacağıdır. Hüküm bir bütün olarak dikkate alındığında ilk olasılık bağımsız denetçinin yükümlülüklerinden kastın, aynı fıkrafta c.1’de geçen dürüstlük ile tarafsızlık ve c.2’de geçen sır saklamanın belirtildiğinden bahisle denetçinin sadece söz konusu yükümlülüklerinden dolayı sorumlu tutulabileceğidir¹. Ancak tartışılması gereken bir diğer olasılıkta hükmün denetçinin yükümlülüklerinin ihlalden bahsederken herhangi belirli bir yükümlülüğü belirtmemesi, hükümde belirtilen yükümlülükleri de aşar mahiyette denetçinin tüm yükümlülüklerinden sorumlu tutulabilme olasılığıdır.

Hukukumuzda yeterince tartışılmamakla birlikte özellikle hükmün kaynağı olan § 323 HGB çerçevesinde Alman öğretisinde hükmün hangi yükümlülükleri kapsadığı tartışma konusu yapılmaktadır. Öğretide büyük ölçüde kabul gören görüş “yükümlülükler” tabirinin geniş anlaşılması gerektiği yönündedir. Bu tabirden sadece ilgili hükümde yer alan yükümlülüklerin değil denetçinin “gündeme gelebilecek tüm yükümlülükler”inin anlaşılması gerektiği ağırlıklı görüştür². “Gündeme gelebilecek tüm yükümlülükler”den denetçinin kanuni denetim yükümlülüğü çerçevesinde yaptığı yılsonu denetimindeki faaliyetine uygun olan tüm “mesleki yükümlülükleri” kastedilmektedir³. Bu çerçevede yükümlülüklerin kanundan, sözleşmeden ya da mesleki kurallardan kaynaklı olması şeklinde de bir ayrım sözkonusu değildir. Bazı yazarlar ise, kanuni denetimin hukuka uygun şekilde yapılmasına ilişkin ilkeleri açık bir şekilde bu

¹ **Adler/Düring/Schmaltz**, § 320 HGB, Rn.20 ff; **Heukamp**, Wessel, Abschlussprüfer und Haftung, Köln, 2000, s.90; **Mai**, Rechtsverhältnis zwischen Abschlussprüfer und prüfungspflichtiger Kapitalgesellschaft, 1993, s.139; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.34 ff.

² **Adler/Düring/Schmaltz**, §323 HGB, Rn.77; **Hopt/Merkt**, in: Baumbach/Hopt, § 323 HGB, Rn.1.

³ **Ebke** in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.19.

“yükümlülükler” arasında saymaktadır¹. Hükümde yer alan “yükümlülükler” ifadesinin TTK.404/I-c.1 ve c.2’de yer alan yükümlülükleri aşacak bir biçimde genişletici olarak yorumlanmasının sebebi olarak, düzenlemenin bahse konu TTK.404/I-c.3’de TTK.404/I-c.1 ve 2’ye yönelik doğrudan bir bağlantı ifadesinin bulunmaması gösterilmektedir. Yine Kanun’un sistematigi bakımından yapılan incelemede, kavramın içeriğinin geniş biçimde yorumlanmasını gerektirdiği de dile getirilmektedir².

BGH’da “yükümlülükler” kavramının ihlalinin, bağımsız denetçi açısından “sadece açık bir şekilde kabul edilmiş bulunan ödevlerden dolayı değil; sahip olduğu tüm ödevlerin ihlali” anlamı taşıyacağını ve denetçinin sorumlu tutulacağı yönünde karar vermiştir³.

Doktrinde az olmakla birlikte hükmün yapısal olarak incelenmesi sonunda TTK.404/I-c3’de geçen “yükümlülükler” ifadesinin sadece TTK.404/I’de belirtilen yükümlülüklerle sınırlı olduğunu ileri süren görüşler de mevcuttur⁴. BGH’da 02.04.1998 tarihli bir kararının gerekçesinde ayrıntılı bir irdelemede bulunmamasına karşın, kanuni denetçinin dürüst (vicdana uygun) ve tarafsız bir denetim yapma ve sır saklama yükümlülüklerinden dolayı sorumluluklarının TTK.404/I-c.1’den kaynaklandığını ifade etmiştir⁵. Alman hukukunda denetçinin TTK.404’den kaynaklanan sorumlulukta hangi kapsam dâhilinde sorumlu olduğu yönünde ağırlıklı görüş genel davranış yükümlerinden sorumlu olduğu şeklinde ise de, Türk hukukunda denetçinin sorumluluğu ile ilgili Alman hukukundan farklı olarak TTK.554 düzenlemesinin varlığı dikkate alınmadan bir çözüme ulaşılması mümkün değildir. Ülkemizde denetçinin sorumluluğu ile ilgili olarak TTK.404 hükmünün özel sorumluluk hükmü olduğu; TTK.554 hükmünün ise genel sorumluluk hükmü niteği taşıdığı genel kabul görmektedir. Bu sebeple TTK.404 hükmünün genel

¹ **Claussen/Korth**, in: Kölner Komm. AktG, § 323 HGB, Rn.15; **Mirtschink**, 40.

² **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.19.

³ BGH, Urt. v. 15.12.1954 – II ZR 322/53, BGHZ 16, 17, 26 f.

⁴ **Winkeljohann/Hellwege**, in: Beck Bilanz-Komm. § 323 HGB, Rn.11; **H. Herrmann**, in: Heymann, § 323 HGB, Rn.7; **Morck**, in: Koller/Roth/Morck, § 323 HGB, Rn.6; **Heukamp** 228 ff.

⁵ BGH, Urt. v. 02.04.1998 – III ZR 245/96, BGHZ 138, 257, 259. Kararın gerekçesinde “Kanuni düzenleme (sorumluluk hükmü HGB 323) denetim raporunun verilmesine bağlanmamakta, daha ziyade hükmün 1 ve 2. cümlelerince gerçekleştirilmesi gereken denetimde kusura dayalı bir yükümlülük ihlali aranmaktadır” demektedir. Bu açıklamalar, BGH’un görüşünü değiştirme yönünde bir eğilime sahip olduğu yönünde emareler taşımaktadır. **Ebke**, Werner F., Abschlussprüfer, Bestätigungsvermerk, Drittschutz, JZ 1998, s. 991, 994.

sorumluluk hükmü mahiyetine dönüştürerek, denetçinin tüm yükümlülüklerini sorumluluğun kapsamına almak, Kanun'un sistematğine ve genel kabullere uymamaktadır.

Ayrıca TTK.404/I-c.1 ve c.2'de özellikle bağımsız denetçinin önem arz eden yükümlülüklerinin sadece bir kısmı sayılmıştır. Ancak TTK'nın diğer hükümlerinde, denetim sözleşmesinde veya meslek hukukunda farklı yükümlülükler öngörüldüğü açıktır. Hatta TTK.404'de sayılan dürüst, tarafsız denetim yapma ve sır saklama yükümlülüğü TTK'nın diğer hükümlerinde, BDY ve TDS'de zaten denetçinin yükümlülüğü olarak diğer yükümlülüklerin yanında sayılmaktadır. Kanun koyucunun sorumluluk hükmünde tekraren bu yükümlülükleri belirtmesi, denetçinin tüm yükümlülüklerinden dolayı sorumlu tutacağı kabul edildiğinde anlamsızdır. Bu durum belirtilen yükümlülükler için özel bir sonuç öngörülmemesi halinde, tekraren bir kez daha Ticaret Kanunu'nda düzenlenmesinin amacının ne olabileceğinin sorgulanmasına da sebep olacaktır¹.

Bundan dolayı lafzi yoruma dayalı bu yorumların yanında Kanun'un sistematğı ve mantıksal kurgusu dikkate alındığında TTK.404/I-c.3'de bahsi geçen "yükümlülükler" ifadesinin bağımsız denetçi için ilgili mevzuatın tamamında öngörülmüş yükümlülükler olarak algılanmasının doğru olmadığı; hükmün amacının sadece TTK.404/I veya II'de sayılan kanuni yükümlülüklerle ilgili olduğu kabul edilmelidir. Zira yapılacak böyle bir sınırlandırma, bağımsız denetçinin mevzuattaki veya kanundaki tüm mesleki yükümlülüklerinden sorumlu kabul edilmesinden daha uygundur².

2. Sır Saklama Yükümlülüğünün İhlali

Denetçiler, denetimi, mesleki gereklere ve etiğe uygun olarak yerine getirmekle görevlidir (TTK.398). Mesleki etik kuralları belirlemek KGK'nın görevleri arasındadır (DenKHK.9/I-g). KGK sır saklama yükümlülüğünü mesleki etik ilkelerden biri olarak belirlemiştir (BDY.21/I-ç). Hükme göre sır saklama, mesleğin icrası sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet edilmesidir.

¹ Heukamp 229.

² Mirtschink 43.

Bağımsız denetçiler, denetlenen şirketin üçüncü kişiye öğrenilmesini istemedikleri belge ve bilgilere kolaylıkla ulaşabilir (TTK.401 vd.). Böylece denetim faaliyeti sebebiyle elde edilen bilgi ve belgeler sır saklama yükümlülüğüne aykırı şekilde kullanılarak denetlenen şirkete ve üçüncü kişiye zarara neden olur. Bu zararların önüne geçmek isteyen kanun koyucu sır saklama yükümlülüğünün ihlaline hukuki sorumluluk öngörerek şirket bilgi ve belgelerinin denetçi ve çevresindekiler tarafından kullanılmasını engellenmeyi amaçlamaktadır¹. TTK’da düzenlenen sorumluluk hükmünde denetçinin sır saklamakla yükümlü olduğu açıkça ifade edilmiştir (TTK.404/I-c.1). Ayrıca bu yükümlülüğün devamı olarak denetçilerin denetleme faaliyeti sırasında öğrendikleri iş ve işletme sırlarını izinsiz açıklamaları da yasaklanmıştır (TTK.404/I-c.2). Denetçinin söz konusu yükümlülüğe tabi olması için, i) bilginin denetlenen şirketin denetimi ile ilgili olması, ii) bilginin denetim faaliyeti esnasında öğrenilmiş olması, iii) bilginin gizli olması, iv) şirketin bu gizli bilgiyi saklı tutma konusunda iradeye sahip olması, v) şirketin bu gizli bilgiyi saklı tutma konusundaki iradesinde haklı bir menfaatinin olması gereklidir².

Bu durumda söz konusu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir hak veya görevin bulunması durumu dışında, bağımsız denetçi uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü kişiye açıklamamalı ve kendisi veya üçüncü kişinin çıkarlarına kullanmamalıdır (BDY.21/I-ç). Denetçinin bu yükümlülüğünü ihlal ettiği durumlarda denetlenen şirket ve bağlı şirketin zararını karşılaması gerekmektedir (TTK.404). Ayrıca bu yükümlülüğün ihlali durumlarında sözleşmeye aykırılık ve MK.23-24a’da öngörülen kişilik haklarının korunması hükümleri ileri sürülebilir³.

3. Dürüst ve Tarafsız Denetim Yükümlülüğünün İhlali

Denetçi, denetimi dürüst ve tarafsız şekilde yapmakla yükümlüdür (TTK.404/I). Dürüstlük kuralı içinde bulunduğu hükümler çerçevesinde anlam kazanmaktadır. Denetimin dürüst şekilde yapılması yükümlülüğü de denetime ilişkin hükümler

¹ Arı 23.

² Arı 44.

³ Arı 39.

çerçevesinde anlamlandırılmalıdır¹. Denetimin dürüst bir şekilde yapılması meslek etik ilkelerindendir. Buna göre denetimin dürüst bir şekilde yapılmasından, denetçinin bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olması anlaşılmalıdır (BDY.21/I-a). Denetçinin denetimi dürüst şekilde yapması, denetlenen hususlarda denetçiyi şekli gerçekliğin yanında maddi gerçeği de araştırma yükümlülüğü altına sokmaktadır². Davranış yükümlerinden dürüstlük kavramının denetim mesleğinin etik kurallarını da içine alacak şekilde her türlü ahlaki kuralları kapsayacağı belirtildikten sonra, bu davranış yükümüne, uygulamada, özenli, vicdanlı, güvenilir ve sorumluluğunun bilincinde anlamlarının yüklenmesi gereklidir³

Denetçinin tarafsızlığı da kanunda belirtilen davranış yükümlerindendir⁴. Tarafsızlık, denetçinin fikri ve düşünsel anlamda bağımsızlığını, denetimdeki kararlarını objektif gerekçe ve düşüncelerle oluşturulmasını, denetimde başkaca bir menfaati kayırma veya koruma amacının olmamasını ifade eder. Denetçinin, denetlenen şirket, pay sahipleri ve diğer üçüncü kişiler arasında tarafsız kalması yani denetimi belli menfaat gruplarını kayıracak şekilde yapmaması, denetime olan güveni arttıran en önemli etken olarak kabul edilir⁵.

Bu sebeple denetçi önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermemekle yükümlüdür (BDY.21/I-b). Aksi takdirde denetçi ortaya çıkacak zararlardan hukuken sorumludur.

¹ **Arı** 107.

² **Arı** 114.

³ TTK Gerekçe, m.404.

⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. § 3, II, B, 2.

⁵ **Arı** 119, 120.

§ 9. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN ÜÇÜNCÜ KİŞİYE KARŞI SERMAYE PİYASASI KANUNU'NDAN KAYNAKLANAN HUKUKİ SORUMLULUĞU

I. GENEL OLARAK

SerPK'nın amacı sermaye piyasasının güvenilir, şeffaf, etkin, istikrarlı, adil ve rekabetçi bir ortamda işleyişinin ve gelişmesinin sağlanması, yatırımcıların hak ve menfaatlerinin korunmasıdır (SerPK.1). Bu amacın gerçekleşmesi piyasaya, yatırımcı ve menfaat sahiplerine şirketlerle ilgili bilgi akışının sağlanabilmesine ile mümkün olur. Piyasaya ve bilgi kullanıcılarına ulaştırılan bilgilerin güvenilirliği bağımsız bir denetimden geçmelerine bağlıdır. Bu sebeplerle SerPK ile SerPK'ya tabi kurum ve kuruluşların¹ finansal raporlama standartları, söz konusu raporların kesinleşmesi, raporlardan doğan sorumluluk, bunların kamuya açıklanması ve bağımsız denetime tabi tutulma esasları hakkında düzenlemeler yapılmaktadır². Özellikle yatırımcıların güvenilir finansal bilgilere ulaşmasını hedefleyen SerPK'da, şirketlerin denetim yükümlülüğüne ve denetim kuruluşlarının sorumluluğuna yer verilmiştir. Denetim kuruluşlarının sorumluluğu sermaye piyasası çerçevesinde uygulanmak üzere SerPK.10/II, SerPK.20/II, SerPK.32/II, SerPK.63'de düzenlenmiştir.

SerPK'ya tabi olan şirketlerin bağımsız denetim sonuçlarının gerçeği yansıtmamasından dolayı sorumluluğu düzeleyen hükümler düzenlenmiştir. Öngörülen sorumluluk kanuni denetim yükümlülüğünden kaynaklanmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşları “finansal tablo ve raporların” denetiminden SerPK.63/I, “izahname”den

¹ SerPK'nın kapsamına sermaye piyasası araçları, bu araçların ihracı, ihraççılar, halka arz edenler, sermaye piyasası faaliyetleri, sermaye piyasası kurumları, borsalar ile sermaye piyasası araçlarının işlem gördüğü diğer teşkilatlanmış piyasalar, piyasa işleticileri, Türkiye Sermaye Piyasaları Birliği, Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği, merkezî takas kuruluşları, merkezî saklama kuruluşları, Merkezî Kayıt Kuruluşu ve Sermaye Piyasası Kurulu girer. Sermaye piyasası kurumları SerPK.35'de sayılan kurumlardır (SerPK.3/I-t). Buna göre a) Yatırım kuruluşları, b) Kolektif yatırım kuruluşları, c) Sermaye piyasasında faaliyette bulunacak bağımsız denetim, değerlendirme ve derecelendirme kuruluşları, ç) Portföy yönetim şirketleri, d) İpotek finansmanı kuruluşları, e) Konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları, f) Varlık kiralama şirketleri, g) Merkezî takas kuruluşları, ğ) Merkezî saklama kuruluşları, h) Veri depolama kuruluşları, ı) Kuruluş ve faaliyet esasları Kurulca belirlenen diğer sermaye piyasası kurumları, bu kapsama girer. Sermaye piyasası kurumlarının finansal tablolarının hazırlanmasına ve sunulmasına ilişkin SerPK.14 hükümleri kıyasen uygulanır (SerPK.36).

² SerPK Genel Gerekçe, I, 3.

SerPK.10/II, “ara finansal tablolarının” denetiminden SerPK.20/II ve son olarak “kamuyu aydınlatma belgelerinden” dolayı SerPK.32/II hükmü ile sorumlu tutulmuştur.

II. YATIRIMCILARA KARŞI DENETİM RAPORUNDAN KAYNAKLANAN SORUMLULUK

A. GENEL OLARAK

Bağımsız denetim kuruluşlarının SerPK kapsamındaki faaliyetlerinden üçüncü kişilere vermiş olduğu zararlardan kaynaklanan sorumluluğu genel hüküm niteliğindeki SerPK.63/I’de düzenlenmiştir. Sorumluluk finansal tablo ve raporların denetimden kaynaklanmaktadır.

Bu genel sorumluluk hükmü kanunen denetim yükümlülüğü altında olan SerPK’ya tabi kuruluşların sorumluluğunda TTK hükümlerine göre daha özel bir düzenleme niteliği taşıdığı için öncelikle uygulanacaktır.

Sorumluluk hükmüne aykırı olarak düzenlenen raporu imzalayan denetçilerle birlikte raporu imzaladıkları sırada görev aldıkları bağımsız denetim kuruluşları sebep olunan zarardan dolayı müteselsilen sorumludur¹.

Bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğu için iki sebep gösterilmektedir. Bunlardan ilki, finansal tablo ve raporların mevzuata uygun olarak denetlenmemesi (SerPK.63/I-c1), ikincisi denetim raporunda yanlış, eksik veya yanıltıcı bilgilerin bulunmasıdır (SerPK.63/I-c.2).

¹ SerPK Gerekçe, m.63.

B. SORUMLULUK HALLERİ

1. Finansal Tablo ve Raporların Mevzuata Uygun Olarak Denetlenmemesi

Bağımsız denetim kuruluşu finansal tablo ve raporları mevzuata uygun olarak denetlemekle yükümlüdür. Sorumluluk ancak denetim kuruluşunun görevleriyle ilgili denetimlerde geçerlidir.

Sorumluluk sebebi denetlenen şirket tarafından düzenlenen ve kanunen denetlenmesi yükümlülüğü bulunan finansal tablo ve raporların mevzuata aykırı şekilde denetlenmesidir. Denetçinin mevzuata uygun denetim gerçekleştirmesi, ancak denetim sürecinde kanun¹, yönetmelik, tebliğ ve Türk Muhasebe ve Denetim Standartlarına uygun şekilde denetim yapmasıyla mümkündür².

2. Denetim Raporlarının Yanlış, Yanıltıcı ve Eksik Bilgileri İçermesi

Bağımsız denetim kuruluşu hazırladığı denetim raporlarında mevcut olan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgilerden dolayı sorumludur. Bu denetim raporları kanuni denetim yükümlülüğünden dolayı hazırlanan denetim raporları olabileceği gibi izahname veya kamuyu aydınlatma belgeleri için hazırlanan denetim raporları da olabilir.

Bağımsız denetim kuruluşlarının izahnameden (SerPK.10/II) ve kamuyu aydınlatma belgelerinden (SerPK.32/II) sorumluluğu SerPK’da düzenlenmiştir. Zararın denetim raporlarının yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgilere sahip olması nedeniyle ortaya çıkması sorumluluk için yeterlidir³.

a. İzahnamede Yer Almak Üzere Hazırlanan Raporlar

İzahname, kanunda ihraççının ve varsa garantörün finansal durum ve performansı ile geleceğe yönelik beklentilerine, faaliyetlerine, ihraç edilecek veya borsada işlem görecektir sermaye piyasası araçlarının özelliklerine ve bunlara bağlı hak ve risklere ilişkin olarak yatırımcıların bilinçli bir değerlendirme yapmasını sağlayacak

¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. § 8, II, B, 1.

² Ayrıntılı bilgi için bkz. § 7, IV, A.

³ Ayrıntılı bilgi için bkz. § 7, IV, B.

nitelikteki tüm bilgileri içeren kamuyu aydınlatma belgesidir (SerPK.3/I-j). Bu kamuyu aydınlatma belgelerinin, sermaye piyasası araçlarının halka arz edilebilmesi veya borsada işlem görebilmesi için hazırlanması zorunludur (SerPK.5/I). İzahnamenin hazırlanma amacı, yatırımcıların bilinçli bir değerlendirme yapmalarının sağlanmasıdır. Bu amaçla izahnameler yatırımcılar tarafından kolaylıkla anlaşılacak ve değerlendirilecek şekilde sunulmalıdır (SerPK.5/II). İzahname, kamuya sunulan çağrının gerçeği yansıttığı konusunda kamuyu aydınlatmalıdır¹. İzahnamenin düzenlenmesindeki amaç çağrı yapılanların verecekleri kararlara esas teşkil edecek bilgilendirmenin yapılmasıdır.

İzahnamede bulunan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgilerden kaynaklanan zararlardan ihraççılar sorumludur. Ancak zarar ihraççıdan tazmin edilemediği durumlarda, halka arz edenler, ihraca aracılık eden lider aracı kurum, varsa garantör ve ihraççının yönetim kurulu üyeleri kusurlarına ve durumun gereklerine göre zararlar kendilerine yükletilebildiği ölçüde sorumludur (SerPK.10/I).

SerPK.10/II’de düzenlenen “İzahnameden Sorumlu Kişiler” başlıklı hükümde, bağımsız denetim kuruluşlarının izahnamede yer almak üzere hazırladıkları denetim raporlarından SerPK’daki hükümlere göre sorumlu olacağı düzenlenmektedir. Söz konusu sorumluluk bağımsız denetim kuruluşunca izahnamede yer almak üzere hazırlanan raporlar ile sınırlı tutulmuştur².

SerPK’da bağımsız denetim kuruluşları açısından düzenlenen izahnameden kaynaklanan sorumlulukta SerPK.10/II’de yapılan atıf sebebiyle, genel sorumluluk hükmü SerPK.63 uygulanacaktır. Buna göre izahnamede yer almak üzere hazırlanan denetim raporundaki yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgilerden zararın ortaya çıkması durumunda denetim kuruluşunun sorumluluğu ortaya çıkacaktır.

b. Kamuyu Aydınlatma Belgelerinde Yer Almak Üzere Hazırlanan Raporlar

İzahnameden sorumlu olduğu belirlenenler (SerPK.10/I) ile mevzuat uyarınca izahname, pay alım tekliflerinde hazırlanan bilgi formu, özel durum açıklaması, birleşme

¹ **Küng**, Manfred/**Huber**, Felix M./**Kuster** Matthias, Kommentar zum Börsengesetz, 2 Bde, Zürich, 1998, Art. 24 BEHG N. 6 vd.

² SerPK Gerekeçe, m. 10.

ve bölünme işlemlerinde hazırlanacak duyuru metinleri, borsada işlem görme duyurusu ve finansal raporlar gibi SPK'ca kamuyu aydınlatma amacı ile düzenlenmesi öngörülen sair kamuyu aydınlatma belgelerini imzalayanlar veya bu belgeler kendi adına imzalanan tüzelkişiler bu belgelerde yer alan yanlış, yanıltıcı veya eksik bilgilerden kaynaklanan zararlardan müteselsilen sorumludurlar (SerPK.32/I)¹.

Bağımsız denetim kuruluşları ise, kamuyu aydınlatma belgelerinden SerPK çerçevesinde sorumlu tutulmaktadır (SerPK.32/II). İzahnameden kaynaklanan denetim sorumluluğunda olduğu gibi kamuyu aydınlatma belgelerinin denetiminden doğan sorumlulukta da genel sorumluluk hükmü SerPK.63 uygulanır. Bu sebeple bağımsız denetim kuruluşları, görevlerinin kapsamıyla sınırlı olmak üzere, denetledikleri finansal tablo ve raporların mevzuata uygun olarak denetlenmemesi ve denetim raporunda yer alan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgiler nedeniyle ortaya çıkan zararlardan sorumludurlar (SerPK.63/I).

SerPK.32/II'ye göre denetim kuruluşlarının kamunun aydınlatılması için bu hüküm çerçevesinde sunduğu denetim raporu bilgi ve belgeler kamuyu aydınlatma belgesi niteliğindedir. Sorumluluğun temelinde kamuyu aydınlatma belgelerinde yer alan veya bu belgelere dayanak olmak üzere hazırlanan denetim raporları bulunmaktadır.

Kamuyu aydınlatma belgelerinden kaynaklanan sorumlulukta zararla illiyet bağının kurulması, zararın tazmini ve sorumluluktan kurtulma ile ilgili özel düzenlemeler getirilmiştir. Yanlış, yanıltıcı veya eksik bilgiler içeren izahnamenin geçerlilik süresi boyunca diğer kamuyu aydınlatma belgelerinin ise kamuya açıklandığı tarihten hemen sonra, ilk halka arzdan veya borsada satın alınan veya satılan sermaye piyasası araçlarının gerçeğe uygun bilginin ortaya çıktığı tarihten hemen sonra borsada satılması veya satın alınması üzerine yatırımcıların malvarlıklarında zarar meydana gelmesi hâlinde bu maddeye göre ileri sürülecek tazminat talepleri açısından kamuyu aydınlatma belgesi ile zarar arasında illiyet bağı kurulmuş sayılmaktadır (SerPK.32/IV).

Kamuyu aydınlatma belgelerinde yer alan bilgilerin yanlış, yanıltıcı veya eksik olması konusunda bilgi sahibi olmadığını ve bu bilgi eksikliğinin kast veya ağır

¹ İzahname de bir kamuyu aydınlatma belgesi olarak kabul edilir (SerPK.3/I-j).

ihmallerinden kaynaklanmadığını ispatlayan kişiler ise sorumluluktan kurtulacaktır (SerPK.32/III).

Kamuyu aydınlatma belgelerinin yanlış, yanıltıcı veya eksik olmasından kaynaklanan tazminat talebinin reddedilmesi gereken durumlar SerPK’da özel olarak düzenlenmektedir (SerPK.32/V). Sermaye piyasası araçlarının alım veya satımının, kamuyu aydınlatma belgesine dayanmadığı ya da kamuyu aydınlatma belgelerinde yer alan bilgilerin yanlış, yanıltıcı, eksik olduğu bilinmesine rağmen, yapılması halinde tazminat talebi reddedilmelidir. Ayrıca bilgilere ilişkin düzeltmenin, yatırım kararının verilmesinden veya bu belgeye dayanarak işlem yapılmasından önce ilan edilmiş olması, bilgiler yanlış, yanıltıcı veya eksik olmasaydı dahi yatırımcıların zarara uğrayacak olmaları da diğer tazminatın reddi nedenleri arasında sayılmaktadır.

III. ALACAKLI VE PAY SAHİPLERİNE KARŞI HAKSIZ KAR PAYI AVANSI DAĞITILMASINDAN KAYNAKLANAN SORUMLULUK

Bağımsız denetim kuruluşları ara dönem finansal tablolarının gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmamasından veya mevzuat ile muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak düzenlenmemiş olması sebebiyle dağıtılan kar payı avansının doğru olmamasından doğan zararlardan sorumludur (SerPK.20/II).

Bağımsız denetim kuruluşları, SerPK’ya tabi şirketlerin ara finansal tablolarını denetlemekle yükümlüdür. Ara dönem finansal tabloların denetimi sonunda denetim raporu hazırlanır¹. Denetim kuruluşunun sorumluluğu hazırlanan bu ara dönem finansal tablolar denetim raporuyla sınırlıdır (SerPK.20/II-c.1).

Denetim raporuyla sınırlı olan bu sorumluluk ancak kusura veya durumun gereklerine göre zararın bağımsız denetim kuruluşuna yükletilebildiği durumlarda mümkündür. Bu itibarla bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğu kusur sorumluluğu olarak kabul edilmelidir.

¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. § 5, II, C, 1, b.

SerPK'ya göre şirketler ara dönem finansal tablolarına göre kar payı avansı verebilir. Ancak bir hesap döneminde verilecek toplam kâr payı avansı bir önceki yıla ait dönem kârının yarısını aşamaz. Önceki dönemde ödenen kâr payı avansları mahsup edilmeden ilave kâr payı avansı verilmesine ve kâr payı dağıtılmasına karar verilemez (SerPK.20/I).

Bağımsız denetçinin hükümden kaynaklanan sorumluluğu hazırladığı denetim raporuyla sınırlıdır. Sorumluluk, dağıtılan kar payı avansının doğru olmamasından kaynaklanacak zarar şartına bağlıdır. Ancak bağımsız denetim kuruluşunun kar payı avansının doğru olmamasından sorumlu tutulabilmesi iki durumda söz konusu olabilir. Bunlardan ilki ara dönem finansal tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmadığının, ikincisi ise ara dönem finansal tablolarının mevzuat ile muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak düzenlenmediğinin tespit edilememesidir (SerPK.20/II).

A. ARA DÖNEM FİNANSAL TABLOLARININ GERÇEĞİ DÜRÜST BİR ŞEKİLDE YANSITMADIĞININ DENETİM RAPORUNDA TESPİT EDİLEMEMESİ

Bağımsız denetim kuruluşu kar payı avansının dağıtılmasına temel teşkil eden ara dönem finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını tespit etmekle yükümlüdür. Denetim kuruluşu, finansal tabloların gerçeği yansıtmadığını belirlenen standartlar çerçevesinde tespit ettiği takdirde bu durumu açıkça denetim raporunda belirtmelidir.

Denetim kuruluşunun bu durumu tespit edememesi veya tespit etmesine rağmen denetim raporunda açıklamaması denetçinin sorumluluğuna neden olur. Sorumluluk açıkça kusur sorumluluğu olarak belirtilmektedir (SerPK.20/II). Denetçi kusuruna ve halin gereklerine göre zarardan sorumlu tutulmalıdır.

B. ARA DÖNEM FİNANSAL TABLOLARININ MEVZUAT İLE MUHASEBE İLKE VE KURALLARINA UYGUN DÜZENLENMEMESİ

Bağımsız denetim kuruluşunun ara dönem finansal tablolar denetiminden kaynaklanan bir diğer sorumluluk sebebi, finansal tabloları mevzuat ve muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak hazırlama yükümlülüğünün ihlalidir. Ara dönem finansal tabloların mevzuata uygunluğundan, SerPK'nın yanında diğer kanun hükümlerine, SPK ve KGK tebliğlerine; muhasebe ilke ve kurallarına uygunluğundan TMS'na uygunluk anlaşılmalıdır.

Denetim kuruluşu, denetim sürecinde şirket ara dönem finansal tablolarının mevzuat ile muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak düzenlendiğini tespit etmekle yükümlüdür. Bu yükümlülüğünü kusuruyla yerine getirememesi denetim kuruluşunun sorumluluğuna neden olur.

§ 10. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE KARŞI BANKACILIK KANUNU’NDAN KAYNAKLANAN HUKUKİ SORUMLULUĞU

Türkiye’de kurulan mevduat bankaları, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları, yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye’deki şubeleri, finansal holding şirketleri, Türkiye Bankalar Birliği, Türkiye Katılım Bankaları Birliği, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu ve bunların faaliyetleri BanK hükümlerine tâbidir (BanK.2/I)¹. BanK kapsamına giren şirketler ve bunların faaliyetleri hakkında hüküm bulunmayan hallerde genel hükümler tatbik olunacaktır (BanK.2/III).

BanK’na göre bu kanun kapsamındaki şirketler bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenebilir. Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğunda öncelikle DenKHK hükümleri uygulanmaktadır. Ancak DenKHK.23 hükmünde BanK hükümleri saklı tutulmuştur. Bu sebeple bankaların bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirecek olan kuruluşların yetkilendirilmesine, yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına ilgili meslek birliklerinin de görüşü alınarak BDDK’ca karar verilmektedir (BanK.15, 33)². Bu konuda ayrıntılı düzenlemeler BBDY ile yapılmıştır³. Bu Yönetmelik de hüküm ya da açıklık bulunmayan hallerde, KGK tarafından yayımlanan mevzuat hükümleri esas alınmalıdır (BBDY.23/I).

Bağımsız denetim kuruluşlarının denetimden doğan sorumlulukları BanK.33/I’de “Bağımsız Denetim Kuruluşları” başlıklı hükümde düzenlenmektedir. Bu hükme göre denetim kuruluşları, Bankacılık Kanunu uyarınca yaptıkları faaliyetler dolayısıyla üçüncü kişiye karşı verdikleri zararlardan dolayı sorumludur.

Bankalar, KGK’nın ve kuruluş birliklerinin görüşü alınmak suretiyle BDDK’ca belirlenecek usul ve esaslara uygun olarak muhasebe sistemlerinde tek düzeni

¹ Özel kanunlarla kurulmuş olan bankalar hakkında da kanunlarında yer alan hükümler saklı kalmak kaydıyla BanK. hükümleri uygulanır (BanK.2/II).

² BDDK, listede yer alan bağımsız denetim kuruluşlarının bu Kanun kapsamındaki bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmaları neticesinde standart ve mevzuata aykırılıkları tespit edilenleri geçici veya sürekli olarak listeden çıkarmaya yetkilidir. Kurul, yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmalarının sonuçlarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna bildirir (BanK.33).

³ “Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik” RG. 02.05.2015 Sayı.29314.

uygulamakla yükümlüdür. Ayrıca bankalar, KGK’ca yayımlanan muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun olarak tüm işlemlerini gerçek mahiyetlerine uygun surette muhasebeleştirmek ve finansal raporlarını bilgi edinme ihtiyacını karşılayabilecek biçim ve içerikte, anlaşılır, güvenilir ve karşılaştırılabilir, denetime, analize ve yorumlamaya elverişli, zamanında ve doğru şekilde düzenlemek zorundadır (BanK.37/I). Bankalar bilançolarını, kanunî ve yardımcı defter ve kayıtlarını, şubeleri, yurt içi ve yurt dışındaki muhabirleri ile hesap mutabakat sağlamadan kapatamaz (BanK.37/II).

Bankaların iç sistemlerinin, hesap ve kayıt düzeniyle ilgili birimlerinin ve muhasebe sistemlerinin BanK ve ilgili düzenlemelere uyumu, yeterliliği ve etkinliği, bağımsız denetim ile değerlendirilmektedir (BBDY.4/II). Bankaların hesap ve kayıt düzeni ile finansal tablolarının doğruluğunun, güvenilirliğinin tespit edilmesi bağımsız denetimle mümkün olmaktadır. Denetimin amacı bankaların BanK ile yürürlüğe konulan düzenlemelere ve TMS’ye uygunluğu hakkında makul güvence sağlayacak şekilde görüş oluşturulmasıdır (BBDY.4/I). Bankaların denetiminde TDS’de belirlenen gerekli prosedurler uygulanmaktadır (BBDY.4/II).

Bağımsız denetimin sonucu denetim raporunda açıklanır. Bağımsız denetim raporu, TDS’de öngörülen hususlara ilave olarak bankanın iç kontrol sisteminin; finansal tabloların denetimi gerçekleştirilir. Bu kapsamda denetim kuruluşu bu belgelerin belirli kıstaslara tüm önemli yönleriyle uygunluğu hususunda denetim raporu hazırlamakta ve sunmaktadır. Denetim kuruluşunun dikkate alması gereken kıstaslar, Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ve TMS hükümleridir. Bunlara ek olarak denetim konusunun denetiminde BDDK tarafından bankaların hesap ve kayıt düzenine ilişkin yayımlanan diğer düzenlemeler, Kurum genelge ve açıklamalarına uygunluk da denetim kıstası olarak kabul edilmelidir. Denetim kuruluşu denetim kıstaslarının tamamını dikkate alarak denetim konusunu denetlemeli ve tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde denetim raporu hazırlamalı ve sunmalıdır. Ayrıca denetim kuruluşu uygun muhasebe politikalarının seçildiğini ve uygulandığını da denetim raporunda bildirmelidir (BBDY.4/III).

Denetlenen banka, hesap dönemi sonu itibariyle yıllık bağımsız denetimini ve Mart, Haziran ve Eylül ayları sonu itibariyle de ara dönem sınırlı bağımsız denetimini

denetim kuruluşlarına yaptırmakla yükümlüdür (BBDY.4/IV). Ayrıca BDDK'nın Bank uyarınca yürürlüğe konulan düzenlemelerde öngörülen veya kendisi tarafından belirlenen özellik arz eden konularda bankaların bağımsız denetim kuruluşları tarafından özel amaçlı bağımsız denetim gerçekleştirilmesini talep edebilmektedir (BBDY.4/V)¹.

Bankaların genel kurullarına sunacağı yıllık finansal raporlarının bağımsız denetim kuruluşlarınca onaylanması şarttır (Bank.39/II).

Bağımsız denetim sürecinde bağımsız denetim kuruluşu, bilgi sistem denetim faaliyetlerinin karşılıklı olarak denetim kapsamını, incelemelerin türünü, zamanlamasını ve detay seviyesini ve denetim sonuçlarını etkilediğini dikkate almak suretiyle, her iki denetime ilişkin faaliyetleri bütünsel bir yaklaşımla ve etkin şekilde planlayarak yürütmekle yükümlüdür (BBDY.5/I). Bağımsız denetçinin bilgi sistem denetimi sonucunda ulaşılan tespitlerle birlikte, bilgi sistemleri ve bankacılık süreçlerinin ve bu sistem ve süreçlere ilişkin iç kontrollerin uyumluluk, etkinlik ve yeterliliğine ilişkin oluşturulan görüşü, finansal raporlamalara ve bağımsız denetim faaliyetine etkisi yönüyle dikkate alınmalıdır (BBDY.5/II)².

Bağımsız denetim kuruluşları ayrıca mesleğin zorunlu kıldığı mesleki ilkelere ve BBSDY³ ile BDYFY⁴'de belirlenen denetim ilkelerine uyarak, bankaların, bilgi sistemleri ve bankacılık süreçleri içerisinde yer alabilecek riskleri ve zayıflıkları dikkate alarak ve mesleki şüphecilik çerçevesinde bir denetim planı hazırlamak, denetlenene sunmak ve uygulamak zorundadır. Bu denetim sonucunda bağımsız denetim kuruluşu bilgi sistemleri denetimi raporunu hazırlar. Bu raporlarda banka yöneticilerinin

¹ BDDK, özel amaçlı bağımsız denetimin bankanın yıllık ve ara denetimlerini gerçekleştirenden farklı bir bağımsız denetim kuruluşunca yapılmasını talep etmeye yetkilidir. (BBDY.4/VII)

² Bankalarda bağımsız bilgi sistemleri denetimi yapacak kuruluşun, söz konusu bankanın aynı dönem finansal mali tablolarının denetimini yapan kuruluş olması şartı getirilmiştir. Bağımsız denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilen bilgi sistemleri denetimlerinin her yıl yapılması, denetim kapsamına, genel kontrollere yönelik olarak yürütülen ve Yönetmelikte "Bilgi Sistemleri Denetimi" olarak anılan bölümünün iki yılda bir, bankacılık faaliyetlerine ilişkin kontrollere yönelik yürütülen ve Yönetmelikte "Bankacılık Süreçleri Denetimi" olarak anılan bölümünün ise her yıl yapılması hükmüne bağlanmıştır.

³ Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik, RG.13.01.2010, Sayı: 27461.

⁴ Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik, RG.01.11.2006, Sayı: 26333.

açıklamaları yeterli denetim kanıtı olarak kabul edilmez (BBSY.20/I). Bilgi sistem denetim raporu, bilgi sistemleri ve bankacılık süreçleri üzerinde değerlendirmelere yer verilen ve denetçinin kanaatinin net bir dille yazılı olarak açıklandığı metindir. Denetim raporunun hazırlanmasında önemlilik kavramı dikkate alınır. Denetçinin görevi, bilgi sistemleri ve bankacılık süreçleri üzerindeki kontroller hakkında denetim kanıtlarını toplayıp incelemek, değerlendirmek ve bu kanıtlar üzerinde bir sonuca ulaşarak denetim hakkında kanaat oluşturmaktır (BBSY.40).

BanK’na göre yapılan bir diğer denetimse banka yıllık faaliyet raporunun denetimidir. BanK.40 ve “Bankalarca Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanmasına ve Yayınlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” uyarınca bankalarca düzenlenen yıllık faaliyet raporunun, ilgili olduğu hesap dönemi sonu itibarıyla bağımsız denetim gerçekleştiren bağımsız denetim kuruluşu tarafından denetlenmesi ve rapor hakkında görüş bildirilmesi zorunludur (BBDY.21).

Bağımsız denetim kuruluşları BanK’na göre sır saklamakla yükümlüdür (BanK.73). Kuruluşun ortakları ile kilit yöneticilerinin ve bağımsız denetçilerinin bağımsız denetim faaliyetleri dolayısıyla öğrenecekleri BanK.73 kapsamında sır niteliğindeki bilgilerin korunmasına yönelik her türlü tedbiri almak (BBDY.22/I), yetkili kılınan merciler dışında hiçbir gerçek veya tüzel kişiye açıklayamamakla yükümlüdür (BBDY.22/II).

BanK ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde bağımsız denetim kuruluşuna verilen yükümlülüklerden birinin ihlali denetçinin sorumluluğuna neden olur.

§ 11. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN ÜÇÜNCÜ KİŞİYE KARŞI HAKSIZ FİİL HÜKÜMLERİNDEN KAYNAKLANAN HUKUKİ SORUMLULUĞU

Denetlenen şirketin bağımsız denetimden kaynaklanan zararları denetim sözleşmesi hükümlerine ve bağımsız denetçinin sorumluluğuna ilişkin özel kanun hükümlerine dayanılarak tazmin edilebilir. Denetlenen şirketin dayanabileceği kanundaki sorumluluk hükümlerinden biri de TBK'daki haksız fiil hükmüdür. Ancak denetlenen şirketler sözleşme hükümlerine göre zararlarının tazminini talep etmeyi öncelikle tercih etmektedir. Zira sözleşme sorumluluğu hükümleri denetlenen şirketler açısından haksız fiil hükümlerine göre daha elverişli imkânlar sunmaktadır.

Gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından zarar gören üçüncü kişi açısından denetçinin sorumluluğuna yönelik özel kanun hükümleri ve TBK'da düzenlenen haksız fiil hükümleri denetlenen şirkete göre daha büyük önem taşımaktadır. Zira bağımsız denetimden zarar gören üçüncü kişi ile bağımsız denetçiler arasında doğrudan bir denetim sözleşmesi olmaması bu hükümlerden yararlanmayı engellemektedir.

Menfaat sahibi üçüncü kişinin haksız fiil sorumluluğuna dayanabilmeleri hukuka aykırılığın, zararın, kusurun ve uygun illiyet bağının varlığına bağlıdır. Ancak menfaat sahibi üçüncü kişinin zararlarının, denetçinin hukuka aykırı ve kusurlu davranışından kaynaklandığını ispat etmeleri oldukça güçtür. Zira menfaat sahibi üçüncü kişi, şirket finansal tablolarını ve buna kaynaklık eden belge ve defterleri, denetim kanıtlarını, denetçinin çalışma kâğıtlarını inceleme imkânından çoğunlukla yoksundur. Bu durum haksız fiil hükümlerine dayanarak zararın tazmini imkânını oldukça kısıtlamaktadır¹.

Bağımsız denetçinin üçüncü kişiye karşı sorumluluğunun haksız fiil hükümlerine göre talep edilebilmesi ancak TBK.49/I veya TBK.49/II hükümlerinden birine dayanılması halinde mümkündür. Bağımsız denetçi haksız fiil hükümlerine göre üçüncü kişiye verdiği zararlardan dolayı hukuka aykırı davranışlarından (TBK.49/I) veya kasten ahlaka aykırı davranışlarından (TBK.49/II) dolayı sorumludur.

¹ Bilgi vermeden dolayı üçüncü kişiye karşı sorumlulukta haksız fiil hükümlerine dayanmanın elverişsizliği hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **Kırca**, 57.

I. HUKUKA AYKIRILIKTAN KAYNAKLANAN SORUMLULUK

A. GENEL OLARAK

Haksız fiil sorumluluğunda hukuka aykırılık halinde zararın karşılanmasına yönelik genel düzenleme TBK.49/I'dir. Doktrinde söz konusu düzenleme çerçeve hüküm olarak kabul edilmektedir¹. Doktrinde hâkim görüş hukuka aykırılığı, başkasına zarar vermeyi yasaklayan veya zararlı sonucu önlemek amacıyla belirli bir davranışı emreden hukuk kurallarına aykırı davranış olarak tanımlamaktadır². Bu görüşe göre başkasının hukukça korunan bir varlığına müdahaleyi yasaklayan veya böyle bir müdahaleden kaçınmayı emreden hukuk normunu ihlal eden davranış sonucu zarar ortaya çıkarsa hukuka aykırılık gerçekleşmiştir³.

Hukuka aykırılığın belirlenmesinde genel kabul gören görüş objektif hukuka aykırılık teorisidir. Bu teoriye göre üzerinde mutlak hak bulunan değerler korunmaktadır⁴. Zarar gören mutlak hak niteliğindeki değerler herhangi bir koruyucu kanun hükmüne gerek kalmaksızın tazmin edilmelidir. Bu korumayı amaçlayan davranış normlarına temel davranış normları denilmektedir⁵. Normlardan birinin ihlali hukuka aykırılığı oluşturur⁶. Ayrıca hukuka aykırılığın kanun hükmüyle gerekçelendirilmesi gerekmez⁷. Temel davranış normları, başkasının vücut bütünlüğünü, aynı hakları, sosyal kişiliği ihlal edilmesini, dürüstlük kuralına aykırı davranılmasını yasaklayan davranış

¹ Eren 586; Oğuzman, Kemal / Öz, M. Turgut, Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt 2; Vedat Kitapçılık, Gözden Geçirilmiş 10. Bası, İstanbul 2013, 11.

² Eren 586.

³ Eren 586.

⁴ Eren 596, Tandoğan, Mesuliyet 18; Oğuzman/Öz, Genel Hükümler Cilt 2, 14; Atamer, Yeşim, Haksız Fiillerden Doğan Sorumluluğun Sınırlandırılması, Özellikle Uygun Nedensellik Bağı ve Normun Koruma Amacı Kuramları, İstanbul 1996, s.25; Kırca 14.

⁵ Eren 596, Kırca 15.

⁶ Eren 592-593.

⁷ Brehm, Ronald, Schweizerisches Zivilgesetzbuch, Das Obligationenrecht, Bd. VI, 1. Abteilung, Allgemeine Bestimmungen, 3. Teilbd., 1. Unterteilbd. Die Entstehung durch unerlaubte Handlungen, Komm. Zu Art. 41-61 OR, 2. Überarbeitete Aufl., Bern 1998, Art. 41 OR, N.35; Kırca 15.

normlarıdır¹. Ancak bağımsız denetim sonuçlarının gerçeği yansıtmaması sonucunda ortaya çıkacak saf malvarlığı zararı temel davranış normlarının ihlalinin kaynaklanmaz.

Buna rağmen saf malvarlığı zararının hukuka aykırılık durumlarından temel davranış normlarının ihlali sebebiyle sorumluluk doğurabilmesi için üç görüş ileri sürülmektedir. İlki, dürüstlük kuralına aykırı davranışın hukuka aykırılık olarak kabul edilmesi, dürüstlük kuralına aykırı olarak verilen yanlış bilginin, kamuya açıklanan yanlış belge ve yazıların hukuka aykırı sayılması gerektiği yönündedir². İkinci görüş, objektif özen yükümüne aykırılığın hukuka aykırı sayıldığı, zararın objektif özen yükümünü ihlal etmesi durumunda sorumluluğun doğacağını ifade eden görüştür. Üçüncü görüş ise genel davranış yükümlerine aykırılığı esas alan görüştür³. Bu görüşler temel davranış normlarının ihlali nedeniyle bağımsız denetçinin bilgi vermeden dolayı doğacak zararın karşılanabileceğini ileri sürmesine karşın, büyük eleştirilere uğramıştır⁴. Özellikle bağımsız denetçinin üçüncü kişiye karşı sorumluluğunun temel sebebi olan gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından kaynaklanan zararların mutlak hakların ihlalinin doğan zararlar dışındaki zararlardan kabul edilmektedir⁵. Ancak objektif hukuka aykırılık teorisine göre zararlar temel davranış normlarına göre korunmasa dahi malvarlığı değerlerini ve saf malvarlığı zararlarını koruyan özel bir koruma normu düzenlendiği takdirde zararların tazmini mümkün olur⁶. Bu özel koruma normuna dayanılarak zararın tazminindeki amaç genellikle ekonomik bir menfaatin korunmasıdır.

¹ **Atamer** 25. BGB. 823 hükmüne göre, hayat, sağlık, hareket hürriyeti, mülkiyet gibi mutlak haklar kabul edilir ve bu hakların ihlali hukuka aykırılık kabul edilir. BGB.823/I'de bu husus "kasten veya ihmâl ile bir başkasının bedenini, sağlığını, özgürlüğünü, mülkiyetini veya bunun gibi bir başka hakkını ihlal eden kimse"nin zararının tazmin edileceği belirtilerek düzenlenmiştir.

² **Keller, Max/Gabi, Sonja**, Das schweizerische Schuldrecht Bd. II, Haftpflichtrecht, 2. Aufl., Basel und Frankfurt am Main 1988. S.39; **Eren** 592; **Kırca** 41; **Atamer** 25.

³ **Werro, Franz**, Die Sorgfaltspflichtverletzung als Haftungsgrund nach Art. 41 OR, ZSR 1997, s.343; **Kırca** 43.

⁴ Gerçeği yansıtmayan bir bilginin sahip olduğu konum itibarıyla özel bir konuma sahip olan kişi tarafından aktarılması ve bu bilgilerin alıcılar nezdinde muhtemelen ağır neticeler doğurabilecek nitelikte olması, federal yüksek mahkeme tarafından yazılı olmayan bir davranış normunun ihlali olarak nitelendirilmekte OR.41 anlamında hukuka aykırı olarak nitelendirilmektedir. **Flühmann** 28. Ayrıntılı eleştiriler için bkz. **Kırca**, 52 vd.

⁵ **Ebke**, Wirtschaftsprüfer 44; **Sommerschuh**, Nicole, Berufshaftung und Berufsaufsicht: Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte und Notare im Vergleich, Baden, 2003 s.212; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.93.

⁶ **Oftinger/Stark**, I, § 4, N. 30, 32; **Eren** 595; **Atamer**, Haksız Fiil 26; **Kırca** 15,

B. ÖZEL KORUMA NORMUNUN İHLALİ

1. Genel Olarak

Gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından yararlanan üçüncü kişinin uğradığı zarar, saf malvarlığı zararıdır. Saf malvarlığı zararı, şahsa ve şeye verilen zarardan farklıdır. Zarar görenin malvarlığı ve ticari ekonomik menfaatlerinden kaynaklanır¹. Zarar, mutlak hakların ihlali anlamına gelmediğinden diğer zararlardan olduğu da kabul edilebilir². Malvarlığı zarar görenler, zararlarının tazminini ancak zarar veren davranış özel koruma normunu ihlal ettiği takdirde TBK.49/I'e göre hukuka aykırılığı ileri sürerek talep edebilir³. Kabul gören yaklaşıma göre, gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından zarar görenlerin zararının haksız fiil hükümlerine göre tazmini için özel koruma içeren bir hukuk normu bulunmalıdır⁴. Özel koruma içeren hukuk normu ile zararların tazmini, haksız fiil sorumluluğunda kabul gören objektif hukuka aykırılık teorisine ve normun koruma amacı teorisine de uygundur⁵.

¹ Eren 597.

² Eren 596; Buna karşılık malvarlığı zararlarının diğer zararlar içine girdiği hususunun tartışmalı olduğu hususunda bkz. **Ebke**, Wirtschaftsprüfer 44; **Sommerschuh** 212; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.93.

³ **Oftinger/Stark**, I, § 4. N. 30; **Keller/Gabi**, II, 37, s. 18. TBK.49/II'de yer alan "Zarar verici fiili yasaklayan başkaca bir hukuk kuralı" düzenlemesine göre, bağımsız denetçinin denetim sözleşmesine taraf olmayan üçüncü kişiye karşı sorumluluğu, ancak bahse konu zarar gören menfaat sahiplerinin korunmasına yönelik bir düzenlemeyi ihlal etmeleri halinde ortaya çıkar.

⁴ **Kötz/Wagner** 92; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn 94.

⁵ Alman mahkemesi bağımsız denetçinin denetim sonuçlarından sorumluluğunda normun koruma amacı teorisinin uygulanması hakkındaki bir kararında (BGH'nin III. Özel Hukuk Dairesi, 2.4.1998 tarihli kararı, BGH NJW 1998, 1948; **Canaris**, Die Reichweite der Expertenhaftung gegenüber Dritten, ZHR 163, 1999 (Expertenhaftung) s.206; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn 98); Özel koruma normu olduğu iddia edilen WPO.43/I hükmünün bu niteliği taşımadığını, ifade eder. Kararın devamında özel koruma normunun varlığının kabul edilmiş olması halinde, denetim sözleşmesinin üçüncü kişi lehine koruyucu etkisine dair uzun ve ayrıntılı açıklamalar ile bilgi vermeden kaynaklanan sorumluluk ile haksız fiil sorumluluğunu bir kenara bırakılacağı, bunların yerine sadece BGB.823/II'deki hakkı WPO.43/I-c.1'e dayalı olarak kabul edileceği ve davalı bağımsız denetçinin ihmalden kaynaklanan sorumluluğun dahi tazmin edilmesi gerekeceği sonucuna ulaşmıştır (**Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn 98). Bu mahkeme kararı değerlendirdiğinde, bağımsız denetçinin sorumluluğu için koruyucu norm içeren hükmün varlığı durumunda zarar gören üçüncü kişinin zararının tazmini için sözleşme benzeri sorumluluk yollarına başvurmaya gerek olmaksızın bağımsız denetçinin kasten ahlaka aykırı olarak verdiği zararlardan dışında ihmalen verdiği zararlar sebebiyle de zararın tazmininin talep edebileceği anlaşılr.

Söz konusu özel koruma normları özel hukuk, ceza hukuku veya idare hukukundan kaynaklanan zarar görenin korunmasını amaçlayan hükümler olabilir¹. Yargıtay'da özel koruma normunu isabetli olarak uygulamaktadır².

Bir kanun hükmü ihlal edildiğinde, özel koruma normu niteliğine sahip olabilmesi ancak bireylerin yararını koruma amacı gütmesi halinde mümkündür³. Zarar verilen değer koruma normunu içeren Kanun'un korumayı amaçladığı bir menfaat olmalı⁴, zarar görenin kanun tarafından korunacak çevre içinde bulunmalıdır⁵. Bu şartlar gerçekleştiği takdirde bir kanun hükmünün ihlali özel koruma normunun ihlali kabul edilebilir ve TBK.49/I anlamında hukuka aykırılık gerçekleşir.

Bağımsız denetimden kaynaklanan malvarlığı zararlarının TBK.49/I'e göre tazmini konusunda bir kanun hükmü düzenlendiğinde, hüküm gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından kaynaklanan zararların tazminini ve zarar gören üçüncü kişinin korunmasını amaçlamalıdır. Hükme dayanarak tazmin edilecek zararlar ve hükmün koruma çevresi ise yorum yoluyla tespit edilebilir⁶.

2. Bağımsız Denetimde Üçüncü Kişiyi Koruyan Özel Normlar

Üçüncü kişinin bağımsız denetim sonuçlarından doğan zararlarının tazmin edilmesi hususundaki koruma normları, ticaret kanunu, ceza kanunu veya başkaca kanunlarda düzenlenebilir. TTK'daki "Denetçinin Sorumluluğu", "Sır Saklamadan Sorumluluk", DenKHK'daki "Denetimden Doğan Sorumluluk" ile SerPK ve BanK'daki

¹ Honsell § 4, N. 27; Kırca 20.

² YHD. 13.3.1979, 5312/3193 (YKD. 1979, Sa. 1, 28)

³ Eren 597.

⁴ Atamer 80.

⁵ Atamer 80.

⁶ Normun koruma amacının belirlenebilmesi, hükmün içeriğindeki emir ve yasak hükümlerinin dikkatle incelenmesini gerektirir. Koruma normunun uygulanabilmesi, engellenmek istenen davranış sonucu zararın ortaya çıkmasına bağlıdır. Atamer 80. Kanun hükmünün genel veya tesadüfî bir koruma içermesi koruma normunun uygulanması için yeterli sayılmaz. Larenz Karl/Canaris, Claus-Wilhelm, Lehrbuch des Schuldrechts, Zwieter Band, Besonderer Teil, 2. Halbband, 13. neu Aufl. München 1994, s.442-443; Kırca 21. Bu aşamada kanun koyucunun tarihsel iradesi dikkate alınmalıdır. Normun korumaya yöneldiği kişinin belirlenmesinde hükmün içerik itibarıyla başka amaçları olsa da, bunun yanında en azından bir bireyin korunmasına hizmet etme fonksiyonuna bakılır. Burada ilgili hükmün kişinin işine yarayacak etkiye sahip olmasından ziyade kanun koyucunun iradesinin kişiye hukuki koruma sağlamaya yönelmesi aranır. BGH, NJW 1976, 1740; OLG Saarbrücken BB 1978, 1434, 1436; Ebke, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn 94.

bağımsız denetimde sorumluluğu düzenleyen hükümler koruma normu olarak değerlendirilmelidir. Hükümlerin değerlendirilmesinde normun koruma amacı teorisine göre zarar görenin korunması amaçlanan kişilerden olması, zarar verilen değer korunmak istenen bir değer olması ve oluşan zararın engellenmesi amaçlanan davranış sonucu meydana gelmiş olması hususları dikkate alınmalıdır¹.

a. TTK Hükümlerindeki Özel Koruma Normları

TTK'da bağımsız denetçinin sorumluluğu iki hükümde düzenlenmektedir (TTK.404, 554). Her iki hükmün özel koruma normu olduğu anlaşılmaktadır. Ancak hükümlerde sorumluluğun belirtilen koruma çevresi dışındaki üçüncü kişileri de koruma etkisi ülkemizde yeterince tartışılmamıştır². Bu hususta Alman hukukunda TTK.404 hükmüne kaynaklık eden sorumluluk hükmünün özel koruma normu niteliği hakkındaki tartışmalardan yararlanılabilir. Bu konudaki genel yaklaşım TTK.404/I-c.1'deki hükmün kaynağı olan bağımsız denetçiye tarafsız ve dürüst denetim gerçekleştirmekle yükümlü kılan § 323 HGB hükmünün, haksız fiil hükmü olan § 826 BGB anlamında § 323 HGB hükmünün sınırlandırılan çevre (denetlenen şirket ve bağlı şirket) dışında özel bir koruma normu niteliği taşımadığı yönündedir³. Normun koruma amacı tartışılırken dikkate alınması gereken bir diğer husus da TTK.404'e göre sorumluluk çevresi içinde bulunan bağlı şirketlerin hangi açıdan koruma hükmüne dayanabileceğidir. Çünkü bağlı şirketlerin hükümde koruma çevresinin içine alınmasındaki asıl sebep, denetimin dürüst ve tarafsız şekilde yapılmasından ziyade sır saklama yükümlülüğünün ihlal edilmemesidir. Bu açıdan bakıldığında normun koruma amacı sadece denetçinin bağlı şirketin sırlarını saklama yükümlülüğünü ihlal etmesi sebebiyle geçerlidir.

¹ **Atamer** 80.

² **Kırca** 25.

³ **Ebke**, Wirtschaftsprüfer 47; **Sommerschuh** 212; BGH, BB 1961, 652; OLG Celle WPK-Mitt. 2000, 258, 259; OLG Karlsruhe ZIP 1985, 409, 412; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.96. TTK.404 hükmünün kaynağı niteliğindeki hükmün özel koruma normu olabilmesi için hükmün yorumlanması ile ilgililerin menfaatlerinin ihlali sonucu ortaya çıkacak zarardan koruması gerekir. TTK.404/I-c.1 ve 2'de genel bir yükümlülük olarak denetimin dürüst, tarafsız yapılmasının ve sır saklama yükümüne uyulmasının zorunlu tutulduğu görülmektedir. Ancak TTK.404/I-c.3'de yükümlülüklerin ihlali durumunda sadece denetlenen şirketin ve bağlı şirketlerin zararlarının karşılanacağı ifade edilir. Hüküm ilk iki cümlesi tüm ilgililerin menfaatlerini korumayı amaçlarken, TTK:404/I-c.3'deki hüküm ile sadece şirket ve bağlı şirketlerin menfaatlerini koruma ile sınırlandırılır. Normun koruma amacına giren çevre denetlenen şirket ve bağlı şirket olarak belirlenir.

TTK.554’de düzenlenen hükmün koruma normu niteliği de Türk hukukunda yeterince tartışılmamıştır¹. Bu hükümle ilgili olarak genel haksız fiil hükümlerine başvurulmasının mümkün olduğu yönünde görüşler ileri sürülmüştür². İsviçre hukukunda TTK.554 hükmünün kaynağı olan OR.755’in koruma normu niteliği hususunda yapılan tartışmalarda, normun üçüncü kişiyi koruma amacı taşıdığı, kanundaki denetim kuruluyla ilgili hükümlerinde bu amaçla düzenlendiği³, denetim organının asıl yükümlülüğünün denetlenen şirket dışındakilerin menfaatlerinin korunması olduğu ifade edilmiştir⁴.

b. DenKHK - SerPK – Bank Hükümlerindeki Özel Koruma Normları

Bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, denetlemek amacıyla DenKHK çıkarılmıştır. DenKHK ile finansal bilgi kullanıcılarına güvenilir bilgiler sunmasını sağlayacak sağlıklı bir denetim sistemi kurulması hedeflenmektedir. DenKHK’da bu amacın gerçekleştirilmesine yönelik olarak bağımsız denetçinin hukuki sorumluluğu hususunda DenKHK.24’de düzenleme yapılmıştır.

Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu ile ilgili olarak DenKHK.24 hükmüne benzer mahiyette hükümler SerPK’da da öngörülmüştür. Bağımsız denetim kuruluşu “finansal tablo ve raporların” denetiminden kaynaklanan zararlardan SerPK.63/I’e göre, “izahname”den kaynaklanan zararlardan SerPK.10/II’e göre, “ara finansal tablolarının” denetiminden kaynaklanan zararlardan SerPK.20/II’e göre ve “kamuyu aydınlatma belgelerinden” kaynaklanan zararlardan SerPK.32/II’e göre sorumlu tutulmuştur. Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu düzenleyen SerPK’daki söz konusu hükümler koruma normu olarak kabul edilmektedir⁵. Zira halka açık anonim şirketlerin finansal tabloları ve finansal bilgilerinin tam ve doğru biçimde

¹ TTK.554’ün koruma normu olduğu hakkında ayrıca bkz. **Köksal** 300.

² **Çamoğlu**, Ersin, Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, 2. Bası İstanbul 2007, s.134; **Helvacı**, Mehmet, Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğu, İstanbul 1995; s.91; **Kırca** 26; **Forstmoser**, Verantwortlichkeit des Revisors, Rn. 306; **Böckli** 36; **Moser** 203.

³ **Forstmoser**, Peter, Verantwortlichkeit des Revisors nach Aktienrecht, Zürich 1997, s.86; **Kırca** 27.

⁴ **Kırca** 28.

⁵ **Kırca** 21.

kamunun bilgilendirilmesini sağlamak amacıyla yapılmakta ve kamuya da duyurulmaktadır. Hüküm değerlendirildiğinde kanun koyucunun amacının bu denetlenen finansal tablolara ve bilgilere güvenerek işlem yapan üçüncü kişinin korunmasını amaçladığı görülmektedir. Bu sebeple hazırlanan raporlara güvenerek yatırım yapan üçüncü kişi TBK.49/I'e dayanarak haksız fiil sorumluluğuna başvurabilir¹. BanK.33'de bağımsız denetim kuruluşlarının BanK çerçevesinde yaptığı işlerden dolayı üçüncü kişiye karşı sorumlu olduğu açık olarak düzenlenmiştir. Hükümün koruma amacı finansal tablolara güvenen üçüncü kişilerin korunması ve bankaların malvarlığının korunması suretiyle üçüncü kişilerin zarar görmelerinin engellenmesidir. Bu nitelikleri gereği hüküm özel bir koruma normudur.

Hükümlerde bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler sebebiyle doğacak zararlardan dolayı sorumlu tutulurken, herhangi bir şekilde hangi zararların söz konusu olduğu hakkında bir ayırım yapılmadığı görülür. Hükümlerde koruma normunda bulunması gereken, kanun koyucunun koruma emri ve bu emre uyulmadığı takdirde bunun yaptırımını açıkça ifade edilmektedir. Ayrıca hükümün amacının denetlenen şirketle birlikte bağımsız denetçiye veya bağımsız denetim kuruluşuna güvenerek işlem yapan ve bundan zarar gören üçüncü kişiyi korumak olduğu anlaşılmaktadır.

DenKHK.24, SerPK'daki ve BanK.33'deki sorumluluk hükümlerinin şartları gerçekleştiği takdirde bu hükümlerin ihlalden dolayı yalnızca bu hükümlerin dikkate alınmasıyla zararın tazmini talep edilebileceği gibi TBK.49/I'e dayanarak da zarar tazmini mümkündür. Ancak bu genel hükme dayanılması durumunda dahi koruyucu özel norma ilişkin sınırlamaların dikkate alınması gerekmektedir.

c. Cezai Nitelikteki Özel Koruma Normları

Bağımsız denetimden doğan zararlar dolayısıyla üçüncü kişinin zararının TBK.49/I hükümüne göre tazmin edilebilmesi için üçüncü kişinin ekonomik menfaati bir koruma normu ile güvence altına alınmalıdır. Bağımsız denetçinin denetim faaliyeti sürecinde ve sonrasında cezai hükümlerin ihlal edilmesi de söz konusu olabildiğinden,

¹ Kırca 23.

ihlal edilen cezai hükümlerin TBK.49/I anlamında özel koruma normu olarak kabul edilmesi mümkündür. Bağımsız denetçi tarafından ihlal edilen koruma normu niteliğindeki cezai hükümler, ceza kanununda bulunabileceği gibi ticaret, sermaye piyasası veya bankacılık kanunlarında da bulunabilir¹.

Konumuz açısından koruma normu niteliği taşıyan cezai hükümlerden TCK.164 dikkate değerdir. “Şirket veya Kooperatifler Hakkındaki Yanlış Bilgi” başlıklı hüküm ile “Bir şirket veya kooperatifin kurucu, ortak, idareci, müdür veya temsilcileri veya yönetim veya denetim kurulu üyeleri veya tasfiye memuru sıfatını taşıyanlar, kamuya yaptıkları beyanlarda veya genel kurula sundukları raporlarda veya önerilerde ilgililerin zarara uğramasına neden olabilecek nitelikte gerçeğe aykırı önemli bilgiler verecek veya verdirecek olurlarsa altı aydan üç yıla kadar hapis veya bin güne kadar adlî para cezası ile..” cezalandırılacağı düzenlenmektedir. Hükümde cezai olarak sorumlu tutulabileceklerden biri de denetçilerdir². Denetçiler bu cezai hükümle, kamuya yapmış oldukları beyanlar, genel kurula sundukları raporlar veya öneriler ile ilgilileri zarara uğratabilecek gerçeğe aykırı bilgiler vermeleri veya bir aracı vasıtasıyla verdirmeleri durumunda cezai olarak sorumlu tutulmaktadır. Bu niteliği itibariyle hüküm zarar gören üçüncü kişi açısından koruma normu olarak değerlendirilmelidir.

Ayrıca bağımsız denetçi TCK.157’de düzenlenen dolandırıcılık hükmüne göre, hileli davranışlarla bir kimseyi aldatıp, onun veya başkasının zararına olarak kendisine veya başkasına bir yarar sağladığı takdirde ve özellikle TCK.158’de ifade edilen nitelikli dolandırıcılık şekillerinden kredi dolandırıcılığında cezai anlamda sorumlu tutulmaktadır³. Bağımsız denetçinin TCK.156’da düzenlenen görevi kötüye kullanma, TCK. 227’de düzenlenen özel belgede sahtecilik⁴, TCK.161 ve 162’ye göre iflasa neden olma⁵, TCK.239’da düzenlenen ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki

¹ **Ebke**, Wirtschaftsprüfer, 46; **Winkeljohann/Feldmüller**, BeckBilKomm, § 323 HGB, Rn. 174; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 95.

² TCK’nın yürürlüğe girdiği dönemde, denetim anonim şirketlerde “murakıplar” tarafından gerçekleştirilmesine rağmen kanun koyucunun “murakıplar” olarak ifade etmek yerine denetim faaliyeti üstlenenlere “denetim kurulu” şeklindeki düzenlenmesinden, burada şirkette denetim faaliyetinde bulunan denetçilerin kastedildiği anlaşılr.

³ LG Mönchengladbach NJW-RR 1991, 415, 417, 418; Alman hukukunda sermaye artırımında dolandırıcılık suçu da özel olarak düzenlenmiştir. **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn 95.

⁴ **Staub/Habersck/Schürnbrand**, § 323 HGB, Rn. 68; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn 95.

⁵ **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn 95.

bilgi veya belgelerin açıklanması¹ ceza kanununda bağımsız denetçinin sorumlu tutulabileceği hükümlerdir. Bağımsız denetçi SerPK.106 hükmünde ifade edilen bilgi suistimali suçu², SerPK.107/II’de belirtilen piyasa dolandırıcılığı, yasal defterlerde, muhasebe kayıtlarında ve finansal tablo ve raporlarda usulsüzlük başlıklı SerPK.112/II-ç hükmüne göre yanlış veya yanıltıcı bağımsız denetim ve değerlendirme raporu düzenleme suçu da denetçinin cezai sorumluluğunu gerektirmektedir. BanK.156’da da gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğini bildiği halde belgeleri onaylayan bağımsız denetim kuruluşu görevlilerinin cezai sorumlulukları düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler bağımsız denetçi açısından özel koruma normu olabilecek cezai hükümleri oluşturmaktadır³.

Cezai hükümlerin özel koruma normu olarak kabul edilebilmesi, ceza kanunlarının genel amacı olan kamu yararını koruma yanında dolaylı olarak da olsa bundan zarar gören ilgililerin ekonomik menfaatlerinin de korunması amacıyla kaynaklanmaktadır. İhlal edilen cezai hüküm, bağımsız denetimden zarar görenlerin menfaatini koruma amacı gütmeyişi takdirde, TBK.49/I’e göre hukuka aykırılık unsurunun varlığı kabul edilmemelidir⁴.

Ancak ihmalen yapılan bir davranıştan dolayı bu özel cezai koruma normlarına dayanarak zararın tazmininin talep edilmesi genellikle mümkün olmaz⁵. Zira söz konusu cezai hükümlerde çoğu zaman suç teşkil eden davranışın kasten yapılması şartı aranmaktadır. Bu açıdan bakıldığında bu ceza hükümlerin koruma normu niteliğine sahip olduğu durumlar, aynı zamanda TBK.49/II uyarınca kasten ahlaka aykırı bir davranış niteliği de taşıyacağından bu hükme dayanma imkânı da her zaman mevcuttur.

3. Özel Koruma Normu Olarak Kabul Edilmeyen Bazı Düzenlemeler

Özel koruma normu olarak kabul edilmeyecek düzenlemelerden ilki BDY içinde bulunan mesleki etik boyutuyla bağımsız denetçilerin uyması gereken hükümler

¹ **Winkeljohann/Feldmüller**, BeckBilKomm, § 323 HGB, Rn. 175; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn 95.

² OLG Celle, WPK-Mitt. 2000, 258, 259; OLG Karlsruhe WM 1985, 940, 944; **Baumbach/Hopt/Merkt**, § 332, Rn. 1; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn 95.

³ **Sommerschuh**, 212; **Baumbach/Hopt/Merkt**, § 323 HGB, Rn. 8; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn 95.

⁴ **Eren** 597.

⁵ **Mirtschink** 132; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn 95.

(BDY.21) TBK.49/I anlamında bir koruma hükmü olarak kabul edilmemektedir¹. Ülkemizde bu yönde henüz bir tartışma olmamakla birlikte Alman öğretisinde bu yönetmeliğin bağımsız denetçinin faaliyetlerini tanımlayan bir meslek hukuku düzenlemesi olduğu, etik değerleri ihtiva ettiği ve ihlali durumunda ise bağımsız denetçinin meslek hukuku çerçevesinde yaptırıma tabi olacağı kabul edilmektedir².

Meslek kuruluşlarınca belirlenen meslek ilkeleri de bu kapsamda incelenebilir. Bu düzenlemelerle genelde mesleki faaliyetlerdeki özen ve etik yükümlülüklerin somutlaştırılması söz konusudur. Bu niteliği itibarıyla meslek ilkeleri de sadece mesleki anlamda düzenleyici vafsa sahip olurlar ve bu nedenle TBK.49/I anlamında koruyucu kanun düzenlemesi olarak kabul edilmezler. Zira meslek örgütlerinin yaptığı düzenlemeler “genel ve özel mesleki yükümlülüklerin yaratılması” ile sınırlıdır. Bu örgütler kendi üyeleri bakımından düzenleme yapmaya yetkili olup, yapılan düzenlemeler sadece odanın iç ilişkileri bakımından sonuç doğurabilecektir³. Bunlar dışında ülkemizde bağımsız denetçiler için meslek kuruluşu olan TURMOB ve denetim faaliyetleri ile ilgili olarak üst kurul mahiyetindeki KGK’nun kararları da TBK.49/I anlamında koruyucu özel koruyucu norm vasfına sahip değildir. Bu birlik ve kurulların kararlarının ortak bir vasfı bulunmamakta daha ziyade ilgili kurumların kendi üyeleri bakımından kalite standartlarına riayet edilmesine yönelik talimat ve tavsiye yazıları niteliğini taşımaktadır. Meslek üyelerinin bilgilendirilmesine ve aydınlatılmasına hizmet eden ve meslek hukukundaki süreçlere dair bir temel teskil edecek olan düzenlemeler koruyucu düzenleme olarak değerlendirilmemektedir⁴.

Ayrıca Ticaret Kanunu’nda yer alsa dahi şirket ticari defterlerine veya muhasebesine ait hukuki düzenlemeler de özel koruma normu olarak kabul edilmemektedir. Aynı durum uluslararası muhasebe standartları bakımından da geçerlidir⁵.

¹ BGH NJW 1973, 321; OLG Saarbrücken BB 1978, 1434, 1436; LG Frankfurt a.M. BB; **Ebke**, in: Münch. Komm.§ 323 HGB, Rn 97.

² OLG Saarbrücken BB 1978, 1436; **Ebke**, in: Münch. Komm.§ 323 HGB, Rn 97.

³ **Ebke**, in: Münch. Komm.§ 323 HGB, Rn 99.

⁴ **Sommerschuh**, 213; **Ebke**, in: Münch. Komm.§ 323 HGB, Rn 100.

⁵ **Ebke**, in: Münch. Komm.§ 323 HGB, Rn 102.

II. AHLAKA AYKIRILIKTAN KAYNAKLANAN SORUMLULUK

Bağımsız denetçinin üçüncü kişiye karşı sorumluluğu dolayısıyla ortaya çıkacak olan saf malvarlığı zararına neden olan davranışın, temel davranış normlarının, mutlak bir hakkın ihlalini oluşturmayacağı genel olarak kabul edilmektedir. Bu sebeple zarar görenlerin menfaatini koruma amacı güden özel bir koruma normunun ihlali söz konusu ise TBK.49/I hükmüne dayanarak tazmin ettirilebilir. Ancak bağımsız denetçinin davranışlarından zarar gören üçüncü kişinin böyle bir özel koruma normuyla korunmadığı durumlarda saf malvarlığı zararlarının tazmini ancak BK.49/II hükmünün şartları gerçekleştiği takdirde mümkündür. Bu durum, bağımsız denetimden zarar gören üçüncü kişi açısından TBK.49/II hükmünün önemini arttırmaktadır. Buna göre ahlaka aykırılık olarak kasten zarar verilen üçüncü kişinin zararı, saf malvarlığı zararı dahi olsa objektif borca aykırılık teorisine göre haksız fiil hükümlerine göre tazmin edilmelidir. Bağımsız denetçinin bu hükme göre üçüncü kişiye karşı verdiği zararlardan dolayı sorumluluğu ancak “kasıtlı” ve “ahlaka aykırı” davranışı sebebiyle ortaya çıkar¹.

Ahlaka aykırılıkla kastedilen, sosyal veya genel ahlaktır. Makul ve dürüst kişiye göre objektif olarak mutlak ahlaki değerlere, hak ve adalet duygusuna veya toplumun güncel düşüncelerine aykırı davranışlar ahlaka aykırı kabul edilmektedir². TBK.49/II hükmüne göre hukuka aykırılığın oluşabilmesi için ahlaka aykırı davranış zorunlu olmakla birlikte tek başına davranışın varlığı yeterli değildir. Bağımsız denetçinin TBK.49/II hükmü uyarınca üçüncü kişiye karşı sorumluluğu, denetim sonuçlarının ahlaka aykırı olması ve kasten açıklanması halinde mümkündür. Özellikle Alman hukukunda zorunlu denetime dair olaylarda, ahlaka aykırı ve kasten verilen zararlardan dolayı sıklıkla denetçinin sorumluluğuna başvurulmaktadır³.

¹ Kasten yapılan ahlaka aykırı davranış aynı zamanda TBK.49/I anlamında zaten hukuka aykırı ise bu hüküm uygulanır **Eren** 600.

² **Eren** 600.

³ **Ebke**, Wirtschaftsprüfer 55, 56; **Sommerschuh** 214, 215; **Ebke**, in: Münch. Komm.§ 323 HGB, Rn. 104; Bunun temel sebebi Alman hukukundaki sorumluluk hükmü olan HGB § 323’ün zarar gören üçüncü kişiyi de kapsayacak nitelikte özel bir koruma normu olarak kabul edilmemesi ve özel koruma normu niteliğinde kabul edilen cezai hükümlerin de zaten BGB.826/II’nin koşulları gerçekleştiğinde uygulanabilmesidir.

Sorumluluk doğuran kastın oluşması, hukuka aykırı sonucun fail tarafından bilerek istenmesine bağlıdır. Failin davranışının istenilen öngörülen zarar dışında zararlara da sebep olması durumunda dahi kast gerçekleşmiş sayılmaktadır. Bağımsız denetçinin sorumluluğunun kabulü için subjektif olarak kastın gerçekleşmesi gereklidir. Bu açıdan denetçinin kredi işletmelerinde kredi alanların ekonomik durumlarını özellikle de denetçi tarafından onaylanmış denetim raporlarının kullanılacağını hatta kamuya açıklanacağını biliyor olması dahi bağımsız denetçinin kastının varlığını kanıtlamak için yeterli değildir¹. Kastın varlığı, denetçinin “zarar sonucuna yönelimi ve şekli” önceden öngörmesi veya en azından bu durumu kabullenmesini gerektirmektedir. Zararın istenmemesine rağmen, onu göze alarak davranışa devam edilmesi durumunda ortaya çıkan dolaylı kastın varlığı da sorumluluk için yeterlidir². Zira TBK.49/II’de kastın doğrudan ya da dolaylı olduğu hususunda bir nitelemenin yapılmadığı görülmektedir. Bu durumda düşüncesiz bir davranış, bağımsız denetçinin raporunda düşüncesizce verdiği bilgiler, mesleki sorumlulukların ağır şekilde ihlal edilmesi, ahlaka aykırılık oluşturduğu takdirde dolaylı kasta da sebep olabilir³. Bağımsız denetçinin, yılsonu finansal tabloları, faaliyet raporunu denetlerken veya genel kurulda denetim raporuna dair bilgiler açıklarken, hukuka aykırı bir sonuç istememekle birlikte bu davranışlarının hukuka aykırılığını öngördüğü ve kabullendiği takdirde bu durumda “kast” ortaya çıkmaktadır. Zira bu denetim sonuçlarının kredi görüşmelerinde, pay devirlerinde ve diğer sözleşme görüşmelerinde kullanabileceğini öngörmesi bağımsız denetçinin mesleki sıfatının ve niteliklerinin gereği olup bunlardan kaynaklanacak zararın tazmini için burada kastın gerçekleştiğinin kabulü gerekmektedir⁴. Ancak dolaylı kast ve ağır kusur arasındaki ayırım dikkate alınmalıdır. Zira uygulamaya göre TBK.49/II anlamında bağımsız denetimde olası kast (dolus eventualis) yeterliyen, ağır biçimde ortaya çıksa bile ihmal yeterli değildir⁵. BGH içtihatlarında bağımsız denetçinin TBK. 49/II uyarınca

¹ OLG München Urt. v. 12.11.2009- 23 U 2516/09 (Juris.de); **Ebke**, in: Münch. Komm. §323 HGB, Rn. 107.

² **Eren** 575.

³ BGH JZ 1986, 1111; BGH NJW 1987, 1758

⁴ Aynı yönde bkz. BGH NJW 1987, 1758.

⁵ BGH NJW 1986, 181; OLG Düsseldorf WPK-Mitt. 2003, 266, 267; OLG Karlsruhe WPK-Mitt. 1999, 231, 233; LG Hamburg WM 1999, 139, 142; **Ebke**, in: Münch. Komm. §323 HGB, Rn. 107.

sorumluluğunda kast unsurunun “hafif” şekilde değerlendirildiği olaylarla karşılaşılmaktadır¹.

Bağımsız denetçi tarafından hazırlanan denetim sonuçlarıyla ilgili yapılan işlemlerde mesleki bilgi birikimi veya mesleki statüsü gereği bir güven kurumu niteliğindeki bağımsız denetçinin gerekli özeni göstermesi gerektiği açıktır. Kastın değerlendirilmesinde, objektif bir değerlendirme gerekmekle birlikte, yüksek bilgi ve düzeye sahip kişiler ortalamadan farklı bir değerlendirmeye tabi tutulmalıdır². Bağımsız denetçinin uzman kişiliği sebebiyle belirlenen üst düzey yükümlülükler, BK.49/II’nin değerlendirilmesini kolaylaştırmaktadır³. Uygulamaya göre bağımsız denetçi, kendisi için öngörülen özen derecesinin altında bir özen gösterdiği takdirde, eğer bu özensizlik ahlaki değerlere aykırı görülecek boyuttaysa “kasıt”tan söz edilebilir⁴. Özellikle denetim faaliyeti süresince var olan ve fark edilebilir nitelikteki endişelerin bağımsız denetçi tarafından ahlaki değerlere aykırı ve özensiz şekilde dikkate alınmaması durumunda kastın varlığı kabul edilmektedir⁵. Ayrıca bağımsız denetçinin başkası tarafından gerçekleştirilen denetim sonuçlarını herhangi bir inceleme ve denetim yapmadan kabul ederek buna onay vermesi⁶, denetime dair bir planlamada bulunmaması özensiz davranışlardır⁷. Bunun dışında bağımsız denetimde yapılması gereken işlemleri yapmaktan imtina eden bağımsız denetçi açısından ahlaka aykırılık unsuru gerçekleşmiş sayılmalıdır⁸.

Bazı durumlarda ise bağımsız denetçinin ahlaka aykırı davrandığının kabul edilmemesi gerekir. Bu haller genel olarak bağımsız denetçinin haklı olarak denetimle ilgili bir hususta bilgi verenlere güven duyması gereken durumlardır. Buna örnek olarak

¹ OLG Frankfurt a.M. GI 1990, 95; **Ebke**, in: Münch. Komm. §323 HGB, Rn. 107.

² **Eren** 575.

³ **Winkeljohann/Feldmüller** § 323 HGB, Rn.183; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn 104

⁴ BGH WM 2006, 423, 427; OLG Celle WPK-Mitt. 2000, 258, 259; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 105.

⁵ OLG Düsseldorf WPK-Mitt. 1996, 342, 346; OLG Karlsruhe WPK-Mitt. 1999, 231, 233; LG Hamburg WM 1999, 139, 142; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn 105.

⁶ OLG Karlsruhe WM 1985, 940, 942; OLG Düsseldorf BB 1996, 2614, 2616; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn 105.

⁷ OLG Karlsruhe WPK-Mitt. 1999, 231, 233; OLG Köln AG 1992, 89, 90; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn 105.

⁸ OLG Köln AG 1992, 89, 90; OLG Düsseldorf BB 1996, 2614, 2616; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn 105.

bağımsız denetçinin denetlenen şirket tarafından kendisine sunulan hesaplara, özellikle de denetlenen şirketin muhasebesi ile sorumlu biriminin gerçekleştirdiği sahte hesaplara haklı olarak güvenilebileceği hallerde gerekli tespitleri yapamaması¹, görünüşteki işlemlere dair muhasebesel hileleri ortaya çıkaramadığı haller ahlaka aykırı kabul edilmemelidir². Denetimde sadece hatanın bulunması, denetçinin davranışının ahlaka aykırılığı için yeterli değildir³. Uygulamaya göre zorunlu denetim çerçevesinde gerçekleştirilecek denetimin ahlaka aykırı bir davranışla yapıldığına karar verilebilmesi ancak buna ilişkin özel emarelerin bulunmasına bağlıdır⁴.

Saf malvarlığı zararının tazmininin zorluğu ve sözleşme benzeri sorumluluk hallerine başvurmadaki zorluklar nedeniyle BK.49/II'nin unsurlarının değerlendirilmesinde mahkemelerin zarar gören üçüncü kişinin lehine yorumlar yaptığı görülmektedir⁵.

¹ OLG Karlsruhe WPK-Mitt. 1999, 231, 234; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn 106

² OLG Düsseldorf GI 1999, 218, 223; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn 106.

³ BGH NJW 1991, 3282, 3283; OLG Karlsruhe WPK-Mitt. 1999, 231, 233; LG Hamburg WM 1999, 139, 142; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 106.

⁴ OLG Düsseldorf WPK-Mitt. 1996, 340, 342; LG Hamburg WM 1999; 139, 142; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 106.

⁵ Bu durum § 323 HGB hükmünde bulunan sorumluluk sınırının bağımsız denetçinin kasten sorumlu olması halinde dikkate alınmayacağı ve zorunlu mesleki sorumluluk sigortası yaptırmak zorunda olan bağımsız denetçilerin ve sigortacılarının büyük zararlara uğramalarına sebep olacakları düşüncesi ile eleştirilmiştir. **Sommerschuh**, 215; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 108. Alman hukukundaki bu yöndeki eleştiriler, haksız fiil sorumluluğunda belirlenen sorumluluk sınırının uygulanmayacağı göz önüne alındığında TTK.404 uygulamasına tabi ihlallerde Türk hukukunda da geçerliliğini korumaktadır. Fakat diğer sorumluluk hükümlerinde TTK.554, DenKHK.24 ve SerPK ve BanK hükümlerinde bu şekilde bir sorumluluk sınırının öngörülmemiş olması kanun koyucunun bu yöndeki eleştirileri dikkate almadığını göstermektedir.

§ 12. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN ÜÇÜNCÜ KİŞİYE KARŞI SÖZLEŞME BENZERİ SORUMLULUĞU

I. GENEL OLARAK

Üçüncü kişiye karşı sorumluluk kavramında yapılacak incelemeler bakımından temel sorun zararın tazminine esas teşkil edecek hukuki dayanakların yetersizliğidir. Bağımsız denetçinin hukuki sorumluluğu bakımından hukuki dayanak bağlamında karşımıza ilk olarak kanuni düzenlemeler çıkmaktadır. DenKHK, TTK, SerPK, BanK'daki bağımsız denetçinin sorumluluğuna ilişkin kanuni düzenlemeler, TBK'daki haksız fiil sorumluluğuna ilişkin genel düzenlemeler bu normlar kompleksinin önemli hükümleridir.

Ancak özel kanun hükmü ile sadece kanun hükmündeki sınırlar içinde korunması hedeflenen üçüncü kişi korunmaktadır. Örneğin bağımsız denetçi kasten veya ihmelen kendisine yüklenen sır saklama yükümlülüğüne uymuyorsa sahip olduğu sorumluluk zarara uğrayan bağlı şirket karşıdır¹. Bu koruma kıyas yoluyla da olsa genişletilemeyecektir (TTK.404)². Benzer durum bağımsız denetçiler açısından kanunen kendisine verilen görevleri yerine getirmediği takdirde TTK.554'e göre sorumluluğun sadece şirket alacaklıları ve pay sahipleri ile sınırlı olarak ortaya çıkmasında da görülür.

Bağımsız denetimde korunacak üçüncü kişinin özel kanun hükümleriyle bu şekilde sınırlandırılmış olması sebebiyle, sınırlandırmanın dışında kalan diğer üçüncü kişiler sadece TBK.49/I ile II ve TBK.66 hükümlerine göre korunabileceği hâkim görüş olarak ileri sürülmektedir³. Ancak gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından kaynaklanan zarar saf malvarlığı zararı olduğu için sadece kasten ahlaka aykırı olarak hareket etmişse ya da bir malvarlığını koruyan özel bir kanun hükmünün varlığı durumunda haksız fiil hükümlerine göre koruma mümkündür. Ancak denetçinin kastının ispatlanmasındaki güçlük, uygulamada kasten ahlaka aykırı davranış yüzünden haksız fiil

¹ Vgl. BGH DB 2006, 1105, 1106; OLG Celle NZG 2000, 613, 615; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 86.

² OLG Düsseldorf NZG 1999, 901, 903; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 86.

³ Vgl. OLG Celle WPK-Mitt. 2000, 258, 259 = NZG 2000, 613, 614 m. Anm. Großfeld; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 86.

hükümlerine dayanarak zararın tazminini zorlaştırmaktadır¹. Kanundaki özel koruma normu olarak belirlenebilecek kanun hükümlerinin de uygulamada yeterince tartışılmaması, kapsamlarının ve koruma çevresinin sınırlandırılmış olması TBK.49/I hükmünün uygulanabilirliğini azaltmaktadır.

Kanuna dayanan normlar dışında üçüncü kişinin zararını tazmin edilmesinde başvurulabilecek bir diğer imkân sözleşme sorumluluğudur. Özellikle bağımsız denetim sözleşmesinden etkilenen üçüncü kişi olarak kabul edilen alacaklılar ve pay sahiplerinin doğrudan zararlarının tazmini taleplerinde sözleşmenin etkilerinin pay sahipleri ve alacaklıları da koruyacak şekilde genişleyebileceği ve bu şekilde sözleşmeden kaynaklanan taleplerin ileri sürülebileceği kabul edilebilir. Diğer taraftan denetim sözleşmesinin üçüncü kişiyi korumaya yönelik bir etkisinin olmadığı, pay sahibi açısından böyle bir hak düşünülebilecekse dahi, şirket alacaklısı bakımından sözleşme dışı talep hakkının kabul edilmesinin çok güç olduğu ileri sürülebilir.

Üçüncü kişiye karşı sorumlulukta zamanaşımı, yetkili mahkeme, müteselsil sorumluluğa dair olan hususlar anonim şirketlerde kanundaki özel düzenlemelerin konusu olmasına rağmen, sorumluluğa dayalı taleplerin hukuki yapısı ayrı bir önem taşımaktadır. Zira sözleşme kaynaklı sorumluluktan farklı olarak sözleşme dışı sorumlulukta kusur davacı tarafından ispat edilmektedir. İsviçre’de bağımsız denetçinin sorumluluğunda objektif kusur ölçüsünün varlığı ve bunun sonucunda özen yükümlülüğünün ihlali ile kusurun oluştuğu (bir nevi özen yükümlülüğünün ihlali ile kusurun özdeşleştiği) hâkim görüş ve mahkemelerce kabul edilmektedir. Ancak bu durumda dahi özen yükümlülüğünün ihlalinin ispatı her halükarda iddia sahibi zarar gören üçüncü kişinin sorumluluğu altındadır. Bu sebeple sözleşme-benzeri sorumluluk halleri üçüncü kişinin zararlarının tazmininde önemlidir. Ancak sözleşme-benzeri sorumlulukta üçüncü kişinin zararının tazmini talepleri kural olarak sözleşmenin nisbiliği ilkesi engeliyle karşılaşmaktadır.

Türk hukukunda sözleşmenin nisbiliği ilkesi kanunlarda açık olarak düzenlenmemiştir. İrade serbestisinin (Privatautonomie) bir sonucu olarak ortaya çıkan

¹ **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 86.

sözleşmenin nisbiliği ilkesi¹, borç ilişkisinin sözleşme ilişkisinin taraflarının arasında hak ve yükümlülükler meydana getirmesi, sadece kendi aralarında geçerli olması ve başkalarını etkilememesidir². Nisbilik uyarınca sözleşmeden kaynaklanan talepler ancak sözleşmenin tarafı olan borçlu ve alacaklı tarafından ileri sürülebilir ve sözleşmenin tarafı olmayan üçüncü kişi sözleşmeye dayanarak herhangi bir talepte bulunamaz³.

Bağımsız denetim sözleşmesinin tarafları, denetlenen şirket ve denetimi gerçekleştiren bağımsız denetçidir. Borçlar hukukunun genel ilkelerinden olan nisbilik ilkesine göre sözleşme yükümlülüklerinin gereği gibi veya hiç ifa edilmemesinden kaynaklanan zararlar ancak sözleşmenin taraflarınca talep edilebilmektedir. Bağımsız denetimden dolayı zarar gören üçüncü kişiler sözleşme ile borç ilişkisine taraf olmadıkları ve hak kazanmadıkları için zararlarının tazminini kural olarak talep edemez⁴. Ancak bilgi verenin borca aykırı davranışı sonucunda, sözleşme tarafının ve yanındaki üçüncü kişinin ya da sadece üçüncü kişinin iradeleri dışında malvarlığında eksilmelerin olması halinde üçüncü kişi zarar görmektedir⁵. Nisbilik ilkesi uyarınca sözleşmenin gereği gibi ifa edilmemesinden dolayı zarara uğrayan üçüncü kişi sözleşme hükümlerine göre zararlarının tazmini yoluna başvuramaz, sadece şartları mevcutsa haksız fiil hükümlerine dayanarak tazminat talebinde bulunabilir⁶.

Ancak sözleşmenin nisbiliği ilkesine rağmen bağımsız denetimden zarar gören üçüncü kişinin maruz kaldığı zararların sözleşmeye aykırılık hükümlerine göre tazmin

¹ **Kramer**, Ernst A., Berner Kommentar, Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Das Obligationenrecht, Band VI, 1. Abteilung, Allgemeine Bestimmungen, 1. Teilband: Allgemeine Einleitung in das schweizerische Obligationenrecht und Kommentar zu Art. 1-18 OR., Erläutert von Ernst Kramer und Bruno Schmidlin, Bern 1986, OR, N. 44; **Kırca**, 33.

² **Kramer** in: Bern Komm., Allg. Einl. Or, N. 44; **Kocayusufpaşaoğlu**, § 2, N. 19; **Eren**, 49; **Moser**, 9-10; **Kırca** 33. Nisbilik ilkesi gereğince taraflar arasında sözleşme ilişkisinden kaynaklanan hak ve yükümlülüklerin doğmasında belirleyici olan hüküm BK.1'dir. Bu düzenlemede sözleşmenin doğması tarafların birbiriyle uyuşan karşılıklı irade açıklamalarına bağlanmaktadır. Ancak irade açıklamaları karşılıklı güven ilkesi çerçevesinde gerçekleşir. Ancak zararının tazminini talep eden üçüncü kişi, edimini ifa etmekle yükümlü olan borçlu ile sözleşmesel anlamda doğrudan doğruya ilişki içinde değildir. Alacaklı ve borçlu arasındaki sözleşme üçüncü kişi açısından bir hak veya yükümlülük doğurmamaktadır.

³ **Kramer** in: Bern Komm., Allg. Einl. Or, N. 45.

⁴ **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.86.

⁵ **Tandoğan**, Mukaseyeli Hukuk, Hususiyle Türk-İsviçre ve Alman Hukuku Bakımından Üçüncü Şahsın Zararının Tazmini, Ankara 1963, s.17; **Eren** 1058.

⁶ **Von Tuhr**, Andreas/**Peter**, Hans, Allgemeiner Teil des schweizerischen Obligationenrechts, 3 Aufl. Zürich 1974, s.9; **Atamer** 100; **Kırca** 35.

edilmesinin mümkün olup olmadığı tartışılmaktadır. Zira denetim faaliyetinin genel olarak kamu yararını hedeflemesinin yanında denetim sonuçları denetlenen şirketle birlikte pay sahiplerini, alacaklıları ve diğer finansal tablo kullanıcılarını etkilemekte ve bu üçüncü kişilerin kararlarında belirleyici olmaktadır. Denetim sonuçları üçüncü kişi açısından bilgilendirme işlevine sahiptir. Üçüncü kişi denetlenen şirketle birlikte bu bilgilere göre hareket etmekte ve bilgilere güvenmesi teşvik edilmektedir. Bu kabul karşısında denetim sözleşmesinin üçüncü kişiyi de koruma amacı taşıdığını söylemek yanlış olmaz. Ayrıca denetim sözleşmesinin koruma çevresi içine giren üçüncü kişinin denetçilerin sözleşmeyi ihlal eden davranışlarından dolayı zarara maruz kaldıkları takdirde, üçüncü kişinin zararı öğretisinin aradığı şartların somut olayda oluşmasıyla zararlarının tazmin edileceği de ileri sürülebilir¹.

II. SORUMLULUĞU TEMELLENDİREN GÖRÜŞLER

Bağımsız denetçinin üçüncü kişiye karşı sorumluluğunda sözleşme sorumluluğu hükümlerinin uygulanması uygulama ve öğretide kural olarak reddedilmektedir². Ancak bağımsız denetim sözleşmenin ihlalinden doğan üçüncü kişiye ait zararların haksız fiil hükümlerine göre tazmin ettirilemediği veya bu imkâna sahip olunmakla birlikte, bu hükümlere dayanmanın sözleşme sorumluluğu hükümlerine göre daha elverişsiz şartlar sunduğu durumlarda nisbilik ilkesinin aşılması için belli görüşler ileri sürülmektedir. Bu görüşlerden ilki bilgi verme sözleşmeleri görüşüdür.

A. BİLGİ VERME SÖZLEŞMESİ GÖRÜŞÜ

1. Genel Olarak

Gerçeği yansıtmayan bağımsız denetim sonuçlarının üçüncü kişi tarafından tasarruflarında esas alınması sonucu ortaya çıkan saf malvarlığı zararlarının tazmininde haksız fiil hükümlerinin yetersiz kalmasının oluşturduğu hakkaniyete aykırılıkları önlemek için ileri sürülen görüşlerden ilki bilgi verme sözleşmesi görüşüdür. Görüş Alman uygulamasında sözleşmenin nisbiliği ilkesinin bir istisnası olarak bilgi verme

¹ **Tekinalp** 288-289.

² **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.86.

sözleşmelerinden kaynaklanan sorumluluğun gündeme getirilmeye çalışılmasıyla ortaya çıkmıştır. Bilgi verme sözleşmesi, bilgi veren ile üçüncü kişi arasında açıkça ifade edilmemesine ve böyle bir irade bulunmamasına rağmen zımnen kurulmaktadır. Doktrinde ve BGH'de özellikle 1960 ve 1970'li yıllarda zımnen kurulan bilgi verme sözleşmesinin varlığının kabul edildiği görülmektedir.

Bağımsız denetçi ve denetlenen şirket arasındaki denetim sözleşmesinden açık şekilde ayrılan ve üzerinde anlaşıldığı varsayılan bilgilendirme sözleşmesi kaynaklı bağımsız denetçinin üçüncü kişiye karşı sorumluluğu, öğretideki yaklaşıma göre haksız fiil sorumluluğunun yanında gündeme gelebilecek bir sorumluluk halidir¹. Gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından üçüncü kişinin zarara uğradığı durumlarda bilgi verme sözleşmesi görüşüne dayanarak zararlarının tazmininin talep edildiği hallerde, kanun hükümlerinden kaynaklanan sınırlamalar dikkate alınmamalıdır. Bundan dolayı kanun hükümlerin öngörülen sorumluluktaki üst sınır (TTK.404/II) ve sorumlu olunacak üçüncü kişi çevresinin sınırlanmasına dair hükümler (TTK.404, 554) uygulanmaz. Alman uygulamasında da içtihatlar bu yöndedir².

Bu görüş doğrultusunda aranılan koşulların varlığı halinde üçüncü kişiler ve bağımsız denetçi arasında zımni bilgi verme sözleşmesinin bulunduğu kabul edilebilir. Bu koşullar farazi sözleşme ve doğrudan doğruya temas koşuludur.

2. Görüşün Uygulanacağı Üçüncü Kişinin Sınırlandırılması

a. Farazi Sözleşme Koşulu

Bilgi veren ve alan arasında bir sözleşmenin varlığı halinde bir bilgilendirme sözleşmesinden bahsedilebilir. Ancak bağımsız denetim sözleşmesinde üçüncü kişiyle bağımsız denetçi arasında bu şekilde bilgilendirme yönünde bir sözleşme, taraflar arasında doğrudan doğruya bir temasın ve karşılıklı irade açıklamasının bulunmaması sebebiyle kurulamamaktadır³. Ancak bilgi verme sözleşmesi görüşü ile bağımsız

¹ BGH Urt. v. 11.11.2008- III ZR 313/07, BeckRS 2008 24194; BGH JZ 1998, 1013, 1015; OLG Düsseldorf GI 1999, 218, 220; **Ebke**, in: Münch. Komm. §323 HGB, Rn. 128.

² BGH Urt. v. 11.11.2008 - III ZR 313/07, BeckRS 2008, 24194; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 128.

³ OLG Düsseldorf GI 1999, 218, 220; LG Hamburg WM 1999, 139, 140; LG Frankfurt a.M. BB 1997,

denetimden menfaat sahibi olan üçüncü kişi ile bağımsız denetçi arasında farazi bir sözleşme kurulduğu ileri sürülerek, üçüncü kişinin zararlarının tazmini sağlanmaya çalışılmaktadır¹. Uygulamada sözleşmesinin kurulabilmesi için sözleşmenin bulunması koşulu zorunlu unsur olarak aranmakta ancak zımni sözleşme yolu ile bilgi verme sözleşmesinin kurulabileceği kabul edilmektedir. Ayrıca zımnen kurulmuş bilgi verme sözleşmesinden bahsedilebilmesi için;

- Söz konusu bilginin, bilgiyi alan üçüncü kişi açısından açık bir biçimde önemli olması,
- Bilgi verenin uzman kişi vasfında bulunması ve bilgi vermeden dolayı ekonomik menfaat elde etmesi,
- Üçüncü kişinin verilen bilgiyi kararlarında esas alması,
- Bilgi verenin üçüncü kişinin bu bilgiyi kararlarında esas alabileceğini öngörebiliyor olması şarttır².

Bu şartlar gerçekleştiği takdirde BGH, bilgi verenin zımnen icapta bulunduğunu, bilgi alanın ise fiili davranışlarıyla bu icabı kabul ettiğini varsaymaktadır³. Bu sebeple bilgi veren ve alan arasında bir sözleşmenin bulunmaması, bilginin üçüncü kişiye ücret karşılığı verilmemesi ve tarafların iç iradesi bu görüşün değerlendirilmesinde dikkate alınmamaktadır⁴.

Bilgi verme sözleşmesi görüşü, tarafların sözleşme yapma iradesini dikkate almaksızın mesleki sorumluluğun doğacağını kabul etmesi⁵ ve farazi sözleşmenin yazılı hukuk kurallarına dayanmaması nedeniyle doktrin ve BGH tarafından eleştirilmiştir⁶. Ayrıca bağımsız denetçinin yükümlülüklerinin farazi bir sözleşme ile sınırsız bir biçimde genişletilmesi, kanunen meşru sayılan hukuki sınırların aşılması olarak görülmüştür⁷.

1682; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 125.

¹ **Gürpınar** 169.

² BGH WM 1972, 466; BGH WM 1985, 450, 451; **Ebke**, in: Münch. Komm. §323 HGB, Rn. 126.

³ BGHZ 7, 371, 375 (**Kırca** s.63, dipnot 334'den naklen)

⁴ **Kırca** 63.

⁵ **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 124.

⁶ **Ebke**, Wirtschaftsprüfer 45, 46; **Ebke**, Verantwortlichkeit 66; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 126

⁷ **Canaris**, Claus-Wilhelm, Die Vertrauenshaftung im deutschen Privatrecht, München 1971, s.549; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 128; **Kırca** 67

b. Doğrudan Doğruya Temas Koşulu

Görüşün uygulanabilmesi için farazi sözleşme koşulunun yanında bağımsız denetçi ile üçüncü kişi arasında doğrudan doğruya bilgi vermeye yönelik bir temasın bulunması da aranmaktadır. Bilgi verme sözleşmesi görüşünde, farazi sözleşmenin varlığının kabulü hakkındaki tartışmalarda, bilgi alıcısı üçüncü kişi bakımından bilginin önemli olması ile bilgi veren denetçinin meslekte uzmanlığının yeterli olmadığı, bunların sadece bilgi verme sözleşmesinin varlığına yönelik işaretler olduğu ileri sürülmüştür¹. Buna göre bilgi verme sözleşmesi bilgi veren ve bilgi alan üçüncü kişi arasında doğrudan doğruya temasın olduğu durumlarda uygulama alanı bulacaktır.

Bilgilendirme sözleşmesinin kurulabilmesi için bağımsız denetçinin üçüncü kişi ile doğrudan doğruya iletişime geçmesi aranmalıdır. Özellikle bağımsız denetçinin üçüncü kişiye finansal tabloların veya bilgilerin gerçeği yansıttığına ilişkin açıklamalar yapması veya belgeler vermesi doğrudan doğruya temasın olduğu durumlardır². Bağımsız denetim faaliyetlerinde bazı istisnai durumlar dışında bilgi veren bağımsız denetçi ve bu bilgiden zarar gören üçüncü kişi doğrudan temasta bulunmamaktadır. İsteğe bağlı denetimlerde denetçinin denetlenen şirketin talebiyle üçüncü kişilerle doğrudan doğruya temas kurduğu uygulamada görülmektedir³. Kanuni denetim yükümlülüğü çevrevesinde ise bağımsız denetçi, denetimle ilgili olarak sadece pay sahipleri ile genel kurulda doğrudan temas kurmakta, diğer üçüncü kişilerle görüşme gerçekleştirmemektedir⁴.

Özellikle kanuni denetimde bağımsız denetçi ile üçüncü kişinin doğrudan iletişim kurmasındaki güçlük bilgi verme sözleşmesi görüşünün uygulanmasını

¹ BGH, 17.9.1985 tarihli karar NJW 1986, 180, 181; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 126.

² BGHZ 138, 257; BGH DB 2006, 1105, 1107; BGH NJW 1995, 392; BGH NJW 1992, 2080, 2082; LG München WM 1997, 613, 615; LG Frankfurt a.M. BB 1999, 1682, 1683; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 127.

³ İsteğe bağlı denetimde, denetlenen şirketin talebi doğrultusunda denetçinin üçüncü kişi olan kredi kuruluşları veya potansiyel pay sahipleri ile görüşmesi, denetim sonuçlarını içeren belge ve bilgilerin gönderilmesi ile doğrudan doğruya temas gerçekleşmektedir.

⁴ Ancak bu noktada kanuni denetçinin genel kurulda pay sahipleri ile temasa geçerek bilgilendirme yapması veya kanuni yükümlülük olmamasına rağmen denetlenen şirketin isteği ile veya isteği dışında üçüncü kişilerle denetim sonuçları hakkında görüşmeler yapması veya belgeler göndermesi durumlarında doğrudan doğruya temasın kurulduğu ayrıca değerlendirilmelidir.

zorlaştırmaktadır¹. Zira dolaylı temasın olduğu, bağımsız denetim sonuçlarının başkaları vasıtasıyla üçüncü kişiye ulaştığı durumlarda görüş uygulanmamaktadır².

Ancak doğrudan bilginin ulaşmadığı dolaylı bilgi alımlarında dahi bu görüşün uygulanmaya çalışıldığı görülmektedir. Bu durumda bilgi verenle, bilgiyi alan ve zarar gören arasında doğrudan bir temas yoktur. Taraflar arasında bilgiyi ileten bir aracı bulunmaktadır. Denetçi, güvenilirliği konusunda teminat verdiği denetim sonuçlarının başkalarına da ulaşabileceğini öngörmesine rağmen haberci veya temsilci niteliğindeki bu aracıya verdiğinde dolaylı olarak temas kuracağı üçüncü kişilerle arasında bilgi verme sözleşmesi kurulmaktadır³. Ancak denetçi ile üçüncü kişi arasında doğrudan doğruya bir temasın bulunmadığı ve denetçinin üçüncü kişiyle ilişkiye girme niyetinin bulunduğu dair yeterli işaretlerin tespit edilemediği durumlarda da görüşün kabul edilmiş olması, denetçinin sorumluluğunun genişletildiği gerekçesiyle eleştirilmektedir⁴.

B. ÜÇÜNCÜ KİŞİYİ KORUYUCU ETKİLİ SÖZLEŞME GÖRÜŞÜ

1. Genel Olarak

Alman yargı uygulamasında sorumluluk sistemindeki aksaklıkların giderilmesi amacıyla geliştirilmiş bir diğer hukuk kurumu “Üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşme” görüşüdür⁵. Bu görüşle zarar veren tarafın sözleşme hükümleri doğrultusunda sadece

¹ Bağımsız denetçinin sadece kendisi tarafından verilecek görüş yazısı veya denetim raporunun yahut onaylanmış yılsonu bilançosunun bankalarla yürütülecek kredi görüşmelerinde kullanılacağını bilmesinin bile mahkeme içtihatlarında “doğrudan temas kurma” olarak kabul edilmez. (OLG Düsseldorf GI 1999, 218, 220). Ayrıca denetim raporunun fazla nüshalarının denetlenen şirkete yollanmasının da bu çerçevede bu raporların şirket içi bir bilgilendirme aracı olması ve bu fazla nüshaların şirketin iç amaçlarına yönelik hizmet vermek için hazırlanması sebebiyle üçüncü taraflara verilmesine yönelik (zımni) rıza olarak değerlendirilemez. **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 124, 127

² **Kırca** 61.

³ **Kırca** 65; **Gürpınar** 171-172.

⁴ LG Mönchengladbach NJW-RR 1991, 415, 416; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 128.

⁵ **Dahm**, Henning, Die dogmatischen Grundlagen und tatbestandlichen Voraussetzungen des Vertrages mit Schutzwirkung für Dritte, Köln 1988, s.1; **Dammann**, Reinhard, Die Einbeziehung Dritter in di Schutzwirkung eines Vertrages, München 1990, s.15; **Ziegltrum**, Anna, Der Vertrag mit Schutzwirkung für Dritte, Frankfurt a.M. 1992, s.9.

sözleşmenin diğer tarafına karşı sorumlu tutulmasını sağlayan nisbilik ilkesinin aşılması ve üçüncü kişinin de zararlarının tazmini amaçlanmaktadır¹.

Tandoğan'a göre, borç ilişkisinde edimin gereği gibi yerine getirilmemesi veya eksiklikler sebebiyle zararın oluşması durumlarında alacaklıların yanında en az onlar kadar bu edimden etkilenen üçüncü kişi de tazminat talebinde bulunabilmelidir². Üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşme görüşünün temelinde sözleşme taraflarının yakınında ve etkileri altında olmalarına rağmen üçüncü kişinin, sözleşme sorumluluğuna nazaran daha elverişsiz bir hukuki korumaya tabi olmasının yarattığı hakkaniyete aykırılık düşüncesi bulunmaktadır³. Sözleşme alacaklısının yakınında ve etkisi altında bulunan üçüncü kişinin zararının tazmini için kanuni düzenlemeye ihtiyaç olmadığı, borçlunun sözleşmeyi ihlal etmesinin ve üçüncü kişinin alacaklının koruma alanı içinde bulunması yeterli olduğu ileri sürülmektedir. İsviçre, Alman ve Türk hukuklarında bu görüş doğrultusunda kanuni bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak doktrin başlangıçta üçüncü kişi yararına sözleşme hükümlerinin genişletici yoruma tabi tutulması yolu ile⁴ sonrasında ise sözleşmenin dürüstlük kuralına göre tamamlanmasına dayandırarak⁵ üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşme görüşüne hukuki bir dayanak sağlanmıştır.

Ülkemizde geniş destek bulan görüşe göre, üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşme, dürüstlük kuralına dayanarak hâkimin yarattığı hukuk olarak kabul edilmekte ve ihlal edilen sözleşmenin, kanunun tamamlanması ile zarar gören üçüncü kişinin tazmin talebinde bulunabilecekleri savunulmaktadır⁶. Borçlunun sözleşmeyi ifa ederken alacaklıya karşı var olan yükümlülükleri dışında, alacaklının çevresindeki üçüncü kişiye karşı da koruma ve özenle yükümlü olduğu hâkimin boşluğu dürüstlük kurallarından

¹ **Kramer**, in: Bern Komm., Allg. Einl. OR. N. 59; **Engel** 22; **Eren** 60; **Oğuzman/Öz** 36; **Karabağ Bulut** 13, 111. Zımni bilgi verme sözleşmesi görüşüne yapılan yoğun eleştiriler sonrasında bağımsız denetçinin üçüncü kişiye verdiği zararların tazmin edilebilmesi için “Üçüncü Kişiyi Koruyucu Etkili Sözleşme” kurumundan kaynaklanan sorumluluk gündeme gelmeye başlamıştır. **Ebke**, in: Münch. Komm, § 323 HGB, Rn. 132.

² **Tandoğan**, Üçüncü Şahsın Zararının Tazmini 364 vd.; Aynı yönde **Kırca** 102.

³ **Gernhuber**, Joachim, Drittwirkungen im Schuldverhältniss Kraft Leistungsnähe, Zur Lehre von den Verträgen mit Schutzwirkung für Dritte Festschrift für Arthur Nikisch, Tübingen 1958, s.270; **Eren** 1058; **Kırca** 70, 98.

⁴ **Tekinalp**, 2009, 364.

⁵ **Oğuzman/Öz** 824.

⁶ **Gottwald**, in Münch. Komm § 328 BGB, Rn. 101-102; **Tandoğan**, Üçüncü Şahsın Zararının Tazmini 295; **Kırca** 98.

kaynaklanan koruma yükümlerine göre doldurması sonucu kabul edilmekte ve üçüncü kişi sözleşmenin koruması altına alınmaktadır¹. Buna göre borçlu eğer dürüstlük kuralı gereği alacaklının yanında bulunan üçüncü kişiye karşı da koruma ve özenle yükümlü kabul edilebiliyorsa üçüncü kişide sözleşmenin koruma alanına girmektedir².

Üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşme görüşünün temelinde edim yükümlerinden bağımsız borç ilişkisi bulunmaktadır. Edim yükümlerinden bağımsız borç ilişkisinde, asli edimlerin yanında dürüstlük kuralından kaynaklanan koruma yükümleri, edim yükümlerinden bağımsızdır ve güven ilişkisine dayanmaktadır³. Güven ilişkisi sözleşmenin tarafları ve sözleşmenin konusuna yakın olan, karşı tarafın koruma çevresi içinde bulunan kişiler arasında da kurulmaktadır⁴. Dürüstlük kuralının bir gereği olarak sözleşmeden zarar görebilecek alacaklının koruması altındaki üçüncü kişinin güvenliğinin de dikkate alınması gerektiği ve bu nedenle üçüncü kişinin sözleşmenin ihlali sebebiyle uğradığı zararların tazminini borca aykırılık hükümlerine göre ileri sürülebilme hakkına sahip olduğu savunulmaktadır⁵. Koruma yükümlülüklerinin kabulü sonucunda ortaya çıkan üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşmeler, asli nitelikte bir borç ilişkisinin bulunduğu durumlarda ortaya çıkan tali nitelikte borç ilişkileridir. Bu borç ilişkisinde alacaklıya karşı olan özen borcunun sözleşmenin ötesine taşarak üçüncü kişileri de kapsayan bir yükümlülük haline gelmektedir⁶.

Üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşme görüşü ve bu görüşün ileri sürülmesindeki gerekçeler zaman içerisinde farklılaşmıştır. Görüşün uygulama alanı önceleri özellikle kira hukuku, taşıma sözleşmeleri ve tedavi hizmetleri çerçevesinde kalmakta iken bu alan istikrarlı şekilde genişlemiş ve günümüz itibarıyla artık havale

¹ **Armbrüster**, Christian, Drittschäden und vertragliche Haftung, Zeitschrift für juristische Ausbildung und Praxis, 1993, s.91; **Gottwald**, Peter, Haftung für Auskunft und Gutachten gegenüber Dritten: England, Deutschland, Schweiz, Genf, 1994, s.26; **Moser** 62; **Philippsen**, Gunther, Zur Dritthaftung des privat beauftragten Gutachters für fahrlässig verursachte Vermögensschäden, Karlsruhe 1998, s.108; **Ziegler** 146.

² **Larenz**, Karl, Lehrbuch des Schuldrechts, Erster Band, Allgemeiner Teil, 14. Aufl. München 1994, s.229; **Kirca** 100.

³ **Akın** 11; **Akyol**, Şener, Dürüstlük Kuralı ve Hakkın Kötüye Kullanılması Yasağı, İstanbul 1995, s.8, 41-42; **Kirca** 102-103.

⁴ **Akyol**, Dürüstlük Kuralı 50.

⁵ **Oğuzman/Öz** 824; **Eren** 1058.

⁶ **Akın** 12.

işlemlerine ve tavsiye, bilgi verme ve görüş vermeden kaynaklanan üçüncü kişiye karşı sorumluluğa kadar genişlemiştir¹. Sözleşmenin tarafı olan alacaklının üçüncü kişi bakımından bir özen ilişkisinin bulunması koşulu ise zamanla giderek zayıflamıştır. An itibarıyla Alman uygulaması sözleşmenin koruyucu etkisini, sözleşme alacaklısı kişinin menfaatleri ile tam anlamıyla örtüşmeyen üçüncü kişiyi de kapsayacak şekilde geniş kabul etmektedir².

İsviçre uygulamasında üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşmeye ilişkin tam bir görüş birliğine ulaşılamamıştır. Ancak kuruma olan ihtiyacın artması nedeniyle yakın zamandaki öğretide bu görüşe daha çok yer verilmektedir. Buna karşın İsviçre Federal Mahkemesi sözleşmenin üçüncü kişiyi koruma etkisinden bahsetmekle birlikte bu görüşü açık bir şekilde tanıma yönünde bir yaklaşımdan kaçınmaktadır³. Türk hukukunda ise öğreti ve Yargıtay görüşe geniş yer vermekte, hâkim görüş sözleşmenin dayanağının edim yükümlerinden bağımsız borç ilişkisi olduğunu savunmaktadır⁴.

2. Görüşün Uygulanacağı Üçüncü Kişinin Sınırlandırılması

Sözleşmeye aykırılık sonucunda zarar gören üçüncü kişilerin tamamının bu görüşe göre korunması mümkün değildir. Öğretideki hâkim görüşe göre, denetçinin

¹ BGH, NJW 1965, 1955 vd.; BGH, BGHZ 69, 82 vd.; **Dahm** 7; **Damm**, Reinhart, Entwicklungstendenzen der Expertenhaftung, JZ 1991, 377; **Dammann** N.334; **Dickes**, Claus, Der Vertrag mit Schutzwirkung für Dritte in den Fällen der Auskunftshaftung, Mainz 1992, s.76; **Moser** 51; **Siegrist**, Samuel, Der Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter nach schweizerischem Recht, Zürich 1997, s.24; **Urban**, Werner, Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter und Drittschadensliquidation, Köln 1989, s.78; **Ziegltrum** 45.

² Bu şekildeki kabul doktrinde özellikle eleştirilmektedir. **Canaris**, Expertenhaftung 215; **Canaris**, Claus-Wilhelm, Schutzwirkungen zugunsten Dritter bei "Gegenläufigkeit" der Interessen, JZ 1995, s.443; **Fehlmann** 150; **Honsell**, Haftung 227; **Philippsen** 122; **Strasser**, Manuael, die Haftung der Wirtschaftsprüfer gegenüber Kapitalanlegern für fehlerhafte Testate, Frankfurt a.M. 2003, s.29.

³ **Flühmann** 147; BGE 4C.280/1999 ve 4C.296/1999 vom 28.01.2000 (SemJud 2000, 549).

⁴ HGK, 06.05.1992, E. 13-213, K. 1992/315 (YKD 1992, C.18, S.8, S.1176); Karar da sorumluluğun kaynağı edim yükümlerinden bağımsız borç ilişkisine dayandırılmıştır. Edim yükümlerinden bağımsız borç ilişkisi, dürüstlük kuralına dayanan, kanuni bir borç ilişkisidir. Bu görüş, sözleşme taraflarının, sözleşmenin konusunu oluşturan asli edimlerinin dışında dürüstlük kuralından doğan ve asli edimlerden bağımsız güven ilişkisine dayanan koruma yükümlerine de sahip olduklarını kabul etmektedir. Güven ilişkisi sözleşmenin tarafları dışında belli bir yakınlığı olan kişiler arasında da kurulduğu için bu kişilerle de sözleşmenin diğer tarafı arasında asli edimlerden bağımsız bir borç ilişkisi doğar. Bu borç ilişkisi gereği borçlu, alacaklıya göstermekle yükümlü olduğu özeni, üçüncü kişiyede göstermek zorundadır. Sözleşme taraflarının sözleşme kurulmasından önce başlayan bu koruma yükümleri, sözleşmenin bitmesinden sonra da devam eder. **Akyol**, Dürüstlük Kuralı 41 vd.; **Eren** 40, 42; **Kırca** 103; **Akın** 11.

sorumluluğu kapsamına alınacak üçüncü kişilerin sınırlandırılması gerekmektedir¹. Bu sebeple üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşmeye dayanarak korumanın sağlanması ancak belirli koşulların varlığı halinde mümkündür². Bu koşullar; i) üçüncü kişinin edime yakınlığı, ii) üçüncü kişinin sözleşmenin koruma alanına dâhil olması, iii) borçlunun koruma alanını öngörebiliyor olması iv) üçüncü kişinin başka bir hukuki yoldan aynı ölçüde korunmasının mümkün olmamasıdır³.

a. Üçüncü Kişinin Edime Yakın Olması

Üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşmenin kabul edilebilmesinin temel koşullarından ilki üçüncü kişinin sözleşme ile öngörülen edime yakınlığıdır. Edime yakınlıktan, üçüncü kişinin aynen sözleşmenin tarafı gibi sözleşmenin ifa edilmesinden yararlanması ve sözleşmeye dayalı faaliyetlerin gerçekleştirilmesindeki aksaklıklardan kaynaklanan tehlikelere yoğun olarak maruz kalması anlaşılmalıdır⁴. Başka bir ifadeyle üçüncü kişi yapılan işlemin yakınlarında tehlike bölgesinde bulunmalı⁵, zararlardan en az edim ile bağlantılı olduğu ve koruma çevresi içinde bulunduğu denetlenen şirket kadar etkilenebilecek olmalıdır.

b. Üçüncü Kişinin Sözleşmenin Koruma Alanı İçinde Olması

Denetim sözleşmesinde denetlenen şirket denetim ediminin alacaklısı konumundadır. Alacaklının koruma çevresi içinde bulunduğunun kabul edilebilmesi için edime yakın üçüncü kişinin korunmasında alacaklının özel bir menfaati bulunmalıdır⁶. Alacaklının üçüncü kişiye karşı özen ve koruma yükümlülüğü özel bir menfaatin bulunduğunu göstermektedir⁷. Ancak alacaklının böyle bir özen ve koruma

¹ **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.133; **Oğuzman/Öz**, 824.

² OLG Düsseldorf BB 2009, 2369, 2370; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.133.

³ **Gürpınar** 204.

⁴ **BK-Kramer**, Allgemeine Einleitung vor Art. 1 OR N.145; **Dammann**, N.314; **Dickes**, 67; **Siegrist** 64; **Urban** 141; **Gottwald**, in: Münch. Komm. § 328 BGB, Rn. 70; **Gernhuber**, FS Nikisch, 270; **Akkanat**, Halil, Türk Medeni Hukukunda İyiniyetin Korunması, İstanbul 2010, s.264; YHGK, 6.5.1992, E. 13-213, K. 1992/315, YKD, 1992, C. 18, S. 8, s. 1178 vd.; **Karabağ Bulut**, Nil, Üçüncü Kişiyi Koruyucu Etkili Sözleşme, İstanbul, s.104 vd.

⁵ **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.133; **Karabağ Bulut**, 101 vd.

⁶ **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.133; **Larenz**, Schuldrecht, I, 227; **Moser** 179; **Kocayusufpaşaoğlu**, § 2, N 35; **Atamer** 115; **Akkanat** 265; **Karabağ Bulut** 106 vd.

⁷ **Gottwald**, in: Münch. Komm. § 328 BGB, Rn. 88, BGHZ 33, s. 249; BGH NJW 1977, 2208, 2209;

yükümlülüğünün bulunmadığı durumlarda da üçüncü kişinin korunmasında özel bir menfaati bulunabilir. Ancak bu yükümlülükler şartın gerçekleştiği hususunda objektif bir işarettir¹. Üçüncü kişi ile alacaklı arasındaki hukuki veya ekonomik bir ilişkinin bulunması da böyle bir özel menfaatin bulunduğu konusunda yeterli kabul edilebilir².

Üçüncü kişinin alacaklının koruma çevresinde kabul edilebilmesi için, alacaklının üçüncü kişinin korunmasında aranan özel menfaatiyle üçüncü kişinin menfaatlerinin aynı yönde olması aranmaktadır³. Ancak alacaklı ve koruması altındaki üçüncü kişinin menfaatlerinin farklı olduğu, üçüncü kişinin korunmasının uygun olmadığı durumlarda dahi üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşme görüşü uygulanmaktadır⁴.

c. Üçüncü Kişinin Öngörülebilir Olması

Bağımsız denetim sözleşmesinde denetim ediminin borçlusu konumunda olan bağımsız denetçidir. Üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşme görüşü ile getirilen sözleşmesel sorumluluğun borçlunun öngöremediği üçüncü kişiyi de kapsama alacak şekilde genişletmek hakkaniyete aykırıdır⁵. Zira giderek daha çok kabul gören yaklaşıma göre, üçüncü kişinin başlangıçta öngörülebilir olmaması halinde yüklenilen ağır sorumluluk riski borçlulara aktarılmamalıdır⁶. Ancak öğretide üçüncü kişinin korunmasını teamül hukukuna dayandığı ve genel olarak güven ilkesinin bir uzantısı olarak değerlendirildiği gerekçesiyle üçüncü kişinin öngörülebilmesi koşulunun zorunlu olmadığını ileri süren görüşlere de rastlanmaktadır⁷.

BGH NJW 1970, 38, 40; BGHZ 51, 91, 96; **Karabağ Bulut** 106.

¹ BGH NJW 1984, 355, 356; **Karabağ Bulut** 107.

² **Gottwald**, in: Münch. Komm. § 328 BGB, Rn. 89.

³ **Gottwald**, in: Münch. Komm. § 328 BGB Rn. 89; **Honsell** 954; **Serozan**, Rona, İfa, İfa Engelleri, Haksız Zenginleşme, Kocayusufpaşaoğlu/Hatemi/Serozan/Arpacı, Borçlar Hukuku, Genel Bölüm, 3. Cilt, 2. Bası, İstanbul 1998, § 19 N. 3; **Moser** 148; **Kırca** 110; **Karabağ Bulut** 110.

⁴ BGH JZ 1995, 306; BGH JZ 1998, 624, 625; OLG München GI 1997, 191, 195; OLG Düsseldorf GI 1997, 39, 42; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.133.

⁵ BGH, NJW 1959, 1676, 1677; **Larenz**, Schuldrecht I, 227; **Kocayusufpaşaoğlu**, § 2, N. 35; **Atamer**, 117, 118; **Akkanat**, 265; **Karabağ Bulut**, 112.

⁶ BGHZ 49, 350, 354; BGHZ 75, 321, 323; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.133; **Gernhuber**, Schultverhältnis, 531; **Karabağ Bulut**, 112.

⁷ **Medicus/S. Lorenz**, SchR I, 393 Rn. 821; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.133;

d. Üçüncü Kişinin Korunma İhtiyacında Bulunması

Üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşme görüşünün uygulanabilmesi için üçüncü kişinin korunma ihtiyacında bulunması gerektiği de doktrinde ileri sürülmektedir¹. Üçüncü tarafın sözleşme borçlusuna karşı sözleşmeden kaynaklanan taleplerini başka bir yolla yöneltebildiği hallerde bu korunma ihtiyacının bulunmadığı kabul edilmektedir². Bu koşulun varlığı uygulama da aranmaktadır³. Ancak üçüncü kişinin zararlarını başkaca bir kanuni yolla sahip olduğu korumanın, üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşmeden kaynaklan taleplerle eşdeğer bir nitelikte olmadığı durumlarda da üçüncü kişinin korunma ihtiyacının bulunduğu kabul edilmelidir⁴. Uygulamada kanunda üçüncü kişinin yararlanabileceği başka bir düzenleme olsa dahi üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşme görüşünün uygulanabileceği ifade edilmektedir.

Uygulamamızda Yargıtay üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşme görüşünü kabul etmiştir. Yargıtay bu görüşü TMK.2'ye dayanan edim yükümünden bağımsız borç

¹ BGH, NJW 1987, 2510, 2511; **Gottwald**, in: Münch. Komm. § 328 BGB, Rn 92; **Gernhuber**, Schuldverhältnis 531; **Kocayusufpaşaoğlu**, § 2 N. 35; **Akkanat** 266; **Karabağ Bulut** 115.

² **BK-Weber** R.H. Art.112 OR N.174 vd; **Dahm** 4, 86; **Dammann** N.307; **Dickes** 64; **Moser** 59;; **Siegrist** 63; **Traugott**, Rainer, Das Verhältnis von Drittschadensliquidation und vertraglichem Drittschutz, Berlin 1997, s.23; **Ziegltrum** 157.

³ BGH, NJW 1987, 2510, 2511; OLG Düsseldorf DM 2009, 2369, 2370; **Staub/Habersack/Schürnbrand** § 323 HGB, Rn. 56; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.134.

⁴ OLG Stuttgart Mahkemesinin 12. Özel Hukuk Dairesi vermiş olduğu bir kararda kanuni denetimi yapan denetçinin sorumluluğunu üçüncü kişi lehine koruma etkili sözleşmeye dayalı olarak kabul edildiği görülmektedir. Mahkemenin ifadesine göre in casu olarak denetim sözleşmesine dayalı davacı (denetlenen şirketin pay sahibi) işletmecinin lehine olarak "sözleşmesel koruma ödevinin genişlemesinin" kabulünden hareket etmek gerekir; "zira zamansal açıdan ilgili işletmenin yöneticisi olarak sahip olduğu işlev itibarıyla denetçinin, kendisine verilen denetim ödevinden kaynaklı olarak davacı şirket yöneticisine karşı sahip olduğu şirket payı hakkında (pay devralana) bilgilendirme yapma mükellefiyeti bulunmaktadır" OLG Stuttgart WPK-Mitt. 200, 258, 261; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.139. Mahkeme Kararının Eleştirisi için bkz. **Ebke**, Verantwortlichkeit, 25. Söz konusu karar BGH III. Özel Hukuk Dairesinde temyiz edilmesine rağmen reddedilmiştir. Daire vermiş olduğu ret kararında, "yargılama sonucuna" karşı çıkmayı haklı çıkarır bir neden bulunmadığı sonucuna varmış; ancak açık bir biçimde davalı olan denetim firmasının denetlenen şirketin ortaklarına, "...- en azından somut bu olay bakımından – davalı ile ilgili şirket arasında meydana getirilmiş denetim sözleşmesinin koruma alanında kalmaları nedeniyle" bu durum (OLG Stuttgart mahkemesinin kabul ettiği bir hal olup) veya denetim firmasının denetlenen şirketin pay sahiplerine, bunlar ile denetim firması arasında meydana getirilmiş ayrı bir bilgilendirme sözleşmesi nedeniyle zararın tazminiyle yükümlü olup, olmadığı sorusuna cevap vermekten kaçınmıştır. (BGH BB 1997, 1685); OLG Hamm NJWE-VHR 1996, 218; Aynı yönde LG Passau BB 1998, 2052, 2053; BGH WM 2006, 423; BGH DB 2006, 1105; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.143.

ilişkinine, üçüncü kişinin sözleşmenin güven ortamına dahil olup, bundan yararlanabilmesi için alacaklıya yakından bağlı olma veya edime yakın olmayı kriter olarak belirlemiştir¹. Ancak alınan kararın incelenmesi sonucunda, üçüncü kişinin korunabilmesi için başkaca koruyucu normun, en azından eşdeğer bir normun olmaması kriterinin Yargıtay’ca aranmadığı, haksız fiil hükümleri ile korunabilecek bir menfaatin dahi bu görüşe başvurularak korunabileceği görülmektedir.

3. Görüşün Değerlendirilmesi

Sözleşmenin üçüncü kişi lehine koruyucu etkisinin bağımsız denetçinin sorumluluğunda uygulanması Alman uygulamasında görülmekle birlikte, İsviçre uygulamasında bu görüşe dayalı olarak yapılacak hukuki talebe de lege lata yer verilmediği görülür². Özellikle kurumun uygulanabilmesinde sözleşme tarafı olmayan bir üçüncü kişinin sözleşme taraflarının iradeleri dışında aralarındaki ilişkiye dâhil edilmesinin, irade serbestisine uygun olmayacağı ileri sürülmektedir³.

Üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşme görüşünün bağımsız denetçinin üçüncü kişiyi zarara uğrattığı somut olaylar bakımından kural olarak kabul edilmemelidir. Zira burada bağımsız denetçi ve denetlenen şirket açısından bağlayıcı ve üçüncü kişiye etkisi belirsiz kalan alışlagelmişin dışında bir sözleşme sözkonusudur⁴. Bu özel ilişkinin koruma etkisinin genel bir şekilde üçüncü kişiye kadar yayıldığı iddiası problemli görülmektedir. Kaldı ki, görüşün uygulanabilmesi için gerekli şartların oluşması da gerekmektedir.

Buna göre üçüncü kişi ilk olarak; denetim sözleşmesi edimine yakın olmak zorundadır. Burada denetim raporunun pay sahipleri, alacaklılar ve diğer üçüncü kişilerin malvarlıkları hakkında verecekleri kararların bağımsız denetim sonuçları ile ne ölçüde örtüştüğünün ve denetim sonuçlarının bu kararların alınmasına hangi açılardan etkili olduğunun araştırılması gerekmektedir. TTK.554 veya üçüncü kişiyi koruyucu etkili

¹ HGK, 6.5.1992, E. 13-213, K. 1992/315 (YKD 1992, C. 18, S. 8. S. 1176)

² Flühmann 147.

³ Canaris, Expertenhaftung 215; Honsell 222; Schönenberger 131.

⁴ İsviçre hukukunda denetim sözleşmesi organsal bir sözleşme ilişkisi olarak ifade edilmiştir. Meier-Hayoz/Forstmoser, § 2, N.113. Bu sözleşme ilişkisi nitelemesi, hukukumuzda bağımsız denetçinin organ niteliği kabul görmediğinden sözkonusu değildir.

sözleşme görüşü açısından değerlendirme yapıldığında denetim sözleşmesinde edim yakınlığı sadece denetlen şirket pay sahipleri ve alacaklıları bulunmaktadır. Bunun dışındaki menfaat sahibi üçüncü kişinin edimlere yakınlığından bahsetmek doğru olmaz.

İkinci olarak denetlenen şirket ile üçüncü kişiye karşı özen yükümlülüğünün bulunması zorunludur. Bu neviden bir özen ilişkisi sözleşme alacaklısı ve üçüncü taraf arasında Alman uygulamasında giderek daha hafif koşullara bağlanmıştır¹. Buna karşın üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşme bakımından olumlu bir yaklaşım sergileyen İsviçre öğretisindeki görüşler ağırlıklı olarak üçüncü kişinin korunabilmesi için sözleşme alacaklısının bu kişilerin korunmasında menfaatinin olması gerektiğini hala aramaktadır². Ancak denetlenen şirketin böyle bir menfaatinin olduğunun ileri sürülmesine şüpheyile yaklaşılmalıdır³. Kanaatimizce şirket pay sahipleri ve alacaklılar açısından böyle bir şüpheyeye gerek yoktur.

Bağımsız denetçinin “korunma ihtiyacı” hususunda Alman ve İsviçre uygulamasında farklı görüşler bulunmakla birlikte Türk uygulamasında böyle bir şartın aranmadığı, haksız fiil korumasına sahip olsa dahi zarar gören üçüncü kişinin daha düşük bir korumaya sahip olduğu durumlarda bu görüşten yararlanabildiği anlaşılmaktadır⁴. Her ne kadar bağımsız denetçi öngöremediği üçüncü kişiye karşı bu görüş doğrultusunda sorumlu tutulamayacaksa da özellikle zorunlu denetimde mevzuatça korunması hedeflenen üçüncü kişinin öngörülebilir oldukları açıktır.

Üçüncü kişiyi koruma etkili sözleşme görüşü, görüşün hukuki dayanağı olan sözleşmenin tamamlanması görüşünün bir faraziye olması sebebiyle eleştirilmektedir. Zira tarafların hukuki durumları hakkında hiçbir şey konuşmadığı veya düşünmediği üçüncü kişi, sözleşmenin tamamlanması ile sözleşmeye dâhil edilmektedir. Bu durum sözleşmenin hukuki niteliğinin ve fonksiyonun değiştirilmesinin, sözleşmenin yorumunun ve tamamlanmasının kontrol edilememesine yol açacaktır⁵. Ancak

¹ BGHZ 69, 82, 86.

² **Armbrüster** 91; **Fehlmann** 150.

³ **Bertschinger**, Arbeitsteilung N.16; **Eggmann** 22.

⁴ HGK, 6.5.1992, E. 13-213, K. 1992/315 (YKD 1992, C. 18, S. 8. S. 1176).

⁵ **Kırca** 221.

hakkaniyetin gerektirdiği somut olaylarda aranılan koşulların bulunması durumunda görüşten yararlanılmasının önünde bir engel de bulunmamaktadır.

Kanaatimce üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşme görüşünün uygulanma koşulları açısından değerlendirildiğinde denetlenen şirket ve denetçi arasındaki hukuki ilişkiden kaynaklı olarak zarar gören üçüncü kişinin tümüne ayrıca bir hukuki talep hakkının tanınması doğru olmaz. Ancak özellikle korunması mevzuatça hedeflenen ve sözleşmede korunacağı belirtilen üçüncü kişi bu görüş doğrultusunda korunabilir.

C. ÜÇÜNCÜ KİŞİNİN ZARARINI TAZMİN GÖRÜŞÜ

Alman doktrin ve uygulaması tarafından sorumluluk hukukundaki aksaklıkları gidermek amacıyla geliştirilen bir diğer görüş sözleşmeye taraf olmamasına rağmen sözleşmeye bağlı olarak zarara uğrayan üçüncü kişinin zararının sözleşme taraflarınca tazmini görüşüdür¹.

Üçüncü kişinin zararını tazmin görüşünde üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşme görüşünden farklı olarak edim borçlusu olan bağımsız denetçi açısından gerçek anlamda risk alanı genişlemesi sözkonusu değildir. Zira risk alanının genişlemesinde edim alacaklısının yanında belli koşullar gerçekleşirse üçüncü kişinin de zararlarının tazmini gerekmektedir. Ancak üçüncü kişinin zararını tazmin görüşünde sözleşmeden kaynaklanan hakları zarar görmüş olan edim alacaklısı özel durumlar nedeniyle zarara uğramamıştır. Alacaklı da meydana gelmesi gereken zarar, aralarındaki ilişki sebebiyle üçüncü kişide ortaya çıkmıştır². Burada zarar ilgili sözleşmede yer alan olguların dışında tamamen tesadüfî biçimde üçüncü kişide ortaya çıkmaktadır³.

Tandoğan'a göre, kendi dışlarında kurulmuş bir sözleşmenin edasında belli bir yakınlık içinde bulunan ve borç ilişkisinin niteliği gereği borçlunun edasına bağlı olan tehlikeleri alacaklı kadar hisseden üçüncü kişi, zarara uğrağı takdirde haksız fiil

¹ Gelişim süreci hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **Urban** 19 vd.; **von Schroeter**, Hans-Ulrich, Die Drittschadensliquidation in europäischen Privatrechten und im deutschen Kollisionsrecht, Frankfurt a.M. 1995, s.6 vd.

² **Siegrist** 92 vd.; **Traugott** 66; **Urban** 152 vd.; **von Schroeter** 13 vd.

³ **Armbrüster** 86; **Dickes** 199; **Kaiser** 219; **Moser** 16.

sorumluluğuna başvurma imkânı yoksa veya sözleşme sorumluluğuna başvurma onlar açısından daha avantajlı ise üçüncü kişinin zararları buna göre tazmin edilmelidir¹.

Alman öğreti ve uygulamasında çeşitli olaylarda bu kurumun uygulanmasına başvurulduğu görülmektedir. Ancak bunlar dolaylı temsil, vesayet (yedieminlik) ve gözetim yükümlülüğüne dair ilişkiler ve zorunlu tehlike sorumluluğundan kurtarılma halleridir². İsviçre öğretisinde bu neviden bir görüş kabul görmemektedir. Zira İsviçre hukuk düzeninde bu kurumun uygulanması için dile getirilen olay grupları başka çözüm yöntemleriyle sorunsuzca çözülebilmektedir. Sadece dolaylı temsil hallerinde bu hukuk kurumuna yönelik bir alaka vardır³.

Denetçiler açısından üçüncü kişinin zararının tazmini görüşünün Alman hukukunda gerek uygulama gerek öğretide kabul edildiği görülmüştür. Ancak İsviçre uygulaması bu konudaki görüşe temas etmesine rağmen kabul etmemiştir⁴. Zira burada gerçeği yansıtmayan denetim sonuçları nedeniyle malvarlığı üzerinde zarar verici eylemde bulunan üçüncü kişi, sahip bulunduğu hukuki statü bakımından doğrudan zarar görmüş kabul edilmektedir. Bu kişinin zararı, üçüncü kişinin zararını tazmin görüşünde kabul edilen tesadüfi bir zarar hali niteliği taşımaz. Bu nedenle bu kurum bağımsız denetim sözleşmeleri bakımından uygulanabilir vasıfta kabul edilmemektedir⁵.

¹ **Tandoğan**, Üçüncü Şahsın Zararının Tazmini 358 vd.; **Gürpınar** 193 vd.

² **Traugott** 20 vd.; **Urban** 19; **von Schroeter** 34 vd; Buna klasik örnek olarak satın alınan malların gönderilmesi aşamasında taşıyıcı firma sebebiyle zarar görmesi halinde satıcı nezdinde bir zararın meydana geldiği söylenemez. Zira kendisi hali hazırda satış bedelini talep hakkına sahiptir. Alıcı ise taşıyıcıdan bir hukuki talepte bulunamaz. Zira kendisi taşıma sözleşmesinin tarafı veya taşınan malın maliki değildir. Gözetim yükümlülüğünden kaynaklanan ilişki de ise bir eşyayı ödünç alanın tamir edilmek üzere bırakıldığı yerde bir zararın meydana gelmesinde ortaya çıkar. Ödünç alan kişi bu durumda bir zarar görmüş olarak kabul edilmez. Zira kendisi bakımından eşyayı ödünç verene iade yükümlülüğü ortadan kalkmıştır. Ödünç veren kişi ise eşyanın tamiri ile yükümlendirilen kuram veya kişi ile arasında bir sözleşme ilişkisi olmadığı için sözleşme dışı üçüncü kişi olduğu için hukuki talep hakkı bulunmaz.

³ **Gauch/Schluep/Rey**, N.2709.

⁴ BGE 123 III 204, 211; BGE 121 III 310, 315. Gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından zarar görenlerin bağımsız denetçilerden zarar talebinde bulunması günümüze kadar şirketler hukukundaki sorumluluk ve genel haksız fiil hükümlerine dayandırılmıştır. Sözleşmesel veya benzeri kurumlardan kaynaklı olarak bu neviden zararların talebi durumundaki hukuki altyapı ise günümüze kadar tartışma konusu yapılmamış olup bu nedenle burada İsviçre Federal Mahkemesi uygulamasıyla bağlantılı bir irdelenmenin yapılması gerekmez.

⁵ **Kaiser** 219; **Moser** 17; **Dickes** 199; **Ebke**, Wirtschaftsprüfer 66.

Denetlenen şirketin kendisi de böyle bir durumda bizzat zarara uğrayabileceğinden görüşün uygulanması açısından gerekli olan zararın yer değiştirmesi unsuru çoğu zaman gerçekleşmez ve kurumun şartları oluşmaz¹. Kanaatimizce üçüncü kişinin zararının tazmini görüşü *Canaris*'in de ifade ettiği gibi ancak zararın yer değiştirdiği durumlarda istenebilir². Bunun şartı denetim sonuçlarından denetlenen şirketin zarar görmemesine rağmen, denetlenen şirketin maruz kaldığı tehlikeleri yakinen yaşayan üçüncü kişilerin zarar görmesidir.

D. SÖZLEŞME GÖRÜŞMELERİNDEN DOĞAN SORUMLULUK GÖRÜŞÜ

1. Genel Olarak

Bu sorumluluk sözleşme görüşmelerinin gerçekleştiği aşamada dürüst davranmayan potansiyel sözleşme tarafının neden olduğu zararı tazmin yükümlülüğüne sahip olmasına dayandırmaktadır. Sözleşme öncesinde görüşenlerden birinin veya yardımcılarının, diğer tarafa veya onun korumasındakilere dürüstlük kurallarına göre kurulduğu varsayılan sözleşme benzeri güven ilişkisine aykırı davranarak zarar vermesi halinde sorumluluk gerçekleşmektedir³. Culpa in contrahendo sorumluluğunda *Von Jhering*'e⁴ kadar dayanan bir yaklaşımla kendisine has bağımsız bir sorumluluk kategorisi oluşturulmuştur.

Bu sorumluluk için genel sorumluluk koşullarının yanında gelecekte sözleşme tarafı olacaklar arasında bir hukuki ilişkinin bulunması ve bu ilişki nedeniyle zarar gören

¹ Bu kurumun uygulamasının sadece dolaylı bilgi aktarımı hallerinden, bankalar arasındaki müşteri için alınan bilgilerle sınırlı kaldığı ve diğer dolaylı bilgi aktarımı halleri için mümkün olmadığı hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **Gürpınar** 199 vd.

² **Canaris**, Bankvertragsrech N. 26.

³ **Eren** 1128; Benzer tanımlar için ayrıca bkz. **Von Tuhr/Peter**, Allgemeiner Teil des schweizerischen Obligationenrechts, Bd. I, 3. Aufl., Zürich 1979, s.192 vd.; **Gonzenbach**, Rainer, Culpa in contrahendo im schweizerischen Vertragsrecht, Bern 1987, s.7, **Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altıpar** 976 vd; **Serozan**, İfa 187; **Gezder**, Ümit, Türk/İsviçre Hukukunda Culpa in Contrahendo Sorumluluğu, İstanbul 2009; **Baygın**, Cem, Culpa in Contrahendo Sorumluluğu ve Amerikan Hukukundaki Uygulaması, AÜEHFD, 2000, C.IV, S.12, 345.

⁴ **Von Jhering**, Rudolf, Culpa in contrahendo oder Schadenersatz bei nichtigen oder nicht zur Perfection gelangten Verträgen, Bd. IV (1861), in: Gesammelte Aufsätze aus den Jahrbüchern für die Dogmatik des heutigen römischen und deutschen Privatrechts, Bd. I, Jena 1881, 327 vd.

sözleşme tarafının zarar veren kişiye karşı duyduğu üst seviyede güven gereklidir¹. Sözleşme tarafına bu şekilde özel bir yükümlülük yükleyen hukuki ilişkinin dayanağı ise doğrudan kanundan kaynaklanan borç ilişkisi ve görüşmelerdeki ilişkiden kaynaklı özel bağlantıdır. Taraflar arasında özel bir bağlantının bulunması ve bundan kaynaklı olarak güvenin oluşması nedeniyle tarafların iradesinden ve bilincinden bağımsız bir şekilde birbirlerine karşı dürüstlük kuralından kaynaklanan koruma yükümleri ortaya çıkmaktadır².

Culpa in contrahendo sorumluluğu İsviçre öğretisi ve uygulamasında genel olarak kabul görmektedir³. Özellikle ilgililere görüşlerin ve tavsiyelerin verilmesinde gerekli ihtimamın gösterilmemesi gibi durumların yanında bu edimlere söz verilmesi de görüşün uygulanma hallerindendir⁴. Özellikle şirketlerin yeni pay satmak veya kredi almak istediklerinde karşı tarafa yanlış bilgi vermeleri mümkündür. Bu durumda bilgi alan ve bilgi veren arasında sözleşme bulunmadığı durumlarda sözleşme öncesi sorumluluk söz konusu olur. Ancak sözleşmenin kurulması aşamasındaki kusur bizzat karşı tarafta bulunmalıdır.

Culpa in contrahendo sorumluluğunda başlangıçta sorumluluk sadece taraflara aittir. *Ballerstedt*'den itibaren sözleşme görüşmelerinde karşı tarafın güvenini temsil edilen için değil de kendi için kazanan temsilcilerin de sorumlu kabul edileceği ifade edilmeye başlanmıştır⁵. Culpa in contrahendo sorumluluğunun gelişiminde bir diğer ilerleme işi kuran, idare veya yardım edenlerin sorumluluğu “Sachwalterhaftung”

¹ **Kaiser** 141; **Schwenzer**, Ingeborg, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 3. Aufl. Bern 2003 (Obligationenrecht) N.47.03.

² **Gonzenbach** 71; **Baumann**, Max, Schweizerisches Zivilgesetzbuch, Zürich 1998, Art. 2, N. 147 vd; **Akin** 11; **Kirca** 143.

³ Ancak asıl tartışma bu durumlarda haksız fiil hükümlerinin veya sözleşme hükümlerinin uygulanacağı konusundadır. Yazarlardan bir kısmı bu durumda haksız fiil sorumluluğuna ilişkin hükümlerin uygulanacağını ileri sürerken (**Delco**, Fabio, Die Bedeutung des Grundsatzes von Treu und Glauben beim Ersatz reiner Vermögensschäden, Zürich 2000, s.200) bir kısmı ise sözleşme hükümlerinin uygulanacağını ifade etmektedir (**Engel**, Pierre, Traité des obligations en droit suisse, 2. Aufl. Bern 1997, s.748). Bir kısım görüş sahibi ise Culpa in contrahendo sorumluluğunun kendine özel bir sorumluluk hükümleri olduğunu ileri sürmüştür (**Gauch/Schlupe/Schmid** N.981; **Guhl-Koller** § 13, N.6; **Kaiser** 149; **Baumann**, Art. 2 ZGB N.150).

⁴ **Gauch/Schlupe/Schmid** N.949 vd; **Gonzenbach**, 93 vd; **Wick**, Markus, Die Vertrauenshaftung im schweizerischen Recht, AJP 1995, s.1272.

⁵ **Ballerstedt**, Kurt, Zur Haftung für culpa in contrahendo bei Geschäftsabschluss durch Stellvertreter, AcP 151, 1950/51, 501, 521; **Kirca** 177.

yönündedir¹. İşi kuranın, idare edenin veya yardım edenin sorumluluğu olarak ifade edilecek bu kavram altında önceleri sadece potansiyel sözleşme tarafları ile sınırlı olan sorumlu kişi çevresi, giderek genişlemiştir. Bu durumda sözleşme kurulmasına yardım edenlerde sözleşmenin bizzat tarafı olmasalar bile sözleşme taraflarının güven duyması ve verdikleri bilgilerin esas alınarak kararların verilmesi sebebiyle sözleşme öncesinde yaptıkları bilgilendirme yükümlülüğünü ve taraflara karşı olan korunma ödevlerini kusurlu olarak ihlali sebebiyle ortaya çıkan zarardan bu görüşe göre sorumlu tutulabilir².

Culpa in contrahendo sorumluluğunda üçüncü kişinin güveni, alacaklıyla benzer konumda bulunmasından kaynaklanmamakta, bilakis bilgi verenin üçüncü kişinin zararına olabileceğini öngörerek alacaklının menfaatine uygun davranması ve bağımsız bir görüşme yardımcısı gibi hareket etmesi sebebiyle korunmaktadır³. Bilgi veren bağımsız yardımcı kendisi için güven yarattığı ve verdiği bilginin üçüncü kişi ile bilgi soran alacaklı arasındaki sözleşmenin kurulmasını kolaştırması dolayısıyla bilgi verenin sorumluluğu üçüncü kişinin culpa in contrahendo'dan sorumluluğu olarak kabul edilmektedir⁴

2. Görüşün Değerlendirilmesi

Culpa in contrahendo sorumluluğuna dayanarak üçüncü kişinin gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından kaynaklanan zararlarını denetçiden talep etme hakkı sadece (yeni) pay sahiplerini, (yeni) alacaklıları ve denetlenen şirketi kapsamaktadır⁵. Bunun dışında İsviçre Federal Yüksek Mahkeme şirket adına hareket eden sözleşme tarafının sözleşme görüşmeleri esnasında karşı tarafı aldatması halinde haksız fiil sorumluluğunun uygulanmasını kabul etmiştir⁶.

¹ **Gonzenbach** 170; **Moser** 22;

² **Schwander** 277; **Wick** 1273; **Gonzenbach** 176.

³ **Kırca** 114.

⁴ **Canaris** ZHR 1999, 206 vd; **Canaris**; FS Larenz 1983, 94.

⁵ Sözleşme görüşmelerinden sorumlulukta sözleşme tarafları arasında kişisel bir ilişkinin kurulması şarttır. BGE 125 III 86, 90.

⁶ BGE 122 III 176, 192.

Alman öğretisinde “özel” güven sağlayan denetçilerin üçüncü kişiye karşı sorumluluğu bilgi vermeden kaynaklanan sorumluluğun bir türüdür¹. Özellikle bu sebeple Alman yargısı da culpa in contrahendo sorumluluğundan ziyade diğer sorumluluk türlerine yönelerek hukuki sorunları çözmektedir². Culpa in contrahendo sorumluluğunun kapsamının genişletilmesi anlayışı İsviçre hukuk düzeninde yeterince karşılık bulmamıştır³. Ancak bağımsız denetçi kişisel olarak bizzat denetlenen şirketin üçüncü kişilerle yaptığı sözleşme görüşmelerine katıldığı durumlarda bu sorumluluk uygulama alanı bulabilir⁴. Yani bu sorumlulukta zarar gören ve zarar veren doğrudan doğruya temasta bulunmalıdır. Ancak bağımsız denetçinin kişisel olarak sözleşme görüşmelerine katılması şeklinde bir uygulama bulunmadığından sorumluluğun gerçekleşmesi çok güçtür. Ancak izahname sorumluluğu gibi açıkça herkese yönelen denetim sonucu açıklamalarında doğrudan doğruya temas bulunmasa dahi denetim şirketi tarafından düzenlenen belgenin kamuya yönelik olması sebebiyle culpa in contrahendo sorumluluğu söz konusu olabilir.

E. SÖZLEŞMEYE DAYANAN SORUMLULUĞUN HAKSIZ FİİL SORUMLULUĞUNA GÖRE AVANTAJLARI

Bağımsız denetçinin üçüncü kişiye karşı hukuki sorumluluğunda kanun hükümlerinin yanında sözleşme ve sözleşme benzeri sorumluluk hükümlerinin uygulanmasının mümkün olup olmadığı araştırılmalıdır. Ancak sözleşme benzeri sorumluluk hükümlerinin uygulanmasına karar verildiğinde, bu hükümlerin uygulanması denetçinin davranışından dolayı zarar gören üçüncü kişi bakımından haksız fiilden kaynaklanan sorumluluğa kıyasen çok sayıda avantajı beraberinde getirecektir. Sözleşme sorumluluğunda, borca aykırı davranan kişi belirli kişiye karşı bu sözleşme ilişkisine girmiş olması dolayısıyla başkalarının göstermesi gereken özenden daha fazla özen

¹ Canaris, ZHR 1999, 225.

² Moser 19; Damm 380.

³ Moser 20.

⁴ Flühmann 168.

göstermekle yükümlü olması, bu sorumluluğu zarar gören açısından haksız fiil sorumluluğundan daha elverişli hale getirmektedir¹.

1. Saf Malvarlığı Zararının Tazmin Edilebilmesi

Bunlardan en önemlisi sözleşme sorumluluğunda bir mutlak hakkın ihlaline bağlı olmayan saf malvarlığı zararının sözleşme sorumluluğunda her halükarda karşılanabilmesi imkânının bulunuyor olmasıdır. Sözleşme sorumluluğunda ifa menfaati korunduğundan, zarar gören sözleşme ilişkisi içinde diğer tarafın kusuruyla verdiği zararının tazminini talep etme imkânına sahiptir².

Buna karşılık haksız fiil sorumluluğunda saf malvarlığı zararlarının tazmin edilmesi TBK.49/I'e göre kural olarak kabul edilmemektedir. Saf malvarlığı zararlarında mutlak hakların ihlal edilmesi mümkün olmadığı için hukuka aykırılık gerçekleşmemekte ve saf malvarlığı zararının tazmin edilebilmesi ancak özel koruma normlarının ihlali durumunda mümkün olabilmektedir³. Uygulama ve öğretiye göre bağımsız denetçinin sorumluluğuna ilişkin kanun hükümleri üçüncü kişi açısından özel koruma normu olarak kabul edilmediği takdirde bağımsız denetçi üçüncü kişiye karşı, haksız fiil hükümlerinden dolayı sadece kasıtlı ve ahlaka aykırı davranışlarından sorumlu tutulabilecektir (TBK.49/II). Ancak bağımsız denetçi ihmalinden kaynaklanan zararlardan sorumlu olmayacaktır⁴.

Fakat ifade edildiği gibi, sözleşme sorumluluğunda bağımsız denetçinin vermiş olduğu bilgilerden kaynaklanan saf malvarlığı zararından dolayı üçüncü kişi, bağımsız denetçinin kasti ve ihmali davranışı ayırımına tabi olmadan her halükarda sorumluluklarına dayanabilecektir.

¹ **Kırca** 35.

² **Kümmeth**, Klaus-Wilhelm, Die dogmatische Begründung des Rechtsinstituts des Vertrages mit Schutzwirkung zugunsten Dritter, Würzburg 1976, s.7; **Kırca** 36.

³ **Kırca** 35.

⁴ **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB. Rn.120.

2. İspat Yükünün Zarar Verende Olması

Bağımsız denetçinin davranışından zarar gören üçüncü kişiye sözleşme sorumluluğuna başvurma imkânı verildiğinde, üçüncü kişi borcun hiç veya gereği gibi ifa edilmediğini iddia ederek ispat yükünün tersine çevrilmesine olanak sağlayan TBK.112 hükmünün uygulanmasını sağlayabilir.

Buna göre haksız fiil sorumluluğunu düzenleyen TBK.49'a dayanıldığında üçüncü kişi bağımsız denetçinin kusurunu ispat etmekle yükümlü iken, TBK.112 hükmüne dayanan sözleşmedeki borca aykırılık durumunda zarar gören borca aykırılığı ve kendine verilen zararı ispatlamakla yükümlüdür. Zarar verenin sorumluluktan kurtulabilmesi için kusursuzluğunu ispat etmesi gerekmektedir (TBK.112)¹. Denetçinin kusurunun ispat yükünün sözleşme sorumluluğunda yer değiştirmesi üçüncü kişi açısından büyük kolaylıklar sağlamaktadır.

3. Yardımcı Kişilerin Fiilinden Sorumlulukta Kurtuluş Kanıtı Getirebilme İmkânının Olmaması

Haksız fiil sorumluluğunda istihdam eden, yardımcıların haksız fiillerinden kaynaklanan zararlardan sorumludur. Ancak istihdam edenin yardımcılarının haksız fiilinden kaynaklanan zararlardan kurtuluş kanıtı getirerek kurtulma imkânı sağlanmaktadır. TBK.66/II'ye göre istihd eden niteliğindeki bağımsız denetçi, işiyle ilgili talimat verirken, gözetim ve denetimde bulunurken, zararın doğmasını engellemek için gerekli özeni gösterdiğini ispatladığı takdirde sorumluluktan kurtulur.

Karşılaştırmalı bir değerlendirme yapıldığında bağımsız denetçinin ve denetçi yardımcılarının haksız fiilden kaynaklanan sorumlulukları daha dar bir sorumluluğu alanını kapsamaktadır. Öyle ki bağımsız denetçi normal koşullarda kendisini denetim sisteminin dışına çıkararak ve adam çalıştıranın sorumluluğunda da kurtuluş kanıtı getirerek sorumluluktan kurtulabilir. Bağımsız denetim şirketleri ise mesleki hatalar bakımından yasal temsilcilerine TBK.66 uyarınca rucu edebilir².

¹ **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 121.

² **Winkeljohann/Feldmüller** § 323 HGB, Rn. 114; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn 92.

Buna karşılık sözleşmeye dayanan sorumluluk borcun ifası aşamasında bir yardımcı şahıs kullanıldığı takdirde burada kusur aranmaksızın doğacak zararlardan istihdam eden sorumlu tutulmaktadır¹. TBK.116'daki ifadesiyle, borçlu, borcun ifasını veya bundan kaynaklı bir hakkın kullanılmasını yardımcılara kanuna uygun şekilde bırakmış olsa dahi, bu işin görülmesi sırasındaki diğer tarafa verilen zararların giderilmesinden sorumlu tutulmuşlardır.

TBK.116/II uyarınca her ne kadar bu yardımcı kişilerin fiilinden doğan sorumluluk, önceden yapılan bir anlaşma ile kaldırılabilirse de, bağımsız denetim gibi uzmanlığı gerektiren bir hizmet veya bağımsız denetçi gibi uzmanlığı gerektiren bir meslek söz konusu olduğunda veya KGK gibi yetkili makamlar tarafından verilen izinle yürütülen hizmetlerde, bu şekilde yardımcı kişilerin fiillerinden sorumlu olunmayacağı şeklindeki anlaşmalar TBK.116/III hükmüne göre kesin olarak hükümsüz kabul edilir.

Bağımsız denetçinin sözleşme veya sözleşme benzeri bir sorumluluk öngörüldüğünde burada denetim yardımcıları bakımından, kendisini sorumluluktan kurtarma imkânına sahip olmayacaktır. Bu durumda TTK.404/II-c.1 ve 2'de belirlenen maddi sorumluluğun üst sınırları da geçerli sayılmayacaktır².

4. Daha Uzun Zamanaşımı Süresi

Sözleşmeye dayanan sorumlulukta aksine bir hüküm bulunmadığı takdirde TBK.146 hükmü gereği on yıllık zamanaşımı süresi uygulanmaktadır. Haksız fiilde, haksız fiilin öğrenildiği tarihten itibaren 2 yıllık ve her halükarda 10 yıllık zamanaşımı süresi söz konusudur. Sözleşmeden kaynaklanan sorumluluğa dair hukuki taleplere ait zamanaşımı süreleri, zarar görenin açısından bakıldığında, haksız fiil sorumluluğuna kıyasen daha avantajlıdır. Her ne kadar genel zamanaşımı her ikisinde de on yıl olarak belirlenmişse de, haksız fiilde zararın ve failin öğrenilmesinden itibaren iki yıllık sınırlayıcı bir zamanaşımı süresi zarar görenin zararın tazmin süresini kısaltmaktadır.

¹ Kırca 36.

² Ebke, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.121.

Oysa sözleşme sorumluluğu söz konusu 10 yıllık süre içinde zararın ve failin öğrenildiğı tarihleri dikkate almaksızın talepte bulunma imkânı sunmaktadır.

§ 13. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN ÜÇÜNCÜ KİŞİYE KARŞI GÜVEN SORUMLULUĞU

I. GENEL OLARAK

Bağımsız denetçinin gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarının üçüncü kişinin zararına sebep olmasıyla, denetim sözleşmesinin tarafı olan denetçi ve denetlenen şirketle birlikte üçüncü kişi arasında üç taraflı bir hukuki ilişki ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda denetim sözleşmesine taraf olmayan üçüncü kişinin zararının tazminini talep edip edemeyeceği hukuken çözülmesi gereken bir sorundur¹. Yapılacak olan bu değerlendirmede üçüncü kişinin yeterli korumadan mahrum bırakılması hakkaniyete uygun değildir. Bu sebeple makul ve sınırlanabilir sorumluluk ilkesine uygun şekilde bir sorumluluk değerlendirilmesinin yapılması gereklidir².

Hem öğreti hem de uygulamada birçok değişik olayda üçüncü kişiye karşı hukuki sorumluluğun bir ihtiyaç olduğu kabul edilmektedir³. Ancak üçüncü kişinin zararlarının tazmininde birçok hukuki sorunun ortaya çıkması, bu sorunların aşılabilmesi içinde değişik görüşlerin ileri sürülmesini de beraberinde getirmiştir. Üçüncü kişinin zararlarının tazmini yönünde ileri sürülen görüşlerden birisi üçüncü kişinin sözleşme alanının genişletilmesi ile sözleşme koruması altına alınarak korunmasını önermekte iken⁴, bir diğeri haksız fiil sorumluluğundaki koşulların esnetilerek üçüncü kişinin koruma altına alınmasının sağlanmaya çalışılmasının yerinde olacağını ileri sürmektedir⁵. Son zamanlarda ortaya çıkan ve üçüncü kişinin zararlarının tazmininde yaşanan sorunlara farklı bir çözüm bulan kendine özgü “üçüncü bir yol” ise güven sorumluluğudur⁶. Bu sorumluluğa başvurularak üçüncü kişinin zararlarının tazmini sözleşme ve haksız fiil hukukunun kapsamını aşan bir hukuki kurum ile tazmin edilmeye çalışılmaktadır⁷. Bu sorumluluğun uygulaması borçlar hukukunun yanında diğer alanlarda da kendini

¹ Moser 6.

² Koziol, Helmut, The “Auditor-Case” in: Spier Jaap (Hrsg), The Limits of Expanding Liability, The Hague 1998, s.28, 32.

³ Moser 7; Armbrüster 86 ff.

⁴ BGE 121 III 310, 317.

⁵ Örneğin bkz. BGE 117 II 315, 318.

⁶ Canaris, Expertenhaftung 220.

⁷ Örneğin bkz. BGE 134 III 297 ff.

göstermektedir¹. Güven sorumluluğunun çeşitli görünüşleri kanunlarımızda öngörölmüşür. Ancak bilgi vermeye ilişkin genel bir sorumluluğun düzenlenmemiş olması ve bu kavram çerçevesinde güven sorumluluğunun var olan hükümlerin genişletilmesiyle oluşturulmaya çalışılması eleştirilmiştir².

Güven sorumluluğu, başka bir kişide haklı bir nedenle güven duygusu yaratan kişinin bundan sorumlu tutulmasıdır³. Bağımsız denetimde ortaya çıkan güven sorumluluğu bilgi vermeden kaynaklanmaktadır. Hukuki işlem alanında, davranışları ile güven sağlayan ve bilgi veren kişi ile üçüncü kişi arasında meydana gelen edim yükümünden bağımsız kanuni borç ilişkisinin ihlali durumunda ortaya çıkan sorumluluğa güven sorumluluğu denir. Bu ihlal sebebiyle ortaya çıkan üçüncü kişinin güven zararı tazmin edilmelidir⁴.

Güven sorumluluğu yaklaşımı ile üçüncü kişiye karşı sorumlulukta yaşanan sorunların öğreti ve uygulamada çözüm odaklı bir biçimde ele alındığı, somut olayda güven sorumluluğunun gerekli olduğu sonucuna varıldığında, hukuki açıdan gerekçelendirmenin arka plana itildiği görölmektedir⁵.

II. SORUMLULUĞUN GENEL KOŞULLARI

Güven sorumluluğu ile ilgili sistem *Canaris* tarafından geliştirilmiştir. Ancak sorumluluğun hukuki altyapısı ve niteliği yirminci yüzyılın ilk yarısından itibaren oluşturulmuştur⁶. Öğretide güven sorumluluğu, culpa in contrahendodan doğan sorumluluğu kapsamına alan genel bir sorumluluk olarak kabul edilmektedir⁷.

¹ **Kalkan Oğuztürk**, Burcu, Güven Sorumluluğu, İstanbul 2008,120.

² **Kalkan Oğuztürk** 259, 260.

³ **Canaris**, Vertrauenshaftung 439; **Moser** 20.

⁴ **Kırca** 111.

⁵ **Moser** 8.

⁶ **Moser** 74 vd.; **Kaiser** 176; **Flühmann** 155; **Fehlmann** 55; Alman öğretisinde güven sorumluluğuna karşı çıkanlar da bulunmaktadır. **Altenburger**, Peter C.F., Die zivilrechtliche Haftung des Architekten für Vermögensschäden Dritter, Münster 1996, 183; **Müller** F. 109; **Philippsen** 220. Ancak BGH'nın güven sorumluluğunu esas aldığı göröür. BGH, ZIP 1998, 1434 ff; NJW 1979, 1882 ff.; NJW 1978, 1374 ff; **Canaris**, Die Vertrauenshaftung im Lichte der Rechtsprechung des BGH, in: 50 Jahre Bundesgerichtshof, München 2000, (Rechtsprechung), s.129 vd.

⁷ **Kırca** 150; **Demircioğlu**, Huriye R.,Güven Esası Uyarınca Sözleşme Görüşmelerindeki Kusurlu Davranıştan Doğan Sorumluluk, Ankara 2009, s.161.

Özellikle İsviçre Federal Mahkemesinin “Swissair” kararı bu sorumluluk türünün açıklanmasında önemli rol oynamıştır¹. Söz konusu kararda bağlı şirketin yaptığı işlemlerden dolayı, güven sorumluluğu kaynaklı olarak ana şirketin sorumluluğuna gidilmiştir. Karara göre şirketler topluluğundaki hâkim şirketin açıklamaları yavru şirketin birlikte çalıştığı kişiler açısından bir güven oluşturmuştur. Bu güven ilişkisi ana şirket açısından da sözleşme görüşmeleri ilişkisine benzer özel hukuki bir bağlantının kurulmasına neden olmaktadır. Özel hukuki bağlantı ile kurulan ilişki dürüstlük kuralı gereği ortaya çıkan asli edim yükümünden bağımsız borç ilişkisidir. Borçlu konumda olan hâkim şirketin güven ilişkisi kurmuş olduğu kişiye karşı koruma ve aydınlatma yükümlülükleri ortaya çıkmıştır. Hâkim şirketin bu neviden yükümlülüklerin ihlal edilmesi sonucu ortaya çıkan zararın tazmini gerekir². Somut durumda İsviçre Federal Mahkemesi bağlı şirketin gerekli niteliklere sahip olmasının yanında hâkim şirketinde bağlı şirketin ilişki içinde bulunduğu kişiye karşı açıklama yükümlülüğü olduğunu da kabul etmektedir. Ancak burada şirketler topluluğuna dayalı güvenden doğan sorumluluktan bahsedilebilmesi hatalı tavsiye de bulunmaya veya eksik bilgiye dayanmaya bağlıdır. Genel ilke olarak özel bir bağlantı sonucunda karşı tarafta haklı bir beklenti uyandıran ve bu beklentiye daha sonra güvene aykırı şekilde hayal kırıklığına uğratan tarafın zararı karşılaması gerekmektedir. Bu genel ilke İsviçre Federal Mahkemesince de defaaten uygulanagelmıştır³. İsviçre Federal Mahkemesi’nin “Swissair” kararı ile güven sorumluluğunu culpa in contrahendo sorumluluğundaki ilkelerin genelleştirilmesi ile kabul ettiği görülmektedir⁴. Mahkemenin belirlediği genel kriterler üçüncü kişinin yine bilgi verenin kendi sorumluluğunda da uygulanabilir⁵.

Ancak güven sorumluluğuna dayalı zarar tazmini bakımından verilen kararlar öğretide şirketler topluluğunu da aşar şekilde genel borçlar hukuku bakımından anlam ve önemine atıfta bulunulmuştur. Zira öğreti büyük oranda, mahkeme kararlarında da bu görüşü uygulaması ile haksız fiil ve sözleşme sorumluluğunun yanında yeni bir

¹ BGE 120 II 331, 336.

² BGE 120 II 331, 336. Bu konuyla ilgili karar incelemeli için ayrıca bkz. **Druey**, Jean Nicolas, *Entscheidbesprechung*, SZW 1995, s.93; **Gonzenbach**, *Vertrauenshaftung* 117 ff.

³ BGE 4C.225/2002 vom 07.02.2003, 4; 4C.215/2002 vom 11.11.2002, 3; BGE 128 III 324, 327; **Fehlmann** 98.

⁴ BGE 120 II 331; **Gauch/Schluemp/Schmid**, I, N. 982c; **Kirca** 176.

⁵ **Moser** 92, 93, 122 vd.; **Kirca** 176.

sorumluluk kategorisinin ortaya çıktığı kabul edilmektedir¹. Meydana getirilen haklı güvenin ihlal edilmesi sonucu ortaya çıkan sorumluluk kanundan kaynaklanan davranış ve koruma ödevlerinin (asli ve yan edim yükümlerinden ayrılan ve bütüncül borç ilişkisini yansıtan yükümlülükler) ihlal edilmiş olmasına dayandırılmaktadır².

Ancak güven sorumluluğuna dair birçok konu halen cevapsız bulunmaktadır. Bunların başında sorumluluğun genel koşullarının nasıl anlaşılması gerektiğidir. Buna göre güven ilişkisine dayalı talep (pozitif güven koruması³) ya da güven zararının tazmin edilmesi (negatif güven koruması⁴) ancak koşulların tamamının bir arada bulunması halinde gündeme gelebilir.

Güven sorumluluğundan bahsedilebilmesi için bağımsız denetçi ve üçüncü kişiler arasında özel bir bağlantının bulunması, üçüncü kişinin bağımsız denetçiye güven duyması, bağımsız denetçinin ise buna karşılık üçüncü kişinin yapacağı sözleşme çevresinde bulunması ve verdiği bilgilerin üçüncü kişiye zarar verebileceğini öngörebilmesi gereklidir. Güven ilişkisi, korunmaya değer güven, güvene dayalı işlemde bulunma ve öngörülebilirlik bu görüşün temelinde yatan kavramlardır⁵. Güven sorumluluğuna ilişkin unsurlar olarak, özel bağlantı, hukuki işlem alanına katılma ve öngörülebilirlik sayılabilir.

¹ **Kramer**, in Bern Komm, Allgemeine Einleitung vor Art. 1 OR N.150; **Berger**, Bernhard, Zur Unterscheidung zwischen Rechtsscheinhaftung und Vertrauenshaftung, recht 2002, s.206; **Gauch/Schluep/Schmid**, N.982m; **Gonzenbach**, Vertrauenshaftung 117; **Kaiser** 174; **Moser** 116; **ZK-Baumann**, Art. 2 ZGB N.108.

² **Berger**, Vertrauenshaftung 219; **Kramer**, in Bern Komm., Allgemeine Einleitung vor Art. 1 OR N.151; **Moser** 116. Ancak öğretinin bir diğer kısmı güven sorumluluğunun sınırlarının iyi çizilmediğini ve sorumluluğun belirsizliği nedeniyle eleştirmektedir. İrdelenen hususların birçok olay da zaten başkaca yollarla ve haksız fiil hükümlerinin konuya uygun bir şekilde geliştirilmesiyle çözülebilecekken güven sorumluluğunun ortaya çıkarılmasının gereksiz olduğunu ileri sürmektedirler. **Delco** 195; **Honsell**, Hafpflichtrecht, § 4 N.22; **Schönenberger** 137, **Schwenzer**, Obligationenrecht, N.52.03; **Brehm**, in: Bern Komm., Art.41 OR N.53b.

³ Bu durumda güvenilen kişinin güvendiği duruma uygun hale getirilmesi sözkonusu olur.

⁴ Güvenilen kişinin, güvenmeseydi uğramayacak olduğu zararın tazmin edilmesi sözkonusu olur.

⁵ **Canaris** Claus-Wilhelm, Die Vertrauenshaftung im deutschen Privatrecht, München 1971, 491 vd.

A. ÖZEL BAĞLANTI

Bağımsız denetçinin bilgi veren olarak sorumluluğunun kabulü için “özel bağlantı” unsuru gereklidir. Bu unsur aynı zamanda sorumluluğu sınırlama işlevine de sahiptir. İsviçre Federal Mahkemesi’nin içtihatlarına göre bu kavramdan anlaşılması gereken Culpa in Contrahendo ilkesinin temelinde de yatan olguya da benzer özel güven ve sadakat ilişkisidir¹. *Kırca*’nın da ifade ettiği gibi bu özel hukuki bağlantı edim yükümlerinden bağımsız borç ilişkisinin kaynağıdır².

Güven duyulması özel bağlantı şartının gerçekleşmesi için ön koşul olup sorumluluğun temelidir. Üçüncü kişinin güven duyması ancak üçüncü kişinin iyiniyetli ve oluşan güvenin yaptığı işlemlerde etkili olmasına bağlıdır³. Oluşan güvenin korunabilmesi için üçüncü kişinin iyiniyetli olması yeterli kabul edilmez: zira iyiniyetin belirlenmesinde dürüst makul bir kişinin göstereceği özenin bulunması aranmaktadır⁴. Ancak özel durumdan aksi anlaşılmadığı takdirde üçüncü kişinin iyiniyetinin bulunduğu ve güvenin oluştuğu karine olarak kabul edilmelidir⁵.

Özel bağlantı unsuru gereği denetçi tarafından üçüncü kişi de uyandırılacak olan güven “özel bir ağırlığa”⁶ye ulaşmalı ve “belli bir konuya”⁷ yönelik olmalıdır. Bilgi verenin mesleki konumu özel bir güven oluşturulmasını kolaylaştırmaktadır⁸. Zira mesleki konum nedeniyle ortaya çıkan güven özellikle mesleki konularda verilen bilgilerde en az sözleşme tarafları kadar üçüncü kişiyi de etkileme kabiliyetine sahiptir⁹. Ancak özel bağlantı için gereken bu unsur, üçüncü kişi ile denetçi arasında bir karşılaşma veya yoğun bir kişisel ilişkinin varlığını da gerektirmemektedir¹⁰.

¹ BGE 121 III 350, 356.

² *Kırca* 159 vd., 188 vd.

³ *Canaris*, Vertrauenshaftung 504.

⁴ *Moser* 158 vd.

⁵ *Canaris* 507 vd.; *Fehlmann* 187; *Kırca* 194.

⁶ *Canaris*, ZHR 1999, 232.

⁷ *Canaris*, Vertrauenshaftung 491.

⁸ *Moser* 158, 164.

⁹ *Moser* 162.

¹⁰ *Moser* 113; *Fehlmann* 173; *Kırca* 188.

Ancak şirketler topluluğunda güven verici açıklamalarda bulunma veya kartel oluşumları gibi karmaşık yapıları olaylarda dahi özel bağlantı koşulunun gerçekleştiğinin kabul edilmesi, özel bağlantı unsurunun eski önem ve anlamının kalmadığını göstermektedir¹. Bu sebeple yeni bazı İsviçre Federal Mahkeme kararlarında, karşı bir yaklaşım olarak özel bağlantı koşulu için zarar verenin bilinçli bir davranışına veya normatif açıdan zarar veren kişiye izafe edilebilmesi ve bu çerçevede tamamen tesadüfe dayanmaması koşulu aranmış ve özel bağlantı unsuru bu şekilde somutlaştırılmıştır. Ancak öğretide de bir sorumluluk koşulu olarak özel bağlantı hususunda bütünlük arzeden bir görüntü bulunmamaktadır. Bu yönde sadece talep edilen özel ilişkinin bir hukuk düzeninde dikkat edilmesi gereken hukuka aykırı davranışlarla başkasına zarar vermekten kaçınma olgusundan daha yoğun bir nitelik arzemesi gerektiği, buna karşı özel bağlantının sözleşme ilişkisindeki sıklıktan da daha hafif olmasının gerektiği konusunda uzlaşma bulunmaktadır². Alman öğretisi kaynaklı olarak güven sorumluluğunun kanundan kaynaklanan bütüncül borç ilişkisi ile bağlantılı olarak kabul etmek isteyen yazarlar güven ilişkisinin ancak dolaylı veya doğrudan taraflar arasında bir hukuki işlem ilişkisinin bulunması halinde yeterli yoğunluğa ulaştığını yani sözleşme çevresinde bulunma durumunda kabul etmektedirler³.

B. HUKUKİ İŞLEM ALANINA KATILMA

Sorumluluğun bir diğer şartı da bilgi veren konumunda olan bağımsız denetçilerin sözleşme çevresinde bulunması ve bu şekilde hukuki işlem alanına katılmış olmalarıdır. Sözleşme çevresinde bulunma için doğrudan veya sözlü ya da yazılı bir temas gerekmez⁴. Ancak her halükarda bilgi verenin bu faaliyetten dolayı ekonomik bir menfaati bulunmalıdır⁵.

¹ Bununla ilgili eleştiriler için bkz. **Wick** 278; **Widmer** Corinne, Von der Gefährlichkeit des Überflüssigen, ZSR 2001, I, s.115; **Roberto**, Vito/**Widmer**, Corinne, Tort Liability for Services, in: Schweizerisches Institut für Rechtsvergleichung (Hrsg.), Swiss Reports Presented at the XVI th International Congress of Comparative Law, Part 1, Zürich/Basel/Genf 2002, s.214.

² **Böckli**, Verantwortlichkeit 57; BGE 4C.193/2000 vom 26.09.2001, 4.

³ **Moser** 111; **Walter**, Hans Peter, Vertrauenshaftung im Umfeld des Vertrages ZBJV 1996, (Umfeld) s.280 vd.;

⁴ **Canaris** ZHR 1999, 225, 226.

⁵ **Walter**, Hans Peter, Die Vertrauenshaftung: Unkraut oder Blume im Garten des Rechts? ZSR 2001,

C. ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK

Bağımsız denetçinin, sayısı belirsiz üçüncü kişilere karşı sorumlu olmasının ortaya çıkaracağı hakkaniyete aykırılıkları gidermek için getirilen bir diğer güven sorumluluğu unsuru ise öngörülebilirliktir. Güven sorumluluğunun gerçekleşebilmesi ancak gerçeği yansıtmayan bilgi verenin, bilginin yöneldiği üçüncü kişinin davranışlarına etki edeceğini objektif olarak öngörebilmesi durumunda sözkonusu olur¹. Bilgi verenin bu bilgi kullanıcılarını tanıması gerekmemektedir². Ancak bu noktada bilgi veren bilgi kullanıcılarını tanımasa dahi onlara yönelmiş olmalıdır. Bu açıdan bilgi verenle üçüncü kişinin doğrudan temasının bulunması³, bilgileri üçüncü kişiye bilgi verenin göndermiş olması gereklidir. Bu şekilde bir yönelmenin olmadığı durumlarda ise bilgi verenin hazırladığı bilginin niteliği ve hazırlanış amacına göre bilginin üçüncü kişiye yönelmiş olup olmadığı belirlenmelidir⁴.

Bilginin üçüncü kişiye yönelmiş olması arandığı için, bilgi verenin hazırladığı bilgilerin tesadüfen üçüncü kişinin eline geçmesi durumunda sorumluluk ortaya çıkmamalıdır⁵. Verilen bilginin sadece sözleşme taraflarına yönelmiş olması halinde üçüncü kişiye karşı sorumluluk söz konusu olmaz⁶.

III. GÖRÜŞÜN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bağımsız denetçinin gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından zarar gören üçüncü kişiye karşı sorumluluğunda güven sorumluluğunun genel koşullarının bulunduğu izlenimi ortaya çıkmaktadır. Zira üçüncü kişinin malvarlığında oluşan zarar, alanındaki uzman bilgisine güven duyduğu bağımsız denetçinin gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarına dayanarak yaptığı işlemde kaynaklanır. Bu şekildeki üçüncü kişinin edime açık yakınlığı, İsviçre Federal Mahkemesi'nin kararlarında kullandığı kelime

I, s.98; **Kırca** 198.

¹ **Moser** 168; **Lorenz**, FS Larenz 1973, 619; **Kırca** 199.

² **Strasser**, 83, 84; **Kırca** 200.

³ **Moser** 170; **Kaiser** 228; **Kırca** 200.

⁴ **Canaris**, ZHR 1999, 235; **Moser** 171; **Kırca** 201.

⁵ **Moser** 168.

⁶ **Moser** 172.

seçimlerinde de kendisini göstermektedir. Örneğin Federal Mahkemenin bir kararında (BGE 106 II 232,235) dile getirdiği şu ifadeler bu durumu yansıtılmaktadır: “Denetim biriminin raporlarında finansal tabloların abartılmış akıflerle gösterilmesi, bilançoların olduğundan iyi gösterilmesi nc tarafların ilgili şirkete paydaş olmaya yönlendirmesi ve bu suretle zarara uğraması bakımından elverişli hareketler olarak kabul edilir... OR.728 ve 729’la kural olarak denetim organın raporlarına güvenme hakkı kendilerine tanınmış olan borç para verenlerin de korunması isabetli olur.”¹.

Öğretide de Moser, Wiegand, Hirsch ve yakın zamanda Forstmoser bağımsız denetçinin nc kişiye karşı sorumluluğunu güven sorumluluğuna dayandırmaktadır. Bunlardan Moser ve Wiegand’a göre güven sorumluluğu bağımsız denetçinin nc kişiye karşı sorumluluğu bakımından kabul edilen ortaklıklar hukukundan kaynaklanan sorumluluk kurumunun yanında kabul ederken², Forstmoser ve Hirsch güven sorumluluğunu, (yeni) paydaşlar ve (yeni) alacaklılar bakımından hukuki dayanak olarak kabul etmektedirler³. Yine benzer bir biçimde yeni paydaşlar ve alacaklılar bakımından güven sorumluluğunu Bertschinger’de olanak dâhilinde grmektedir⁴. Bu olumlu görüşlere karşın güven sorumluluğu ile ilgili eleştirel bir yaklaşım Groner/Vogt tarafından dile getirilmiştir. Bunlara göre hukuken korunmaya muktedir bir güven sadece belirli kişiye karşı uyandırılmış olabilir, bundan dolayı gelecekte şirkete katılması olanaklı olan ve henüz tanınmayan pay sahipleri veya alacaklılar, bağımsız denetçinin güven sorumluluğunun dışında kalmalıdır. Ancak bu durumun istisnası taraflar arasında kişisel hukuki işlem benzeri bir ilişkinin kurulmasına baęlıdır⁵. Bağımsız denetçinin nc kişiye karşı güven sorumluluğu gerek mevcut gerekse gelecekteki alacaklılara karşı tam anlamıyla reddeden bir yaklaşım ise Lutterbacher tarafından dile getirilir. Bu

¹ BGE 106 II 232, 235; **Hunziker**, Neuerungen 105; Ayrıca bir diğer karar da: “denetim organının yükümlülüklerine ilişkin hükümlerin denetim organının denetim sonuçlarına güvenerek hisse senedi alan pay sahiplerinin ya da buna güvenerek yeni pay sahibi olan ve ödünç veren yeni alacaklıların ne ölçüde korunacağının sorun olarak ortaya çıktığı” ifade edilmiştir. BGE 4C.13/1997 vom 19.12.1997 (Pra 1998 680, 681: SemJud 1998 553, 556; Yakın tarihli bir kararında yüksek mahkeme toplayıcı nitelikte bilgilendirme sorumluluğunu nc tarafa karşı sorumluluk türü olarak kabul eden güven sorumluluğu kurumunu mümkün kabul etmiştir. BGE 4C.193/2000 vom 26.09.2001, 4. Flühmann 28.

² **Moser** 204 vd; **Wiegand W.**, Haftung 133; **Brtschi** 55.

³ **Forstmoser**, Haftung 498; **Hirsch**, Experts 87.

⁴ **Bertschinger**, Aktuelle Fragen 477; **Widmer** P. 199.

⁵ **Groner/Vogt** 259.

anlamda yazar bir yandan ilgili hukuk kurumunun gerekliliğini genel olarak şüpheyile karşılamakta iken, öte yandan korunmaya muktedir güvene dayalı sorumluluk koşullarından özel bağlantının denetim sonuçları bakımından ortaya çıkmadığını ileri sürmektedir¹.

Güven sorumluluğunun mahkemelerdeki uygulanma kabiliyeti dikkate alındığında bu neviden bir sorumluluğun bir hukuk kurumu olarak gerekliliğine ilişkin eleştiriler mevcut olmasına rağmen, üçüncü kişi açısından bağımsız denetimde böyle bir hukuki dayanağın ortaya çıkması önemlidir. Hatta üçüncü kişinin zaten haksız fiile dayanarak taleplerini dile getirebilecek olması da güven sorumluluğuna başvurma önünde engel değildir. Nitekim İsviçre öğretisinde *Bärtschi* güven sorumluluğunun haksız fiil sorumluluğu ile ilişkisinde tali bir nitelik arzetmediğini ancak geçerli bir sözleşme ilişkisinin sorumluluk konusunda düzenlendiği hallerde uygulama kabiliyetini yitirdiğini ileri sürmektedir². Ancak zarar gören üçüncü kişi böyle bir durumda denetim raporuna karşı göstermiş olduğu güvenin normatif bir korumayı hak ettiğini ispat etmek zorundadır. Zira böyle bir durumda bağımsız denetçi ile nitelikli bir iletişimin mevcudiyeti özel bağlantı koşulunu yerine getirmiş olacaktır.

Üçüncü kişinin gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarına duyduğu güven ancak somut olayda denetim raporunun dışında yukarıda belirtilen unsurların bulunması halinde kabul edilebilir. Zira tek başına denetim raporundan ilgili şirketin finansal yeterliliğine ilişkin doğrudan doğruya bir karara varılması mümkün değildir. Bu anlamda yukarıda bahsedilen koşullardan “özel bağlantı” büyük önem taşımaktadır³. Ancak özel bağlantının mevcudiyetine karar verilmesi kolay değildir⁴. Bağımsız denetçinin kural olarak kabul ettiğimiz, alanındaki uzmanlık bilgisine sahip olması özel bağlantı için vazgeçilemez bir

¹ **Luterbacher**, Verantwortlichkeit 14.

² **Bärtschi**, Harald, Verantwortlichkeit im Aktienrecht, Zürich 2001, s.55, **Walter H.P.**, Umfeld 294.

³ Sorumluluğun sınırlandırılmasının aracı olarak bilgi vermedeki özel bağlantın gereklili hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **Druey**, Jean Nicolas, Information als Gegenstand des Rechts, Zürich/Baden-Baden 1995, s.318; **Gasser** Urs, Kausalität und Zurechnung von Information als Rechtsproblem, Bamberg 2001, s.319.

⁴ **Moser** 155.

unsur olmakla birlikte güven ilişkisinin tüm koşullarının bulunduğuna dair yeterli güvence de sunmamaktadır¹.

Üçüncü kişi denetlenen şirketle gerçekleştirdiği hukuki işlemin dayanağı olarak denetim raporunu kullandığı durumlarda, üçüncü kişi ile bağımsız denetçi arasında gerçekleşen ilişki bağımsız denetçinin sözleşmenin çevresinde yer aldığını göstermektedir. Ancak üçüncü kişide oluşan güvenin korunabilmesi için bu özel bağlantının ne derece bir yoğunluk taşıması gerektiği belirsizdir. *Groner/Vogt* bu çerçevede taraflar arasında hukuki işlem benzeri kişisel bir ilişkinin mevcudiyetinin şart olduğunu ileri sürmektedir². Ancak bu şartın varlığı İsviçre Federal Mahkemesi kararlarında takip edilmemektedir³. Öğretideki bir diğer görüşe göre ise denetçinin hazırladığı denetim raporunun “birilerine yönelmiş” olması halinde, taraflar arasındaki dolaylı iletişime geçmenin (dolaylı aktarımın) de yeterli olacağı iddia edilmektedir. Başka bir ifade ile dolaylı aktarımın yeterli kabul edilebilmesi için bağımsız denetçi bakımından hazırlamış olan denetim raporunun üçüncü bir tarafa da ulaşacağı ve bu tarafların denetim raporlarına dayalı olarak malvarlıklarıyla ilintili kararlar alacağını öngörebilmelidir⁴.

Verilen bilginin üçüncü kişinin malvarlığı ile ilgili alacağı kararlarda esas alınabileceğini öngörme, öngörülebilirlik unsuru başka sorumluluklarda da belirleyici unsur olarak ifade edilmiştir. Denetim raporlarının üçüncü kişinin alacağı kararlarda esas teşkil edeceği ve özel bir öneme sahip olduğunun üçüncü kişice denetçiye bildirilmesi ile öngörülebilirlik gerçekleşmiş olur⁵. Bu çerçeve de her iki hukuki dayanak bakımından önem arzeden bir ilişkiyi yansıtmaktadır.

İsviçre Federal Mahkemesi tarafından gerçeğe uygun bilgi verme yükümlülüğü “herkese karşı sahip olunan ve dürüstlük kuralının somutlaştırılması ile ortaya çıkan bir

¹ Moser 161; Schönenberger 135.

² Groner, Roger/Vogt Hans-Ueli, Zur Haftung der Revisionsstelle gegenüber Investoren, recht 1998, s.259.

³ BGE 120 II 331 vd. “Hakim şirket ve bağlı şirketin müşterileri arasında doğrudan bir ilişkinin bulunmaması”na rağmen güven sorumluluğu sonucuna varılmıştır. Bu konudaki eleştiriler için ayrıca bkz. Widmer C. 115.

⁴ Fehlmann 147; Kaiser 228; Moser 168.

⁵ Bu görüşü destekler nitelikteki karar için bkz. BGE 4C.13/1997 vom 19.12.1997 (Pra 1998 680 vd.; SemJud 1998 553 vd).

ödev”¹ olarak kabul edilmiştir. Alanında uzman bir kişi olan bağımsız denetçilerin başkalarının malvarlığını etkileyecek kararlara esas teşkil eden görüş açıklamalarında bu yükümlülüğe dikkat etmesi gerektiğini kabul edilmektedir.

Bu çerçevede taraflar arasında önceden oluşmuş mevcut bir güven ilişkisinin bulunması ise şart koşulmaz². Yakın tarihli İsviçre Federal Mahkemesi içtihatlarında bugüne kadar haksız fiil hukukunda kendisine yer verilen bilgilendirme sorumluluğu bir özel bağlantının varlığı şartıyla, güven sorumluluğunun bir üst kategorisi olarak kendisine yer bulmuştur. Ancak İsviçre Federal Mahkemesi’nin bahis konusu bu özel bağlantı ölçütüne dair ayrıntılı açıklamalarda bulunmayı ihmal etmesi nedeniyle, bu koşulun malvarlığına önemli şekilde etkileyen mesleki bilgi ve beyanda bulunma koşulunun ne kadar önüne geçmesi gerektiği hususu net değildir³. Hatta İsviçre Federal Mahkemesi bizzat kendisi her iki koşul bakımından da yakın bir ilişkinin mevcut olduğundan bahsetmektedir⁴.

Bağımsız denetçinin sorumluluğuna dair taleplerin hukuki dayanaklarının koşullarını birbirinden esaslı olarak ayrılmıyor olması nedeniyle sözleşme sorumluluğundan ziyade güven sorumluluğunun tercih edilmesine yönelik yaklaşım ise en azından şüpheyle karşılanmalıdır⁵. Zira bu yaklaşım daha çok taraflar arasında daha yoğun bir ilişki yakınlığının olması halinde kabul edilebilir⁶. Başkaca yazarlar tarafından haksız fiil sorumluluğu ve sözleşme sorumluluğuna ilişkin farklılıklar giderek daha artan bir ölçüde sınırlanmaktadır⁷. Bu görüşlere hak verilmesi ve haksız fiil hükmünün genel bir düzenleme olduğunun hatırlanması halinde güven sorumluluğunun başlı başına veya tek başına bir talep dayanağı olmasından vazgeçilebilir. Bunun yapılması halinde ise

¹ **Kuhn**, Moritz, Die Haftung aus falscher Auskunft und falscher Raterteilung, SJZ, 1986, s.353; **Fischer**, Willi, Dritthaftung für falsche freiwillige Auskünfte, ZVglRWiss 25.

² **Kuhn** 353; **Fischer** 25.

³ **Flühmann** 164.

⁴ **Flühmann** 164; BGE 4C.193/2000 vom 26.09.2001, 9.

⁵ **Berger**, Vertrauenshaftung 219; **Walter** H.P., Umfeld 295; BGE 128 III 324, 329.

⁶ Yeni pay sahibinin denetçiye denetim raporunun satın alma kararında esaslı bir unsur olduğunu işaret etmesi ve denetçinin bunu cevapsız bırakması bunun için yeterli sayılmamalıdır. **Bertschinger**, Corporate Governance 706; **Böckli**, Verantwortlichkeit 70. Bu durumda farklı görüşler için bkz. **Forstmoser**, Haftung 499; **Groner/Vogt** 260.

⁷ Özellikle yardımcılarda sorumluluğunda, kusurun ispatında ve zamanaşımında bu yakınlık görülmektedir. **Schönenberger** 151; **Roberto/Widmer** 210.

bağımsız denetçinin üçüncü kişiye karşı sorumluluğu sadece haksız fiil sorumluluğu çerçevesinde ele alınacaktır¹.

¹ **Druey**, Informaiton 317.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÜÇÜNCÜ KİŞİNİN ZARARLARININ TAZMİNİ

§ 14. ÜÇÜNCÜ KİŞİNİN ZARARINI TAZMİN ŞARTLARI

Denetçinin sorumluluğunu düzenleyen TTK.404 ve 554 denetim sözleşmesinin tarafı olmayan pay sahipleri, alacaklılar ve bağlı şirketler gibi üçüncü kişilerin korunmasında sınırlı bir etkiye sahiptir. Ancak TTK'daki bu sorumluluk hükümleri, üçüncü kişilerin başkaca hukuki dayanaklara binaen yapacakları talepler üzerinde sınırlayıcı bir etkisi göstermez. DenKHK.24, özel bir düzenleme niteliğindeki izahname veya gerçeği yansıtmayan kamuyu aydınlatma belgelerinden dolayı SerPK.63, BanK.33 ve genel haksız fiil hükmü niteliğinde olan BK.49 denetçinin sorumluluğunda başvurulabilecek başkaca kanundan kaynaklanan hukuki dayanaklardandır. Ayrıca bağımsız denetim sonuçlarından zarar gören üçüncü kişiler özellikle izahname ve kamuyu aydınlatma belgelerinden dolayı Culpa in Contrahendo sorumluluğuna başvurabilir. Gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarının üçüncü kişilere denetlenen şirket veya bağımsız denetçi tarafından aktarıldığı durumlarda da güven sorumluluğu, üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşme ve bilgi verme sözleşmeleri görüşlerine dayanarak üçüncü kişilerin zararları tazmin ettirilebilir.

Bu açıdan denilebilir ki, denetimden kaynaklanan sorumlulukta başvurulabilecek üç yol bulunmaktadır. Bunlar; kanundan kaynaklanan, sözleşme benzeri ve güven sorumluluğudur. Bağımsız denetçinin sorumluluğuna ilişkin bu hukuki dayanaklara ancak sorumluluk sebepleri bulunduğu takdirde başvurulabilir¹.

Denetçinin sorumluluğunun kabul edildiği hallerde sorumluluğa ilişkin olarak ayrıca ortak sorumluluk şartları da gerçekleşmelidir. Denetçinin sorumluluğu bu bakımdan özel bir nitelik taşımamaktadır. Bu koşullar; i) yükümlülüklerin ihlali, ii) zarar, iii) kusur ve iv) illiyet bağıdır.

¹ Bağımsız denetçinin üçüncü kişiye karşı sorumluluğunun hukuki dayanakları hk. ayrıntılı bilgi için bkz. İkinci Bölüm.

I. YÜKÜMLÜLÜKLERİN İHLALİ

Bağımsız denetçinin sorumluluğunun söz konusu olabilmesi için yükümlülüklerini ihlal etmiş olması gereklidir. Denetçi kanundan kaynaklanan yükümlülüklerini ihlal ettiğinde hukuka aykırı davranışı dolayısıyla sorumlu olurken, sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerini ihlal ettiğinde borca aykırılıktan dolayı sorumluluğu söz konusu olacaktır.

Bağımsız denetçinin kanuni yükümlülüklerini ihlal ederek gerçeği yansıtmayan denetim sonuçları açıklaması sonucunda üçüncü kişilere zarar verdiği durumlarda hukuka aykırılık gerçekleşir. Buna göre hukuka aykırılık denetçinin kanuni görevlerini yerine getirmesindeki kusurlu hareketinden¹, denetçinin sır saklama yükümlülüğünün ihlalinden², denetim standartlarına aykırılık ile yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgi ve kanaatlerden³, haksız fiil hükümlerine göre özel bir koruma normunun ihlalinden⁴ veya kasten ahlaka aykırı davranıştan⁵ kaynaklanabilir.

Denetçi ve üçüncü kişi arasında bir bilgilendirme sözleşmesinin varlığının kabulü halinde ise TBK.112 anlamında gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarının denetçi tarafından üçüncü kişilere aktarılmasıyla yükümlülüğün ihlali gerçekleşmiş sayılmalıdır. Zira bilgi verme sözleşmesinin tarafları mesleki anlamda doğru ve tam bilgiyi karşı tarafa aktarmakla yükümlüdür⁶.

Üçüncü kişiyi koruyucu etkili denetim sözleşmelerinde de denetçinin üçüncü kişi lehine olacak şekilde görevlerini ihlal ettiğinden bahsedilebilmesi ancak denetçi tarafından yapılan gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarına dayalı olabilmektedir.

¹ Kanuni görevlerin yerine getirilmesinden kaynaklanan sorumluluk hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. § 8, II.

² Sır saklamadan kaynaklanan sorumluluk hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. § 8, III.

³ Denetim raporunun TDS'ye aykırılığı ile yanlış, yanıltıcı bilgi ve kanaatler içermesinden kaynaklanan sorumluluk hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. § 7, IV.

⁴ Hukuka aykırılıktan kaynaklanan sorumluluk hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. § 11, I.

⁵ Kasten ahlaka aykırılıktan kaynaklanan sorumluluk hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. § 11, II.

⁶ BGH, Urt. v. 16.02.195 – IX ZR 15/94, WM 1995, 941, 943; Urt. 13.01.2000 – III ZR 62/99, WM 2000, 426, 427; Urt. v. 05.12.2000- XI ZR 340/99, WM 2001, 134, 135. BGH bu durumu bilgi aktarımının yapıldığı an itibarıyla bankanın gerçeği yansıtmayan açıklamaları bakımından kabul etmektedir. BGH, Urt. v. 05.12.2000- XI ZR 340/99, WM 2001, 134, 135. Buna karşın kanuni denetçinin yapacağı açıklamalarda bu neviden bir sınırlama geçerli olmamalıdır.

Üçüncü kişinin korunması, ancak denetim sonuçlarının açıklanmasına yani edime bağlıdır. Bu nedenle denetim sözleşmesinin koruma alanına dâhil edilen üçüncü kişi denetimin yerine getirilmesini talep edemez. Ancak denetim gerçekleştirildiğinde ve gerçeği yansıtmayan denetim sonuçları açıklandığında TBK.112'ye dayanarak talepte bulunabilir.

Denetçinin üçüncü kişide sağladığı güven sonucu üçüncü kişiler ile arasında edim yükümlerinden bağımsız borç ilişkisi doğmaktadır. MK.2'de yer alan dürüstlük kuralı gereği bu hukuki ilişkinin tarafları karşılıklı özen ve koruma yükümlülüğü bulunmaktadır¹. Denetçinin üçüncü kişiye bilgi verirken gereken özeni göstermemesi koruma yükümünün ihlali anlamını taşımaktadır. Denetçinin göstermesi gereken özen konusunda özellikle TDS, denetçilik mesleğinin ilkeleri, kanuni yükümlülüklerle uyalmaması durumunda ortaya çıkmaktadır. Denetçinin söz konusu yükümlülüklerine uymayarak verdiği bilgilerin gerçeği yansıtmaması koruma yükümlerinin ihlali anlamına gelmektedir. Bu durumda zarar gören üçüncü kişi, sözleşme sorumluluğuna dayanarak zararının tazminini talep edebilir (TBK.112).

II. ZARAR

A. ZARARIN NİTELİĞİ

Sorumluluk hukukunun başlıca amacı, hukuka aykırı davranış sonucu ortaya çıkan zararın tazmin edilmesidir². Üçüncü kişinin denetçinin yükümlülük ihlaline dayalı olarak talepte bulunabilmesi için telafi edilebilir bir zararı bulunmalıdır. Denetçinin yükümlülük ihlalinin zararı oluşturmadığı durumlarda sorumluluktan söz edilemez.

Zarar, malvarlığı değerlerinde, sahiplerinin rızaları dışında meydana gelen azalma olarak tanımlanmaktadır³. Zarar, üçüncü kişinin denetçinin yükümlülük ihlali

¹ Kırca 195.

² Eren 520; Deschenaux, Henri/Tercier, Pierre (Çeviren: Özdemir, Salim), Sorumluluk Hukuku, Ankara 1983, s. 19; Tandoğan, Mesuliyet 63.

³ Eren 521.

sonrasındaki malvarlığı durumu ile ihlalin yapılmamış olması halinde mevcut olacak malvarlığı değeri arasındaki farktan oluşur¹.

Zarar, kişiye verilen zarar, şeye verilen zarar ve bunlar dışındaki diğer zararlar olarak üçe ayrılır. Diğer zararlar, ne vücut bütünlüğünün ihlali (kişiye verilen zarar) ne de eşyanın maddi varlığının ihlalinin (şeye verilen zarar) söz konusu olmadığı sadece malvarlığında bir azalmanın meydana geldiği zararlar olarak kabul edilmekte² ve saf malvarlığı zararları olarak da adlandırılmaktadır³. Denetçinin gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarını açıklamasından kaynaklanan zararlar, saf malvarlığı zararlarıdır.

Gerçeği yansıtmayan bilgilendirme yapan denetçinin makûl özen göstermemesinden dolayı saf malvarlığı zararına uğrayan üçüncü kişi, arada bir sözleşme mevcut olmadıkça, uğradığı zararın tazminini doğrudan talep edemez. Bu ilkenin dayanağı, Alman hukukunda olduğu gibi Türk-İsviçre hukukunda da hâkim olan objektif hukuka aykırılık teorisidir⁴. Bu teoriye göre, ancak mutlak hukukî değerlerin ihlâli hukuka aykırıdır; malvarlıksal menfaatlerin ihlâli, özel bir koruma normu bulunmadıkça haksız fiil olarak nitelendirilemez⁵. Ancak bu özel koruma normlarının ihlal edilmesi halinde hukuka aykırılığın bulunduğu kabul edilir⁶. Bu neviden koruyucu düzenlemeler hem öğreti hem uygulama tarafından çok sınırlı olarak kabul edilmektedir⁷. Diğer taraftan kasten ahlaka aykırı bir davranışla ortaya çıkan üçüncü kişinin saf malvarlığı zararı,

¹ Fark teorisi Friedrich Mommsen (Zur Lehre von dem Interesse, 1855) tarafından ileri sürülmüştür. Medicus, Schuldrecht I, Rn. 595 vd. **Oetker**, in: Münch. Komm. § 249 BGB, Rn.18.

² **Eren** 528; **Kırca** 9; **Tandoğan**, Mesuliyet 69; **Lorandi** 20; **Schönenberger** 4; **Oftinger**, Karl/**Stark**, Emil, Schweizerisches Haftpflichtrecht, Bd. II/I, Verschuldenshaftung, Gewöhnliche Kausalkaftungen, 4. Aufl.: 1987, § 2, N. 60; **Schnyder**, Anton K., Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht I, 2. Aufl. Basel und Frankfurt am Main: 1996, Art.41, N. 13; **Gürpınar** 77-78.

³ **Kırca** 9.

⁴ **Oftinger/Stark**, I § 4 N. 9 ff.

⁵ **Keller/Gabi** 44; **Rey**, Haftpflichtrecht, N. 706 vd; İsviçre Federal Mahkemesi, önceleri hatalı bilgi vermenin hukuka aykırılığın varlığı için yeterli kabul etmekteyken, yeni kararlarında bunun savunulabilir olmadığı yönünde görüş geliştirmiştir. Bu malvarlığı zararlarının karşılanabilmesi için kanundan kaynaklanan bir koruma hükmünün bulunması, ya da kanunda belirtilen MK.2 kaynaklı güvenin boşa çıkarılmaması yükümüne aykırılığın varlığından hareketle, hukuka aykırılığın gerçekleştiğini ifade eden görüşlerde öğretide yoğunluk kazanmıştır. BGE, 96 II 108; **Kuhn** 353; **Wüthrich** 17; **Alttop**, Bilgi Verme 43-44.

⁶ **Schwenzer**, Obligationenrecht, N.50.28; **Oftinger/Stark**, I § 4 N. 35; **Lorandi** 26; **Rey** Haftpflichtrecht, N. 702a; **Alttop**, Bilgi Verme 43; **Ayan**, 185; **Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Alttop** 476.

⁷ **Schwenzer/Schönenberger** 381.

herhangi bir özel koruma normu gerektirmeksizin tazmin edilir. Ancak üçüncü kişinin denetim sonuçlarından gördüğü zararda denetçinin kastının ispatlanması çok güçtür. Bu nedenle üçüncü kişinin saf malvarlığı zararları mevcut haksız fiil hukukuna dayanarak ancak çok dar bir çerçevede tazmin edilebilir¹. Bu korumanın geçerli olduğu hallerde dahi haksız fiile dayanan üçüncü kişi, sözleşme hukukuna kıyasen kendisi açısından çok elverişli olmayan kısa zamanaşımı, ispat yükü gibi olumsuz koşullara² katlanmak zorunda kalmaktadır³.

Denetçiye yöneltilebilecek talepler, bilgi verme ve üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşme görüşlerinde ancak menfi zarara (yani güven zararına) dayalı olabilmektedir⁴. Bu nedenle zararın tazmini sonunda üçüncü kişi, denetçi yükümlülüğünü ihlal etmeseydi oluşacak malvarlığı değerine sahip olacaktır⁵. Ancak güven sorumluluğunda edim yükümlerinden bağımsız borç ilişkisinde müspet zarar ve menfi zarar ayrımı taraflar arasında sözleşmeye dayanan bir borç ilişkisi bulunmadığından yapılmaz. Bu durumda tazmin edilecek zarar doğru bilginin elde edilmesi halinde uğranılmayacak olan zarar olarak kabul edilmiştir⁶.

Bağımsız denetim sonuçlarından zarar gören ve sözleşmeye dayanarak bu zararın tazminini ileri süremeyen üçüncü kişiye karşı bilgi vermeden kaynaklanan bir sorumluluk gündeme gelmektedir⁷. Bu sorumluluk çerçevesinde üçüncü kişinin saf malvarlığı zararı doğrudan zarar olarak gerçekleşebilir. Bir diğer ihtimal ise denetçinin denetlenen şirkete

¹ **Kramer**, “Reine Vermögensschäden” als Folge von Stromkabelbeschädigungen, Urteilsanmerkung Zivilrecht BGE 106 II 75, recht 1984, s.131, hatta bu çerçevede saf malvarlığı zararlarının haksız fiil hukukundan dışlamasından bahsetmektedir. Bu konuda aynı görüşte **Gauch**, Peter/**Sweet**, Justin, Delikshaftung für reinen Vermögensschaden, in: Forstmoser Peter u.a (Hrsg), FS Keller Max, Zürich 1989, s.136; **Werro**, Sorgfaltspflicht 361.

² **Moser** 11.

³ Bu anlamda sözleşme ve haksız fiil sorumluluğu açısından farklı modalitelerin giderek artan nisbiliğine dair açıklamalar ilişkin bkz.**Schönenberger** 151.

⁴ Bilgi verme sözleşmesinin ihlalden sorumluluğa ilişkin BGH, Urt. v.16.02.1995 – IX ZR 15/94, NJW-RR 1995, 619, 620; Urt. v.06.12.2001- IX ZR 142/00 NJW 2002, 593, 594; Üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşmeden sorumluluğa ilişkin BGH, Urt. 14.11.2000 – X ZR 203/98, VersR 2001, 1388, 1389.

⁵ BGH, Urt. v.3.12.1991 – XI ZR 300/90.

⁶ **Moser** 188, 189; **Kırca** 204.

⁷ **Ebke**, Werner F., Abschussprüferhaftung im internationaler Vergleich, in: von Westphalen Friedrich/Sandrock Otto (Hrsg), FS Trinkner Reinhold, Heildelberg 1995, s.493.

zarar vermesi sebebiyle üçüncü kişiye zararın yansması yoluyla üçüncü kişinin dolaylı zarar görmesidir.

1. Doğrudan Zarar

Üçüncü kişi kendi iradesi dışındaki bir haksız davranıştan bizzat doğrudan doğruya zarara uğrayabilir. Doğrudan zarar, sorumluluğun sebebi olan davranış veya olayın mutlak bir hakta getirdiği ilk ve yakın zarardır¹. Şirketler hukukunda ise bu kavram, şirketle ilgili üçüncü kişinin, alacaklı veya pay sahiplerinin bizzat ve bireysel olarak kendilerinin zarar verici davranışa muhatap olmaları sonucu ortaya çıkan zararlar olarak ifade edilmektedir. Üçüncü kişilerin, şirket alacaklısı veya pay sahiplerinin zararları, şirketin zararından bağımsızdır².

Zarar doğrudan doğruya üçüncü kişinin malvarlığında ortaya çıkar. Üçüncü kişinin doğrudan zarara uğradığı durumlarda denetlenen şirket gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından zarar görmeyebilir. Hatta denetlenen şirket gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından avantaj sağlayabilir³. Ancak istisnai bir durum olarak denetlenen şirketin gerçeği yansıtan finansal tabloları hakkında denetçinin olumsuz, sınırlı olumlu görüş vermesi veya görüş vermekten kaçınması denetlenen şirketin de doğrudan zararına neden olur.

İsviçre Federal Mahkemesi'ne göre bağımsız denetimde “doğrudan alacaklı zararı, bir şirket organının anonim şirketler hukuku kurallarına aykırı davranışından, özellikle alacaklıları koruyan hükümden veya OR.41 anlamında hukuka aykırılığa ilişkin yükümüne aykırılıktan veya Culpa in Contrahendo'dan kaynaklanır”⁴.

Zarar verici davranışın uygun sonucu olan her zarar doğrudan zarar, diğer zararlar ise dolaylı zarardır⁵. Doğrudan ve dolaylı zarar ayrımı illiyet bağıyla ilgili bir ayrım

¹ Tandoğan, Mesuliyet 70; Eren, Hukuka Aykırılık Bağı 479, 480; Kırca 10.

² Çamoğlu (Poroy/Tekinalp) N. 609; Pulaşlı 1869.

³ Forstmoser, Verantwortlichkeit, N 265. BGE 4C.198/2000 vom 28.09.2000, 5. Denetlenen şirketin gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından avantaj sağlaması, şirket finansal tablolarının gerçekte olduğundan daha iyi gösterilmiş olması ve denetçinin de bunlara olumlu veya sınırlı olumlu görüş vermesi durumunda geçerli olur. Uygulama da gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından kaynaklanan zararlardaki tipik hukuka aykırı durum bu şekildedir.

⁴ BGE 125 III 88, doğrudan alıntı Pulaşlı, Şerh, 1870

⁵ Oftinger/Stark I, s.77; Deschenaux/Tercier, 48-49; Honsell 8; Y4HD., 09.10.1984 T., 6117/7425,

niteliği taşır. Bu ayrımla genellikle borçlunun, zarar görenin korunan bir varlığına yönelik ihlalden doğan ilk zarar ile buna bağlı doğan sonraki zararlar kastedilir. Örneğin gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarına güvenerek denetlenen şirkete kredi veren alacaklı kredinin ödenmemesi sebebiyle doğrudan zarara uğrar. Bu zarardan dolayı kredi veren başkalarına karşı edimlerini yerine getirememesi sebebiyle de ayrıca tazminat ödeme yükümü altına girdiği için zarara uğrarsa burada dolaylı zarar söz konusu olur. Kötü ifa nedeniyle ortaya çıkan sonraki zararlar (dolaylı zararlar) uygun illiyet bağı ve diğer şartlarda gerçekleşmişse hukuka aykırılık bağlamında doğrudan zararı oluşturur ve tazmin edilir¹.

Doğrudan zarar, kanuna aykırı davranıştan dolayı hem şirketin menfaatlerini hem de alacaklıları korumayı sağlayan hükümlerin ihlal edilmesi durumunda söz konusudur². Gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından doğrudan zararın ortaya çıkması halinde, kusuruyla buna sebebiyet veren denetçilere karşı TBK.49'daki haksız fiil hükümlerine veya TTK.404, 554'de ifade edilen özel sorumluluk hükümlerine göre dava açılabilir. Ayrıca bağımsız denetçinin mesleki sorumluluğu için dava açılırken DenKHK.24 hükmüne dayanılabilir. Bağımsız denetim yükümlülüğünün SerPK ve BanK'na hükümlerine tabi olması durumunda ise bu kanunlardaki sorumluluğa ilişkin özel hükümler uygulanır.

Bu davaların açılabilmesi için menfaat sahibi üçüncü kişiyi koruyan hükümlerin ihlal edilmesi ve bu davranış sonucunda doğrudan zararın meydana gelmesi gereklidir. Bağımsız denetimde menfaat sahibi üçüncü kişinin doğrudan zararı genellikle eksik, yanlış veya yanıltıcı, gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarına dayanarak bir karar almaları dolayısıyla bizzat ve bireysel olarak zarara uğramaları durumunda ortaya çıkar. Doğrudan zarar görenler, dolayısıyla zarar görenlerden farklı olarak, tazminat üzerinde doğrudan hak sahibidirler³.

Eren 529.

¹ Zarar veren genel veya özel yükümlülüğünü ihlal eden davranışıyla sonuç arasında uygun illiyet bağı bulunmayan durumlarda dolaylı zararlardan da sorumlu değildir.

² **Pulaşlı, 1870.**

³ **Pulaşlı, 1871, 1959.**

2. Dolayısıyla Zarar – Yansıma Zarar

Bağımsız denetçinin denetim faaliyetinden denetlenen şirket zarar görebilir. Ortaya çıkacak zarar denetçinin kanuni¹ veya sözleşmesel yükümlülüklerinin ihlalden kaynaklanır. Ancak denetlenen şirketin hukuka aykırı davranıştan dolayı meydana gelen zararı, üçüncü kişinin de dolayısıyla zarar görmesine sebep olabilmektedir.

Dolayısıyla zarar görenler ile dolaylı zarar farklı kavramlardır. Zira dolayısıyla zarar gören üçüncü kişi, sorumluluğun sebebi olan davranış veya olaydan doğrudan doğruya zarar gören başka bir şahsın uğradığı zararın yansıması suretiyle zarar görmektedir². Dolayısıyla zarar görme, yansıma yoluyla ortaya çıkan zararlardan kaynaklanır. Yansıma zarar, hukuka aykırılık ile ilgili bir kavram iken dolaylı zarar, hukuka aykırı davranış ile uygun illiyet bağı şartının gerçekleşmesi ile ilgili bir kavramdır³. Dolaylı zararda, haksız eylemin yöneldiği kişi çevresinde zararın meydana gelmesi, yansıma yoluyla zarar da, zararın haksız eylemin yöneldiği kişi dışındakileri de etkilemesi söz konusudur. Borçlar hukuku anlamında doğrudan ve dolaylı zarar ayrımı eylemin yarattığı zarar bakımından, doğrudan zarar gören dolayısıyla zarar gören ayrımı ise eylemden zarar gören kişiler bakımından yapılan bir ayrım olarak anlaşılmaktadır⁴. Bizim ifade ettiğimiz dolayısıyla zarar görenler eylemin doğrudan muhatabı olmadıkları halde zarar görmektedir⁵. Dolayısıyla zarar görmede, üçüncü kişinin malvarlıklarındaki azalma, gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarının bu kişilerce kullanılmasından değil, denetlenen şirketin denetçi tarafından zarara uğratılmasından kaynaklanmaktadır.

Denetlenen şirket, kendisine ait gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarına güvenerek yaptığı işlem sonunda zarar görebileceği gibi⁶, denetçinin kanuni veya sözleşme gereği sahip olduğu yükümlülükleri yerine getirilmemesi sebebiyle de zarar görebilir. Hukuka aykırı davranışlarla şirkete zarar verilmesi ve denetlenen şirket tarafından bu zararın tazmin ettirilmemesi, şirketin finansal durumunun olması gerektiği

¹ Denetçinin kanuni yükümlülükleri için ayrıntılı bilgi için bkz. § 8, II, B.

² **Tandoğan**, Üçüncü Şahsın Zararının Tazmini 1.

³ **Kırca** 10-11.

⁴ **Kılıçoğlu**, Kumru, Yansıma Yoluyla Zarar, Ankara: Turhan Kitabevi, 2012, 23.

⁵ **Kılıçoğlu**, Ahmet M., Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Baskı 14, Ankara: 2011, 286.

⁶ Ancak bu durumda denetlenen şirketin ağır kusurunun zarara neden olmaması ve illiyet bağıni kesmemesi gerekir.

seviyeye ulaşamamasına neden olur. Bu durum pay sahipleri açısından, şirket paylarının değerlerinin düşmesine ve kar paylarının azalmasına neden olurken, alacaklılar açısından da şirketten olan alacaklarının ödenmemesine, diğer üçüncü kişi açısından da farklı zararlara neden olabilmektedir. Böyle bir durumda denetlenen şirketin zararı, pay sahiplerine, alacaklılara veya diğer üçüncü kişilere yansımaktadır.

Dolayısıyla zararlar ilgili bir diğer durum ise denetimden doğrudan zarar gören üçüncü kişilerin bir şirket olmasıdır. Böyle bir durumda gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından yararlanarak yaptığı işlem sebebiyle zarar gören üçüncü kişi niteliğindeki şirketin doğrudan zararı, şirketin kendisinin bu zararı tazmin talebinde bulunmaması durumunda pay sahiplerine, alacaklılara ve diğer üçüncü kişilere yansiyabilir.

Doğrudan ve dolayısıyla zarar gören kavramları hukuka aykırılık ile ilgili bir kavramdır. Hukuka aykırı davranışta bulunan kişilerin, dolayısıyla zarara uğrayanların zararlarından sorumlu tutulması kural olarak mümkün değildir. İsviçre hukukunda, haksız fiile dayanan durumlarda doğrudan zarar görenlere karşı sorumluluk mümkünken, dolayısıyla zarar görenlere karşı sorumluluk istisnadır¹. Hukukumuzda da kanuni düzenlemeler bu yöndedir. Bununla birlikte kanunun açıkça öngördüğü durumlarda dolayısıyla zarar görenlere karşı da zarar verenin sorumluluğu söz konusu olabilmektedir². Hukuka aykırılığın gerçekleşmesinde saf malvarlığı zararları açısından normun koruma amacı teorisi kabul edildiğinden, doğrudan doğruya zarar görme ve dolayısıyla zarar görme ayrımının da önemini yitirdiği ileri sürülmektedir³. Bu görüşe göre, hukuka aykırılığın gerçekleşip gerçekleşmediğini belirleme açısından önemli olan, meydana gelen zararın saf malvarlığı zararı olup olmadığıdır⁴. Zaten meydana gelen zarar bir saf malvarlığı zararı ise doğrudan veya dolayısıyla zarar görme durumuna bakılmaksızın tazmin edilmesi bir koruma normuna veya kasten ahlaka aykırı şekilde zarar verilmesi şartına bağlıdır. Menfaat sahibi üçüncü kişinin hem doğrudan hem de

¹ Berner Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht I. Abteilung, Bern, Art. 41, Nr. 78; **Kılıçoğlu (Kumru)** 30.

² **Kılıçoğlu (Kumru)** 24.

³ **Fellmann**, Walter, Neuere Entwicklungen im Haftpflichtrecht, Aktuelle juristische Praxis (Lachen) 1995, s.885; **Lorandi**, Franko, Haftung für reinen Vermögensschaden, Zeitschrift für juristische Ausbildung und Praxis (Bern) 1990, 20; **Kırca** 11.

⁴ **Kırca** 11.

dolayısıyla zarar görmesi mümkündür. Böyle bir durumda koşullarını yerine getirmek kaydıyla, doğal olarak her iki zarardan tazminat davaları yan yana açabilir¹.

TTK'da şirketin malvarlığında gerçekleşen kötüleşmenin tazmininin talep edilmediği durumlarda bunun yansıma yoluyla zarar gören üçüncü kişiler olan pay sahipleri ve alacaklılar tarafından da talep edilebileceği düzenlenmiştir. Bu hükümlere dayanarak yansıma yoluyla ortaya çıkan zararların tazmini talep edilebilir (TTK.555, 556).

B. ZARARIN ORTAYA ÇIKTIĞI DURUMLAR

Bağımsız denetçi, gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından veya diğer kanuni yükümlülüklerinden kaynaklanan nedenlerle zarar gören denetlenen şirkete, pay sahiplerine, alacaklılara ve diğer üçüncü kişi konumunda bulunan finansal tablo kullanıcılarına karşı hukuken sorumludur². Bağımsız denetçinin üçüncü kişiye karşı sorumluluğu genellikle gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarının açıklanmasından veya sır saklama yükümlülüğünü ihlalden kaynaklanır.

Denetçinin denetim sırasında öğrendiği denetlenen şirkete ait sırları açıklaması durumunda şirket zarar görebilir. Şirket zararının tazmin edilmemesi durumunda zarar pay sahipleri veya alacaklılara yansımaktadır. Bu durumda pay sahipleri, alacaklılar ve diğer üçüncü kişiler yansıma zarar sebebiyle dolayısıyla zarar görenlerdir. Ayrıca sır saklama yükümlülüğünün ihlali sebebiyle de üçüncü kişi doğrudan zarar görebilir. Bu yükümlülüğün ihlali de zarar gören üçüncü kişi genellikle bağlı şirketlerdir. Hâkim şirketin denetimi safhasında bağlı şirkete ait olan sırların denetçilerce öğrenilmesi ve açıklanması sonucunda bağlı şirketin doğrudan zararı ortaya çıkmaktadır.

Sır saklama yükümlülüğünün ihlali de zarara sebep olan bir neden olmasına rağmen, bağımsız denetimde üçüncü kişinin zararı genellikle gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarına dayanarak işlem yapması sonucunda ortaya çıkmaktadır. Gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından kaynaklanan zarar, TDS'ye aykırılık ile denetçinin

¹ Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel § 36, N. 34; Pulaşlı 1964.

² Topçuoğlu 102.

denetim raporundaki yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgi ve kanaatlerden kaynaklanmaktadır. Denetçinin denetim sonuçlarının gerçeği yansıtmamasının en önemli sebebi denetlenen şirketin finansal tablolarında yaptığı hata ve hileleri tespit edemeyerek olumlu veya sınırlı olumlu görüş vermiş olmasıdır¹.

Özellikle 2001 yılından sonra Avrupa ve ABD’de ortaya çıkan muhasebe usulsüzlükleri denetimden geçmiş finansal tablolara olan güveni oldukça sarsmıştır. ABD ve Avrupa’da önemli düzeyde muhasebe standartlarına aykırılıklar ve hileler yaptığı tespit edilen Enron (63 milyar Dolar), Tyco (80 milyar Dolar), WorldCom (107 milyar Dolar), Ahold, Livent Inc., Xerox, Parmalat gibi birçok şirketin iflası istenmiştir. Ülkemizde de yine aynı dönemde batık bankaların da birçok muhasebe standartlarına aykırı ve hileli işlemler yaptığı özellikle İmar Bankası olayında ortaya çıkmıştır. Bu şirketlerin bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenmesine rağmen, finansal tabloların tahrifata uğramış ve çoğu zaman aldatma niyetiyle hazırlanmış olması dikkatlerin denetim kuruluşlarına çevrilmesine neden olmuştur².

Denetlenen şirketlerin finansal tablolarını gerçeğe aykırı olarak düzenlemesinin farklı amaçları olabilir³. Bu amaçlara ulaşmak için finansal tabloların hazırlanması aşamasında, sonrasında muhasebe sistemi içinde veya muhasebe sistemi dışında farklı yollara başvurulabilir⁴. Böyle durumlarda bağımsız denetçinin; finansal tablolar

¹ Gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından kaynaklanan sorumluluk için ayrıntılı bilgi için bkz. § 7, IV.

² **Küçük**, Ergün/**Uzay**, Şaban, “Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar”, Erciyes Üniversitesi İİBF dergisi, Sayı: 32, Ocak-Haziran 2009, s.240.

³ Bu nedenler; i) şirketin beklenen ya da hedeflenen faaliyet sonuçlarına ulaşması, ii) şirketin kredi almasını engelleyen finansal göstergelerin düzeltilmesi, iii) hisse satışı yoluyla yatırımların güçlendirilmesi, iv) kar paylarının artırılması, v) olumsuz piyasa algılarının giderilmesi, vi) finansman taahhütlere uyum sağlanması, vii) şirketin amaçlarına uyaştığının gösterilmesi ve viii) yöneticilerin iyi performans sebebiyle ikramiye alma istekleri, olabilir. **Çıtak**, Nermin, “Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı.91, 2009, s.87.

⁴ Finansal tabloların hazırlanmasında yapılan hilelerin başında Enron ve WorldCom muhasebe skandallarında olduğu gibi varlıklar ve gelirlerin yüksek gösterilmesidir. Perakende şirketlerinde ise finansal tablolarda hile daha çok stok ve üretim döngüsünde stoklarda yapılmakta, stoklar değerinin çok üstünde gösterilmekte, geri ve ileri hareketlerle stokların defalarca tabloya girmesi sağlanmaktadır. Finansal tablolarda başvurulmuş bir diğer hile ise borçlarla ilgilidir. Amaç borçların az gösterilmesi ve gizlenmesi ile özkaynakların olduğundan iyi sunulması esasına veya borçların ve karşılıkların olduğundan daha yüksek gösterilmesi (cookie jar) ve işletmenin gelecekte olduğundan daha iyi performans gösterdiği sanısını yaratmayı amaçlamaktadır. Şirkette özellikle alacaklar, stoklar ve duran varlıklar gibi varlıkların değerlerinin olduğundan daha iyi sunulması, giderlerin aktifleştirilmesi ve düzenleyici hesaplardaki şüpheli alacak karışıklıkları, itfa, amortisman vb hesaplardaki oynamalar ile finansal tablolardaki kar ve özkaynak yüksek raporlanmaktadır. **Terzi**,

denetiminde, finansal tablolarda bulunması gerekli olan olası borçları gözden kaçırmaması, borcun gösterilmesi fakat olduğundan daha düşük veya olması gerekenden daha yüksek hesaplandığının tespit edilememesi söz konusu olabilir. Aynı durumlar şirket alacakları için de geçerlidir. Yine benzer şekilde denetlenen şirket malvarlığına ilişkin değerlerin finansal tablolarda ve hesaplarda gösterilmemesi veya olması gerekenden yüksek veya olması gerekenden düşük değerde gösterilmiş olması da denetçinin gözünden kaçmış olabilir.

Böyle durumlarda kanuna, esas sözleşmenin hükümlerine ve muhasebe standartlarına uygun olmayan değerlendirme değişikliklerinden veya açıklığa kavuşturulamamış uygunsuzluklardan dolayı bağımsız denetçi tarafından denetlenen şirket olması gerekenden çok daha iyi bir görünüm sunabilir. Uygulamada az da olsa şirket finansal tablolarının olması gerekenden daha kötü gösterildiği durumlarla da karşılaşılabilir¹. Ancak bağımsız denetçinin görevi finansal tabloların kanunca belirlenen usullere göre tutulduğunu denetim standartlarına göre tespit etme ve dolayısıyla üçüncü kişinin zarara uğramasını önlemektir. Bu gibi durumlarda denetçinin hataen veya hile ile gerçek durumu denetim sonuçlarında açıklamaması sebebiyle zarar ortaya çıkmaktadır.

Üçüncü kişi denetim sonuçlarından dolayı birçok şekilde zarara uğrayabilir. Örneğin, şirket paylarının halka arzı aşamasında, şirketin yönetiminde etkin olanların şirketin finansal tablolarını olduğundan çok daha iyi göstermesi ve denetçinin onaylaması ile yeni pay sahibi olan yatırımcıların paylar için gerekenden daha fazla bedel ödemeleri doğrudan zarara uğramalarının nedenidir. Aynı durumda yeni pay sahipleri alması gerekenden daha az kar payı alacağı veya hiç alamayacağı için ayrıca zarara uğramaktadır². Böyle bir durumda yatırımcıların yanlış yönlendirme sonucu başka

Serkan, Hileli Finansal Raporlama Önleme ve Tespit, İstanbul 2012, s.59 vd.

¹ **Ebke**, Wirtschaftsprüfer und Dritthaftung 33 vd.; **Mirtschink** 27.

² Yargıtay bir kararında olması gerekenden daha az kar payı ödemesinin doğduran zarara sebep olmayacağını ifade etmiştir. "Somut olaya gelince, davacılar şirket envanterine intikal ettirilmeyen gelirlerin kendilerine kar payı olarak ödenmesini istemişlerdir. Bu istek TTK'nın 336. maddesinde düzenlenen ortakların doğrudan doğruya uğradıkları zarara ilişkin değildir. Zira, şirketlerde kar dağıtımı belirli koşulların oluşması ve belirli kararların alınmasına bağlı bulunduğu, kar mahrumiyeti de ortakların doğrudan doğruya uğradıkları bir zarar olarak kabul edilemez. Bu durumda mahkemece, TTK'nın 309. maddesi gereğince davacıların, tazminatın şirkete verilmesini isteyebilecekleri, TTK'nın 336. maddesinde düzenlenen ortakların doğrudan doğruya uğradıkları bir zarar söz konusu olmadığı düşünülerek ve tazminatın doğrudan kendilerine ödenmesini istemiş olmaları karşısında yasal düzenlemeye uygun bulunmayan davanın reddine karar verilmesi gerekir

yatırımlardan alıkonulmuş olmaları sebebiyle kardan mahrum kalmaları da söz konusudur¹.

Bir şirketin daha az vergi ödemek veya ortaklarına kar payı dağıtılmasını engellemek için finansal tablolarını olduğundan daha kötü göstermesi ve denetçinin de onaylaması durumunda, paylarını satmayı düşünen pay sahipleri olması gerekenden daha düşük bir bedelle paylarını devredecek veya almaları gerekenden daha az kar payı olarak doğrudan zarara uğrayacaktır.

Şirketin finansal tablolarının olduğundan çok daha iyi gösterir şekilde düzenlemesi ve denetçinin olumlu veya sınırlı olumlu görüş vererek bunları onaylamasına güvenerek şirkette kredi verenler, vadeli olarak mal satanlar, bir alacağı olanlar da, şirketin bu borçları ödeyememesi durumunda doğrudan zarara uğramış olurlar. Aynı şekilde denetlenen şirketin lehine üçüncü kişinin aleyhine olabilecek sözleşmelerden kaynaklanan zararlardan da bağımsız denetçi sorumlu tutulabilir. Örneğin olması gerekenden daha ucuza mal satışı yapılması, daha az faiz ödenmesine karar verilmesi, sözleşme sürelerinin daha uzun tutulması gibi.

Denetlenen şirkete mal veya hizmet sunan firmalar açısından ise bu işlem, finansal tablolara güvenerek denetlenen şirketle yapılan bir sözleşme olabilir. Denetlenen şirket, finansal durumunun iyi olduğunu denetim sonuçları ile tespit ettirdiği için olması gerekenden daha uygun koşullarla sözleşme imzalama imkânına sahip olurken, sözleşmenin diğer tarafı zarar görür.

iken, yazılı gerekçeyle kabul kararı verilmesi doğru görülmemiştir" (11. HD E.2000/2582, K.2000/3057, T. 17. 04. 2000). **Arı**, Zekeriyya, "Alacaklı Veya Ortakların Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerine Karşı Doğrudan Zararlar Nedeniyle Açılacakları Davalarda Zamanaşımını", Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, <http://www.erzincan.edu.tr/birim/?git=11> (Erişim Tarihi: 09.05.2015). Ancak Yargıtay kararı şirket organlarının sorumluluğunda bunu kabul etmektedir. Ancak denetçi şirketin organı değildir ve üçüncü kişi elindeki gerçeği yansıtmayan denetim sonuçları sebebiyle belli bir kar beklentisi ile işlemi gerçekleştirmiş ancak verilen bilgilerin doğru olmaması sebebiyle doğrudan zarara uğramıştır. Burada söz konusu olan şirketin zararı değildir. Zira şirket doğru olmayan bilgilerden zenginleşmiş dahi olabilir. Zarar ve hukuka aykırılık gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarına dayanarak işlemin yapılması ile gerçekleşmiş doğrudan bir zarardır. Kaldı ki, **Pulaşlı** "(oransallık ilkesine) uygun olarak pay sahibine kar payı verilmemesi"ni doğrudan zarara ilişkin olduğunu belirtmektedir. **Pulaşlı** II, § 53, N. 65.

¹ **Ebke**, Wirtschaftsprüfer und Dritthaftung 33; **Land** 24; **Mirtschink**, 27.

Şirket çalışanları da, onaylanmış finansal tablolardaki verilere güvenerek, iş yaşamlarındaki pozisyonları değerlendirmekte, işe başlama, devam etmeye karar verirler. Bu durumda ileriki zamanlarda denetlenen şirketin ödeme yapamayacak hale gelmesinden dolayı zarara uğrayabilirler¹.

Bağımsız denetçinin üçüncü kişinin zarar görmesine sebep olduğu olaylar sayılanlarla sınırlı değildir. Gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından kaynaklanan zararlarda alışlagelen durumlarda, zaten denetlenen şirket tarafından hazırlanan finansal tablolar gerekli denetim kıstaslarına uygun hazırlanmamış, denetçi ise var olan aykırılıkları ya hatası yahut hilesi sonucunda denetim sonuçlarına aksettirmemiş olması sebebiyle zarar meydana gelmiştir. Ancak farklı bir durum olarak, bağımsız denetçi denetleme sürecinde incelediği finansal tablo, hesap ve belgelerde esaslı bir hata veya hile olmamasına rağmen, bağımsız denetim sonuçlarının hazırlanması aşamasında bağımsız denetçinin kendi hatası veya hilesi ile yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgiler vermesi de olasılık dâhilindedir. Bu finansal bilgilerin eksik, yanlış ve yanıltıcı bir şekilde kullanılması olabileceği gibi yerinde olmayan standartları kullanma şeklinde de gerçekleşebilir. Bağımsız denetçinin denetim sonunda vereceği denetim raporunu ve görüş yazısını haksız olarak olumsuz bir ekleme veya tavsiye ile sınırlandırabileceği yahut haksız olarak olumsuz bir görüş yazısı da verebileceği durumlarda da üçüncü kişinin zarara uğraması söz konusu olabilir². Finansal tabloların herhangi bir hukuka aykırılık taşımamasına rağmen denetçinin hatası ve hilesi ile olumsuz rapor veya kaçınma kararı verdiği durumlarda pay sahipleri ve alacaklılar, varlıklarını olması gerekenden daha düşük değerden elden çıkardıklarında doğrudan zarar, denetlenen şirketin kredi maliyetlerinin yükselmesi veya kredi bulamaması gibi durumlarda dolaylı zarar ortaya çıkar. Fakat bu durumun uygulamada çok nadiren rastlanabileceğinin baştan kabul etmek gerekmektedir³.

III. KUSUR

¹ **Ebke**, Wirtschaftsprüfer und Dritthaftung 33; **Land** 24; **Mirtschink** 27.

² **Geuer**, Caroline, Das Management des Haftungsrisikos der Wirtschaftsprüfer: 1994, 6-7; **Mirtschink** 27.

³ **Ebke**, Wirtschaftsprüfer und Dritthaftung 33; **Mirtschink** 27.

TTK.554, 404, BK.49 ve SerPK.20/II’de bağımsız denetçinin sorumlu tutulabilmesi açıkça kusur şartına bağlanmıştır. Yukarıda ifade edilen geniş anlamda kanundan kaynaklanan haksız fiil hallerinde bağımsız denetçinin sorumluluğu zarar kusurlu davranıştan kaynaklandığı takdirde tazmin edilmektedir. Kusur sorumluluğun kurucu unsurudur¹. Benzer durum ve şartlardaki kişilerden beklenen birbirlerine zarar vermeden uyum içinde yaşayabilmeleri için göstermeleri gereken özen ve çabadan oluşan ortalama davranış biçimine uyulmaması ve ondan sapılması, kusura neden olur².

Kusur kasıtlı veya ihmali hareketten kaynaklanır. Kusurlu hareketin kasıt veya ihmalden kaynaklanmasının bağımsız denetçinin sorumluluğu açısından farklı etkileri sözkonusudur. Bu etkilerden ilki TTK.404’e göre sorumlulukta öngörülen sorumluluk miktarı sınırının bağımsız denetçinin ihmalen gerçekleşen kusurunda geçerliken, kasıtlı olarak bu hüküm ihlal edildiğinde sınırlandırıcı hüküm tazminat talep edenler açısından uygulanmamasıdır. İkinci ise, haksız fiil sorumluluğunda TBK.49/II’den dolayı bağımsız denetçinin sorumluluğuna gidildiğinde, kasten ahlaka aykırı olarak yükümlülüklerini ihlal ettiği için, zarar görenlerin saf malvarlığı zararlarını herhangi bir özel koruma normuna dayanmaksızın tazmin edilebilmesidir.

Bağımsız denetçinin bilgisi ve iradesiyle yükümlülüklerini ihlal ettiği ya da bu yükümlülük ihlallerinin sadece olasılık dâhilinde olduğu ve bu nedenle bu olasılığın fiilen vuku bulmasını kabullendiği hallerde, bağımsız denetçinin kastından söz edilebilir³. Kasten zarar vermede bilerek ve isteyerek zarar vermeye çok az rastlanmakta daha çok ihtimali (olası) kast denilen eylemin sonuçlarını arzu etmemesine rağmen bunları öngörmesi dolayısıyla oluşan kast türü uygulamada rastlanmakta ve bu durum da kast olarak kabul edilmektedir⁴. Fakat uygulamada kastın ispatlanmasının zorluğu bu kusur türüne bağlanan zarar tazminlerini güçleştirmektedir.

¹ Eren 569.

² **Oftinger/Stark**, I, 210; **Tandoğan**, Mesuliyet 45; Kusur konusunda hukukumuzda hâkim olan görüş objektif kusur teorisidir. Bu teoriye göre bir davranışın kusurlu sayılabilmesi için, aynı sosyal grup içinde yaşayan objektif bir insan tipinin yetenek, beceri, fiziki ve fikri yönlerinin dikkate alınması sonucunda ortaya çıkan ortalama davranış biçimine uymayan hareketlerde bulunması gerekir. **Eren** 569, 570,

³ **Sommerschuh** 176; **Winkeljohann/Feldmüller**, BeckBilKomm. § 323 HGB, Rn. 106; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 70; **Königberger**, Haftung der Banken für Auskunft und Rat, Basel 1934, s.94; **Altöp**, Bilgi Verme 41.

⁴ **Eren** 575.

Bağımsız denetçinin sorumluluğu daha çok ihmal durumlarında söz konusu olmaktadır. İhmal ise gerekli özenin gösterilmediği durumlarda ortaya çıkmaktadır¹. Hâkim görüşe göre sorumluluk için gerekli olan özen yükümü objektif özen yükümüdür². Somut olayda gerekli olan bağımsız denetçinin özen derecesi onun şahsi yetenek ve bilgisine göre değil, konusunda uzman, donanımlı, dürüst meslek mensuplarının yetenek ve bilgisine göre belirlenecektir³. Zarar veren davranışı yapan kişi normal bir kişinin dahi göstereceği dikkat ve özeni göstermediği takdirde ağır ihmalden, buna karşılık dikkatli ve tedbirli bir kişinin göstereceği dikkat ve özeni göstermediği takdirde ise hafif ihmalden bahsedilebilecektir⁴. Bağımsız denetçinin sorumluluğu için hafif ihmal dahi yeterli kabul edilmektedir⁵. Bilgi verenin üçüncü kişiye karşı göstereceği özen, bilgi alana karşı göstereceği özenden farklı olmamalıdır⁶. Özenin derecesinin belirlenmesinde vekâlet sözleşmesindeki özen yükümlülüğüne ilişkin hükümler esas alınmalıdır⁷. Üçüncü kişiye karşı bağımsız denetçinin göstermesi gereken özen de mesleğinin gereği olarak uyulması gereken kurallar da dikkate alınmalı, bunlara uyulmaması da koruma yükümlülüğünün ihlali kabul edilmelidir⁸.

Denetçinin üçüncü kişiye karşı sorumluluğu genel olarak gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından kaynaklanır. Bağımsız denetçinin gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından sorumlu tutulabilmesi, bağımsız denetim sonuçlarının açıklandığı andaki gerçek durumu yansıtmaması halinde mümkündür. Bağımsız denetçinin sadece elindeki gerçek bilgilere göre görüşünü beyan etmesi yeterli değildir⁹. Zira denetçi denetlenen şirketin faaliyetlerinden bağımsız şekilde denetim konusunu, denetim açısından önem

¹ **Oftinger/Stark**, I, 201; **Honsell** 59, 60; **Eren** 576.

² **Sommerschuh** 177; **Staub/Habersack/Schürnbrand**, § 323 HGB, Rn.32. **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 70; **Eren** 575.

³ **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 71.

⁴ **Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altıp** 495-496; **Altıp**, Bilg Verme Makale 41.

⁵ **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 71.

⁶ **Gottwald**, in Münch. Komm. § 328 BGB, Rn.93; **Kırca** 195.

⁷ **Moser** 184; **Kırca** 195.

⁸ **Moser** 186; **Kırca** 196. Özellikle bağımsız denetçiler açısından getirilen denetimin yapılma usulü ve denetim sonuçlarının tam, doğru ve açık şekilde açıklanmasını sağlamaya dönük olan TDS'na aykırılık halleri özen ve koruma yükümlerinin ihlali kabul edilmelidir.

⁹ Ancak bankalar tarafından yapılan bilgilendirmelerde BGH tam ve doğru bilgilendirme ödevinin açıklanan bilginin bankanın fiili gerçek bilgi durumuna, beyanın yapıldığı anda bankanın sahip olduğu gerçek bilgiye dayanması halinde gerçekleştirmiş kabul etmektedir. BGH, Urt. v. 05.12.2000 – XI ZR 340/99, WM 2001, 134, 135; **Mirtschink** 187.

arzeden hususları görüşünü açıklamadan önce yeterli ölçüde araştırma yükümlülüğü altındadır¹. Denetçinin uzmanlık bilgisinin yetersizliği gerçek bilgilere ulaşamama açısından bir gerekçe oluşturmaz². Bu sebeple denetçinin sorumlu tutulması için bağımsız denetim sonuçlarının açıklandığı andaki gerçek durumu yansıtmaması yükümlülük ihlali için yeterlidir.

Ancak denetçinin hazırladığı denetim sonuçlarının gerçeği yansıtması için denetlenen şirketin muhasebe kayıtlarında yer alan bütün işlemlerin tek tek incelemesi de zorunlu değildir. Bunun yerine gerekli risk değerlendirmesini yapan denetçi uygun gördüğü standartları seçerek denetime dair bir gereklilik olarak kabul edilen örnekleme yoluyla denetimi gerçekleştirebilir³. Bu sebeple dürüst bir şekilde denetim gerçekleştirilmesine rağmen finansal tablolardaki hata ve hilelerin ortaya çıkarılamaması da gündeme gelebilir. Bu durumda denetçinin yükümlülük ihlali bulunmadığı için kusurunun araştırılmasına da gerek yoktur. Ancak bağımsız denetçinin denetimin başlangıcında denetim riskinin tespitinde, denetim standartlarının belirlenmesinde ve denetim yöntemlerinin uygulanmasındaki hukuka aykırılıkların varlığı örnekleme yönteminin gerçeği yansıtmamasına sebep olmuş ise hukuka aykırılığın ve kusurun varlığı kabul edilmelidir.

Bağımsız denetçinin özen yükümlülüğünün ihlali için TDS'nin de genel ilkeleri olan finansal tablolardaki önemli yanlışlıkları tespit edememesi, mesleki şüphecilik göstermemesi, makul güvence teşkil edecek denetim sonuçlarını sağlayamaması ve denetimle ilgili mevzuatı dikkate almadan denetimi gerçekleştirmesi gösterilebilir⁴. Ayrıca denetçi uyması gereken özen yükümlülüğü gereği denetim sonuçlarını açıklık, geçmiş yıllarla karşılaştırmalı, uyarı yükümlülüğü de içerecek şekilde, mevzuata ve gerçeğe uygun olduğunu açıklamak zorundadır⁵.

¹ **Leffson**, Wirtschaftsprüfung 329; **Selcher**, Jahresabschlussprüfung der Kapitalgesellschaften 109; **Adler/Düring/Schmaltz**, § 317 HGB, Rn. 147.

² **Nann**, Wirtschaftsprüferhaftung 45; **Mirtschink** 187.

³ **Marten/Quick/Ruhnke**, Wirtschaftsprüfung 290; **Mirtschink** 197.

⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. § 8, II, D, 1, b.

⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz. § 5, II, B.

A. KUSUR SORUMLULUĞUNUN BULUNDUĞU DURUMLAR

Bilgi vermede kusurun söz konusu olabilmesi için, bilginin işin görülmesi sürecinde verilmesi gerekmektedir. Zira böyle bir durumda zarar veren bu bilginin önemli kararlara esas alınabileceğini ve bu kararların sonuçlarını tahmin edebilir¹. Somut olayda ise bilgi verenin özel bir görüşmede verdiği bilgiye, bilgi alanın güvenip güvenmeme hususları ise mahkemece araştırılacak, güvenilemeyeceği yönünde bir sonuca varıldığında uygun illiyet bağının yokluğuna, güvenilebileceğine karar verilirse de hiç değilse taraflar arasında birlikte kusurun varlığına karar verilecektir².

Güven sorumluluğunda denetçinin koruma yükümlerini ihlali ancak denetçi kusurlu ise ortaya çıkar. Denetçi mesleki konumu dolayısıyla uyması gereken koruma yükümlerine uymamışsa, şartların gerektirdiği özeni göstermemişse kusurlu kabul edilmelidir³.

Bağımsız denetçinin sözleşme sorumluluğunda veya haksız fiilden kaynaklanan sorumluluğunda aranacak olan özen ölçüsünün, sözleşmeden doğan sorumlulukta artacağı düşünülmüşse de, bu düşüncenin yerinde olmadığı kanaatine varılmıştır⁴. Sözleşmeden doğan sorumlulukta borçlunun benzer kişiler tarafından gösterilmesi gereken özenin gösterilmemiş olması kusur olarak değerlendirilmektedir⁵.

Ayrıca bağımsız denetçinin haksız fiilden doğan sorumluluğunda üçüncü kişinin talepte bulunabilmesi için denetçinin kusurunun bulunması ve üçüncü kişinin malvarlığı zararının bu kusurdan ileri gelmiş olması şarttır⁶. Ancak özel hükümlerle öngörülen korumada, sorumluluk kusurlu olabileceği gibi kusursuz sorumluluk da öngörülmüş olabilir.

TTK'da denetçinin sorumluluğunda açıkça kusur şartı aranmıştır. Bu kusur şartı hükümlerde “kusurlu hareket” (TTK.554) ve “kasten veya ihmalen yükümlerinin ihlali”

¹ BIHE XV, 75; **Altöp**, Bilgi Verme 42.

² **Altöp**, Bilgi Verme 42.

³ **Fehlmann** 182; **Kırca** 206.

⁴ **Kaiser** 99-101; **Altöp**, Bilgi Verme 42.

⁵ **Eren** 1017; **Köksal** 320.

⁶ **Sommerschuh** 218; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 111.

(TTK.404) şeklinde ifade edilir. Özellikle TTK.404/I'de kasten ve ihmalen olarak kusurun derecelendirildiği görülür. Kusurun bu şekilde ayrılması denetçinin sorumluluk miktarının TTK.404'de sınırlandırılmasında dikkate alınır.

TTK'daki öngörülen her iki sorumluluk hükmünde kusur şartı arandığından hukuka aykırı davranış ile zarar arasında illiyet bağı bulunsa dahi denetçinin kusuru ispatlanmadığı durumlarda sorumluluk söz konusu olmaz. Kusuru iddia eden denetlenen şirket, pay sahibi veya alacaklı ispatlamalıdır (TTK.554). Denetim görevlerinin hiç veya zamanında yerine getirilmemesi durumunda kusur şartı gerçekleşmiştir¹.

Kusur hususunda üzerinde durulması gereken bir konuda, haksız fiil sorumluluğuna dayanıldığı durumlarda bilgi vererin kusurunu ispat yükü zarar görende iken, sözleşmeden doğan sorumlulukta bilgi verenin kusursuzluğunu ispatla yükümlü olmasıdır². Zira sözleşmeden doğan sorumlulukta kural olarak zarara borçlu katlanır. TBK.114/I'e göre borçlu kural olarak her türlü kusurdan sorumludur. Sözleşmeden doğan sorumlulukta esas olan kusur sorumluluğudur³. Ancak borçlu sorumluluktan kusursuzluğunu ispat ettiği takdirde kurtulabilmektedir (TBK.112). Güven sorumluluğunda da TBK.112'deki kusurun bulunduğu karine olarak kabul edilir⁴. Denetçi ancak kusursuzluğunu ispat ederek sorumluluktan kurtulabilir. Ancak mesleki kurallara ve standartlara uymaması, sözleşmeye aykırı davranması durumunda bilgi verenin kusursuzluğunu ispatlama imkânı kalmamaktadır⁵.

Bazı kanun hükümlerine dayanıldığında ise kusur şartının aranmadığı görülmektedir. DenKHK.24, SerPK.10/II, SerPK.32/II, BanK.33'de açıkça kusurdan bahsedilmemiştir. Bu hükümlerin kusursuz sorumluluk olduğu kabul edildiği takdirde bunlara dayanarak talepte bulunan zarar gören üçüncü kişi bağımsız denetçinin kusurunu ispat yükümlülüğünden kurtulacaktır.

¹ Topçuoğlu 199.

² Altop, Bilgi Verme 42-43.

³ Oser/Schönenberger, Art. 97, N. 15; Tandoğan, Mesuliyet 421; Koçhisarlıoğlu, Karine 272; Eren 1059 vd.

⁴ Moser 198; Kırca 211.

⁵ Wiegand, Wolfgang, Haftung für diensleistungen, Urteilsanmerkung Zivilrecht BGE 115 II 62 vd. recht 1990, s.192; Kırca 211.

Kusuru ispat etme imkânı olmayan üçüncü kişi ancak kusur şartının aranmadığı başka bir kanun hükmünden (denetim raporundan kaynaklanan sorumluluk halinde, DenKHK.24 gibi), güven veya sözleşme benzeri sorumluluk hallerinden yararlanabildiği takdirde talepte bulunabilecektir.

B. KUSURSUZ SORUMLULUĞUN BULUNDUĞU DURUMLAR

DenKHK.24'e göre bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları belli şartların gerçekleşmesi durumunda zarardan sorumlu tutulur. Fakat bu sorumluluğun hukuki niteliği konusunda kanunda ve gerekçede herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Genel kural olarak hukuki sorumluluk hükümlerinde hukuka aykırılık ve kusur aranmakla birlikte, kanunlarda kusur aranmaksızın sorumluluğun öngörüldüğü ve hatta bazen hukuka aykırılık söz konusu olmaksızın dahi sorumluluğun düzenlendiği görülmektedir¹. Bu sebeple DenKHK.24'de düzenlenen “Denetimden Doğan Sorumluluk” hükmünün kusur yönüyle de incelenmesi gereklidir. Yeni bir sorumluluk hükmü olması sebebiyle doktrinde bu sorumluluk hükmünün yeterli ilgiyi görmediği ifade edilebilir. Hükmün niteliğiyle ilgili yapılan sınırlı değerlendirmelerden birinde *Kaplan*, bu hükümle ilgili kusur veya kusursuzluk kriterlerini değerlendirmeden, denetçilerin yürüttükleri görev sebebiyle kanundan doğan bir sorumluluğun olduğunu ifade etmektedir². *Karasu* ise sadece bu sorumluluk hükmünde TTK.554'den farklı olarak “kusur” şartından açıkça bahsedilmediğini ifade etmektedir³.

DenKHK.24/I hükmü incelendiğinde kanun hükmünde özel olarak bir haksız fiil halinin düzenlendiği görülmektedir. Sorumlular bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarıdır. Gerçekten bağımsız denetçilerin nitelikleri kanunda ve yönetmeliklerde belirlenmektedir. Denetçilerde aranan üst düzey nitelikler sebebiyle denetçiler uzman kişi kabul edilmektedir. Denetçilerin faaliyet gösterebilmeleri KGK'nın iznine bağlanmış, denetim ve gözetimine tabi tutulmuştur. Bağımsız denetçilik mesleği ruhsatla faaliyet

¹ **Oğuzman/Öz**, Borçlar Hukuku Genel Hükümler II, s.135; **Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altıparmak** 497; **Tandoğan**, Haluk, Kusura Dayanmayan Sözleşme Dışı Sorumluluk Hukuk, Ankara 1981, s.1; **Hatemi**, Sözleşme Dışı Sorumluluk Hukuku § 8, N.1; **Eren**, Borçlar Hukuku II, s.8.

² **Kaplan** 46.

³ **Karasu**, Rauf, Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 47, Sayı 1, Mart 2014, s.84-85.

gösterilebilen kamusal bir niteliğe sahiptir. Denetimin kurul tarafından belirlenen standartlara uygun olarak yapılması zorunludur. Bağımsız denetçilerin böyle kamusal bir denetime ve ağır yükümlülüklerle tabi tutulmasının sebebi güven kurumu olmasından kaynaklanmaktadır. Bağımsız denetçiler, şirketlerin finansal bilgilerinin belirlenen kıstaslar dâhilinde gerçeği yansıttığını teyit eder, aksi durumda ise finansal bilgilerin önemli yanlışlıklar içerdiğini denetim sonuçlarında bildirir. Bu yönüyle bağımsız denetçilerin hazırladığı denetim sonuçları, ticari hayatta işlem güvenliğine kaynaklık etmektedir¹.

DenKHK.24’de kanun koyucunun “kusur” unsurunu belirtmediği açıktır. Bu noktada bağımsız denetçinin DenKHK.24’deki haksız fiil sorumluluğunun, bir kusursuz sorumluluk hali olup olmadığının tartışılması gereklidir. Kanun koyucunun bu düzenlemesinin temelinde denetim sonucunu kullananlara bağımsız denetçinin verdiği güvencenin boşa çıkmasının büyük zararlara neden olma tehlikesi bulunmaktadır. Kanun koyucu ortaya çıkan zarar tehlikesinin önlenmesi ve zarar ortaya çıktıktan sonra tazmini amacıyla denetim raporlarından kaynaklanan ağır bir sorumluluk hükmü öngörmüştür. Bu sorumluluk hükmünden zarar gören denetlenen şirket ve üçüncü kişiler yararlanabilir.

Ancak zarar gören üçüncü kişi denetim sözleşmesinin tarafı olmadığı için, denetçinin kusurunu ispat edebilme imkânından mahrumdur. Zira üçüncü kişi, şirket finansal tablolarının denetlenmesinde kullanılan denetim tekniklerine, raporda esas alınan denetçi çalışma kâğıtlarına, denetlenen şirket defterlerine ve bunlara kaynaklık eden belgelere uzaktır. Bu belgelere üçüncü kişinin ulaşabildiği varsayılsa dahi, üçüncü kişinin kırkın üzerinde bulunan denetim standartlarında belirtilen binlerce hükmün uygulanmasında denetçinin kusurunu tespit edebilmesi denetçilik mesleğinde uzmanlığının bulunmasını gerektirmektedir. Böyle bir denetimi kendisinin yapması veya başka bir uzmana yaptırması imkânının bulunduğu düşünülse dahi, bu yolun çok masraflı olacağı ve denetçinin bir yıllık süreçte denetlediği hususların tespit edilmesinin uzun süre alacağı kuşkusuzdur. Ancak bağımsız denetçinin kusurunun ispat edilebileceği bu durum dahi sadece pay sahipleri için mümkündür. Zira TTK.437’de sadece pay sahiplerine bilgi

¹ TTK.397/II’de finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun denetimden geçip geçmediği, geçtiği takdirde denetçinin görüşünün yazmasının zorunlu olduğu düzenlenmiştir. Bu şekilde işlem güvenliği sağlanmaktadır.

alma ve inceleme hakkı verilmiştir. Ancak bu hakkın kapsamı bağımsız denetçinin kusurunu belirlemeye müsait değildir. Diğer üçüncü kişilerin denetçinin kusurunu ispat edebilmek için şirketteki belgelere ulaşma imkânı dahi bulunmamaktadır.

Denetlenen şirket açısından hükmün kusursuz veya kusurlu sorumluluk öngörmesi, denetlenen şirket sözleşme sorumluluğuna dayanabildiği ve borca aykırılıkta kusursuzluğu ispat yükü denetçide olduğu için önem taşımamaktadır. Ancak hukuken korumasız konumda bulunan ve bağımsız denetçinin kusurunu ispatlaması mümkün olmayan üçüncü kişinin hukuki bir korumaya sahip olabilmesi ancak gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından dolayı bağımsız denetçilerin kusursuz sorumlu tutulması durumunda mümkündür.

Bağımsız denetim sonuçlarının beklenen güvenilirliği kazanması ancak denetçiler için etkili bir sorumluluk sistemi kurulmasıyla sağlanabilir¹. Fakat bu sistem kurulurken sorumluluğun veya sorumluluk çevresinin genişliği sorumluluk altına girenlerin hareket kabiliyetlerini sınırlandırmaktadır. Aksi durumda ise denetim sonuçları ile piyasanın ihtiyacı olan güven verilememektedir. Bu sebeple şirketler hukukunda sorumlulukların belirlenmesinde kusursuz sorumluluk öngörülmesinin piyasaya zarar vereceği ifade edilmektedir². Ancak denetçilerin şirket organı olmaktan çıkarılması, bağımsızlığının ve tarafsızlığının güvence altına alınması, bağımsız denetçiler açısından üst düzeyde mesleki yeterlilik, özen yükümlülüğü öngörülmesi bu görüşün artık geçerlilik taşımadığını göstermektedir. Bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarına, kusursuz sorumluluk öngörülmesi şirket yönetiminin hareketlerinin kısıtlanmasına, şirketin yavaşlamasına sebep olmaz aksine bağımsız denetçi bu ağır sorumluluk dolayısıyla sağlıklı bir denetim gerçekleştirmeye gayret eder, şirket muhasebesinin TMS'ye uygun tutulmasını sağlar ve denetim sonuçlarına güvenen kullanıcıların zarara uğramalarını engeller. Bu şekilde şirketlere ve dolayısıyla piyasaya duyulan güven artar, hem yurtiçi ve yurtdışı yatırımcılar daha kolay ve sağlıklı tercihlerle yatırım yapabilir.

¹ Bağımsız denetimine hukuki sorumluluk öngörülmesi sonucu ortaya çıkan işlevleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. § 2, II, 6, 7.

² **Helvacı** 1-2.

DenKHK.24'deki denetim raporundan sorumluluk hükmüne benzer bir şekilde kusurun aranmadığı bir diğer ticari hüküm TTK.549'da düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, belgelerin, beyanların ve garantilerin yanlış, hileli, sahte, gerçeğe aykırı olmasından, gerçeğin saklanmış bulunmasından ve diğer kanuna aykırılıklardan doğan zararlardan belgeyi düzenleyenler ve beyanı yapanlar sorumlu olacaktır¹.

Hüküm DenKHK.24'deki gibi bilgi ve belge vermeden kaynaklanan sorumluluğu düzenlemektedir. Hükümde “kusur” unsuru belirtilmemektedir. Ayrıca metinde hükmün kusursuz sorumluluğu düzenlediğinin de açıkça yazılmadığı görülmektedir. Oysa gerekçedeki açıklamalara da dayanarak doktrinde, belgeleri düzenleyenlerle beyanı yapanların kusursuz olarak sorumlu olduğu ifade edilmektedir². Sorumluluk şartları olarak kanuna aykırı, doğru olmayan, gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmayan beyanlar ve bazı hususların gizlenmiş olması bundan zarar doğmuş bulunması ve uygun nedensellik bağı aranmaktadır³. TTK.549'daki sorumluluk özellikle şirketin kuruluşu, sermayesinin arttırılması ve azaltılması ile birleşme, bölünme, tür değiştirme ve menkul kıymet çıkarma gibi işlemlerde öngörülmüştür. Ancak anılan sorumluluk sadece bu sayılan işlemlerle sınırlandırılmadığından dolayı bağımsız denetçinin hazırladığı denetim sonuçları veya beyanları da bu kapsamda değerlendirilebilir⁴.

Sermaye piyasası araçlarının halka arzı öncesinde, birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumundaki şirketlerin bu amaçla düzenledikleri finansal tabloların bağımsız denetimden geçmesi ve belge düzenlenmesi zorunludur⁵. DenKHK.24 hükmündeki gibi

¹ TTK.549 hükmünün kaynağı OR.752'dir. Hüküm İsviçre bağlamında borçlu ile sözleşme ilişkisi olmayan üçüncü kişiye karşı bilgi sağlamadan kaynaklanan sorumluluğa dair öngörülen yasal düzenlemelerden kabul edilir. Pay alıcısını hataya düşürücü ve sermaye arttırımındaki izahnamedeki koşulları sağlamayan bilgilerin şirketin bilgilendirme belgelerinde ve benzeri bilgilendirmelerde yer alması sonucu ortaya çıkan zararlar nedeniyle bu hüküm düzenlenmiştir. Şirketin bu izahnamelerin hazırlanması ve yayınlanmasına etki eden herkes, sorumlu banka ve azımsanmayacak ölçüde bu sürece katkıda bulanlar ortaya çıkan zararın tazmini talebinin muhatabı olabilir. Hüküm hakkında özel bir düzenleme olmayan şirket izahnameleri içinde kıyasen uygulanması ağırlıklı olarak kabul edilir. **Flühmann** 30; **Watter**, Rolf, Prospekt(haft)pflcht heute und morgen, AJP 1992, s.48 vd.

² **Kendigelen**, İlk Tespitler 396; **Üçışık**, Güzin/**Çelik**, Aydın, Anonim Şirketler Hukuku, İstanbul 2013, Cilt I, s.563.

³ TTK Gerekçe m.549.

⁴ **Topçuoğlu** 179.

⁵ Seri: X No: 22

bilgi ve belgeden kaynaklanan bir diğer sorumluluk hali de SerPK’da düzenlenmiştir. İzahnameden sorumluluk halinde ihraççı, yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgi verilmesinde bir kusuru bulunmadığını iddia edemez. Zira burada da kusursuz sorumluluk öngörülmüştür¹. Bir diğer kusurun aranmadığı durum yine kamuyu aydınlatma belgelerinden sorumlulukta düzenlenmiştir. Buna benzer olarak DenKHK’da öngörülen sorumluluğa benzer sorumluluklara başkaca kanunlarda da rastlamaktadır. Özellikle diğer kanunlarda düzenlenen ve Yargıtay tarafından kusursuz sorumluluk ilkesinin kabul edildiği Noterlik Kanunu m.162’nin DenKHK.24’e benzerliği kusursuz sorumluluk görüşünü destekler niteliktedir. Bu hükme göre “Stajiyer, kâtip ve kâtip adayları tarafından yapılmış olsa bile noterler, bir işin yapılmamasından veya hatalı yahut eksik yapılmasından dolayı zarar görmüş olanlara karşı sorumludurlar” (NotK.162). Yargıtay, bu hükümde de açıkça kusursuz sorumluluk olduğu belirtilmediği halde “Noterlik Yasasının 162.maddesi uyarınca, noterlerin zarardan sorumlu tutulabilmeleri için kusurlu olmalarının gerekmediği(nin) tartışmasız” olduğu yönünde karar vermiştir². Bu şekilde bilgi ve belge vermeden kaynaklanan sorumluluk halinde korumasız konumda bulunan üçüncü kişiler kusursuz sorumluluk öngörülerek güvence altına alınmıştır.

“Kusur” unsuru kusursuz sorumluluk hallerinde sorumluluk şartları arasında bulunmamaktadır. Ancak bir hükmün içinde “kusur” ibaresinin geçmemesi onun kusursuz sorumluluk olduğu anlamına da gelmez. Dolayısıyla hükmün niteliğinin belirlenmesinde kanun koyucunun düzenleme amacı da önem taşımaktadır. İncelendiğinde kanun koyucunun bağımsız denetçinin sorumluluğunu TTK.554’de “kusur” sorumluluğu olarak düzenlediği, bu düzenlemenin bağımsız denetim raporundan da kaynaklanacak sorumluluğu da kapsadığı anlaşılmaktadır. Ancak kanun koyucu bu hükümle yetinmemiş ve özel bir kanunda bağımsız denetim raporundan kaynaklanan sorumluluğu bu defa “kusur” şartını belirtmeden ayrıca düzenlemiştir. Bu durumda kanun koyucunun bu düzenlemeyi getirirken farklı bir amacının olduğu öngörülebilir. Zira

¹ **Ayoğlu**, Tolga, “İzahnameden Doğan Sorumluluk” İsviçre Borçlar Kanunu’nun İktisabının 80. Yılında İsviçre Borçlar Hukuku’nun Türk Ticaret Hukuku’na Etkileri, İstanbul 2009, s.642; **Memiş**, Tekin/**Turan**, Gökçen, Sermaye Piyasası Hukuku, İstanbul 2015, s.77.

² Yargıtay 3. HD., 3.12.2012 T., 2012/20157 E., 2012/24792 K

TTK.554 hükmü ile denetim raporundan kaynaklanan zararları da kapsayacak genişlikte tüm kanuna aykırılıklar düzenlenmektedir. Kanun koyucunun TTK.554’de düzenlediği kusur sorumluluğu ile yetinmemesi ve bağımsız denetim raporundan kaynaklanan zararlar için özel bir düzenleme yapması ve kusur şartını bu düzenlemede aramamış olması, bu hükümdeki sorumluluğun kusursuz sorumluluk olduğunu gösteren bir işaret niteliğindedir.

Kusursuz sorumluluk için kanunda, özen yükümlülüğünün ihlali (olağan sebep sorumluluğu), tehlikeli faaliyet gösterme (tehlike sorumluluğu) ve hakkaniyet gibi objektif hukuki olgulardan birinin gerçekleşmesi gerekmektedir¹. Bu hukuki olgulardan olağan sebep (özen) sorumluluğu kusura yer vermeyerek, sorumlu kişinin kusursuz sorumluluğunu ortaya çıkarmaktadır. Olağan sebep sorumluluğu halleri, hukuken sorumlu kişinin kusursuz olması halinde bile, objektif özen yükümlülüğünü yerine getirmemesi esasına dayanır. Bağımsız denetçilerin kanundan kaynaklanan özen yükümlülükleri bulunmaktadır (TTK.398/I, BDY.21/I-c). Bu kusursuz sorumluluk halinin sınırlandırılmış kusur sorumluluğu olduğunu ileri süren doktrindeki görüşe göre bu sorumluluğun kusur sorumluluğundan farkı ispat yükünün ters çevrilerek zarar verenin ispat yükü altına girmesidir².

Böylece, hukuka aykırı bir fiille verilen zararda zarar verenin sorumluluğu için “kusur” unsurunun aranmadığı, sorumluluğun oluşması için sadece objektif şartın gerçekleşmesinin yeterli olduğu kabul edilir ve subjektif şart olarak kabul edilen kusurun ispatına gerek kalmaz³.

Hukuki sorumluluğun doğması için hukuki olgu ile zarar arasında sebep sonuç ilişkisinin yani uygun illiyet bağının bulunması gereklidir. Sorumluluk bu şekilde hukuka aykırılığa sebep olan sorumluluğu doğuran olayın gerçekleşmesine ve bunun hukuki neticesi olarak zararı meydana getirilmesine bağlanır, artık kişinin kusuru hukuki sorumluluk değerlendirmesinde dikkate alınmaz. Sorumluluğun sebebi olan hukuki olgu

¹ **Antalya**, O. Gökhan, 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu’na Göre Borçlar Hukuku Genel Hükümler, C. 1 Beta Basım. İstanbul 2012, s.535; **Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop** 498-499; **Eren** 499.

² **Antalya** 544.

³ **Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop** 496.

objektif özen yükümüne aykırılıktır¹. Olağan sebep (özen) sorumluluğu ancak kanun hükmü ile öngörülebilir.

Kanaatimizce DenKHK.24’de öngörülen sorumluluk hali özellikle hükümde yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgi ve kanaatlerle birlikte denetim standartlarına aykırılığın da sorumluluk sebebi gösterilmiş olması nedeni ile olağan sebep sorumluluğudur.

DenKHK.24 hükmü ile kusursuz sorumluluk hali kabul edildiğinde, bağımsız denetçinin hakkaniyet ilkeleri ile bağdaşmayacak ölçüde sorumluluğunun genişleyeceği eleştirisiyle karşılaşılabilir. Fakat özen sorumluluğunda, zarar gören her ne kadar zarar verenin kusurunu ispat yükünden kurtulsa da, hukuka aykırılığı, zararı ve hukuka aykırılık ile zarar arasındaki uygun illiyet bağına hali hazırda ispatlamakla yükümlüdür². Bu sebeple zarar gören üçüncü kişi gerçeği yansıtmayan denetim raporundan gördüğü zararı, denetim raporunun denetim standartlarına aykırılık sebebiyle yanlış, eksik ve yanıltıcı olduğunu ve bunlar arasındaki illiyet bağına ispatlamakla yükümlüdür. Üçüncü kişi bu durumda denetçinin hem denetim standartlarına aykırı hareket ettiğini hem de denetim raporunda yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgi ve kanaatler bulunduğunu ispatlamak zorundadır. Denetçi ise üçüncü kişinin hukuka aykırılığa karşı getirdiği delillere, denetim raporunda yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgi ve kanaatler bulunmadığını ispatlayarak hukuka aykırılığın gerçekleşmediğini ileri sürebilir. Ayrıca denetçinin bir diğer imkânı denetim raporunda yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgi ve kanaatler bulunsa dahi bunların denetim standartlarına aykırılıktan dolayı ortaya çıkmadığını, denetim standartlarının tamamını uygulamasına rağmen bu sonucun ortaya çıktığını ispatlayarak hukuka aykırılığın gerçekleşmediğini ispatlama imkanına sahiptir. Üçüncü kişinin ispat külfetini yerine getirdiği takdirde denetçinin DenKHK.24 hükmünde BK.66’da olduğu gibi kurtuluş kanıtı getirme imkânı öngörülmediği için kurtuluş kanıtı getirme imkânı bulunmamaktadır. Bu nedenle sorumluluk hükmünde ağırlaştırılmış bir özen yükümünün olduğu söylenebilir. Ağırlaştırılmış özen yükümünde zarar verenin zararın doğmaması

¹ Eren 449; Oftinger/Stark, I, 45; Deschenaux/Tercier 42; Keller/Gabi 5-7; Tandoğan, Kusura Dayanmayan Sorumluluk 7-8; Honsell 3; Antalya 544.

² Antalya 536.

için gerekli tüm özeni gösterdiğini ispat ederek sorumluluktan kurtulma imkânı bulunmamaktadır¹.

Ancak DenKHK ile bağımsız denetçinin her türlü davranışından veya kanundan kaynaklanan tüm görevlerinden dolayı değil, sadece bağımsız denetim raporundaki bir takım hukuka aykırılıklardan dolayı sorumlu tutularak bir sınırlandırma getirilmiştir. Ayrıca zararlar illiyet bağının kesilmesi de sorumluluğu sınırlandıran bir diğer sebeptir. İlliyet bağını kesen sebepler sadece kusur değil aynı zamanda kusursuz sorumluluk hallerinde de uygulanır. İlliyet bağını kesen sebepler üçüncü kişinin veya zarar görenin ağır kusuru ya da mücbir sebeptir. Bu sebeplerden biri gerçekleştiğinde denetçinin sorumluluğu söz konusu olmaz². Bağımsız denetimde gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından kaynaklanan zararın en önemli nedeni, denetlenen şirketin TMS’de yapmış olduğu hata ve hileleri denetçinin tespit edememesidir. Eğer bağımsız denetçi denetlenen şirketin TMS’de yaptığı hata ve hileleri elindeki denetim kıstaslarını doğru şekilde uygulamasına rağmen tespit edememişse ve tespit etme imkânı da yoksa bu durumda da denetim raporundaki eksik, yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler yine hukuka aykırıdır. Ancak hata ve hileleri tespit edilemeyen bu finansal bilgileri hazırlayan denetlenen şirketin ağır kusurlu bu fiili bağımsız denetçinin fiili ile zarar arasındaki uygun illiyet bağını kesmektedir. Bu şekilde denetçinin denetlenen şirketin ağır kusurunu ispatlayarak illiyet bağını kesmesi ile kusursuz sorumluluktan kurtulması mümkündür. Bu şekildeki bir çözümde denetçinin, denetlenen şirketin ağır kusurunu, üst düzey mesleki özeni gösterdiğini ispatlamalıdır.

Ancak DenKHK.24 çerçevesinde bağımsız denetçinin kusurundan sorumlu olduğu kabul edildiğinde genel ispat kuralları uygulanacaktır. Üçüncü kişi denetçinin kusurunu ispat etmelidir. Ancak denetçilerin objektif özen yükümlülüklerinin bulunduğu açıktır. Bu nedenle denetçinin özen yükümlülüğüne aykırı herhangi bir davranışı kusurun

¹ Eren 643-645.

² Yarg. 3. HD., 3.12.2012 T., 2012/20157 E., 2012/24792 K.: “Noterlik Yasasının 162.maddesi uyarınca, noterlerin zarardan sorumlu tutulabilmeleri için kusurlu olmalarının gerekmediği tartışmasızdır. (...) Kusursuz sorumluluğun tüm hallerinde, uygun illiyet bağının zarar görenin veya 3.kişinin ağır kusuru ile beklenmeyen bir halin varlığı durumunda kesileceği, teoride ve yargısal kararlarda kabul edilmiş bulunmaktadır. Aksi halde risk veya şart nazariyesi öne çıkacak ve zararın var olduğu her halde, kusursuz sorumlu olanın sorumluluğu yoluna gidilecektir ki, böyle bir sonuç hukukumuzda kabul edilmemiştir.” (Kazancı Bilişim-İçtihat Bilgi Bankası).

olduğu yönünde karine oluşturacaktır¹. Denetçi bu durumda ancak kusursuzluğunu ispatlayarak sorumluluktan kurtulabilecektir.

Zararın tespiti, tazminatın tayini, yetkili mahkeme, zamanaşımı konularında kusursuz sorumluluğu düzenleyen hükümlerde aksi belirtilmemişse, TBK'nın kusura dayanan sorumluluk hükümleri uygulanmalıdır².

IV. İLLİYET BAĞI

Zarara sebebiyet verenle zarar arasındaki sebep sonuç ilişkisine illiyet bağı denir. İlliyet bağı, öğreti ve uygulamada hakim olan görüşe göre uygun illiyet bağı teorisine göre açıklanmaktadır³. Uygun illiyet bağı “*fiil mahiyeti itibariyle hadiselerin mutad cereyanına ve hayat tecrübelerine göre husule gelmiş olan zarar nev'inden bir zararı tevlide salih ise o fiille zarar arasında*” bağ kurulması olarak tanımlamıştır⁴. Uygun illiyet bağının kurulması zararlı sonucun şartı niteliğindeki olgunun zararlı sonucun gerçekleşmesi olasılığını önemli ölçüde arttırmasına bağlıdır⁵. Yargıtay'a göre uygun illiyet bağı, bir davranışın hayattaki genel deneyimlere ve olayların tabii seyrine göre diğer bir olayı meydana getirmeye elverişli bulunur ve bunu kolaylaştırırsa ilk olay uygun sebep ve sonuç ilişkisine göre, sonraki olayın nedeni kabul edilmesidir⁶. Sözleşme sorumluluğunda olduğu gibi sözleşme dışı sorumlulukta da uygun illiyet bağı sorumluluğun kurucu unsurlarındandır.

Bağımsız denetçinin üçüncü kişiye karşı sorumlu olması gerçeği yansıtmayan denetim sonuçları ile üçüncü kişinin malvarlığının olumsuz etkilenmesi arasında bir bağ bulunmalıdır. Uygun illiyet bağı gereği sözleşme ve güven sorumluluğunda borca aykırı, haksız fiil hallerinde hukuka aykırı davranışın uygun sonucu niteliğindeki zararların tamamı borçlu tarafından tazmin edilmelidir⁷.

¹ **Bilgili**, Fatih, Yeni Gelişmelere İsviçre ve Alman Hukuklarında Anonim Ortaklıkların Organlarının Davranışlarından Dolayı Üçüncü Kişiler Karşısındaki Sorumluluğu ve Organların Tazminat Borcu, Ankara 2004, s.134 vd.; **Arı** 164.

² **Oğuzman/Öz** 589.

³ **Antalya** 519.

⁴ **Tandoğan**, Mesuliyet 77.

⁵ **Atamer** 44.

⁶ YHGK. 09.04.1964 T. 538 Sa. (**Karahasan** 285,286); **Eren** 541.

⁷ **Eren** 1059. Uygun illiyet bağında doğrudan ve dolaylı zarar ayrımı kaldırıldığından tüm zararlar

Bağımsız denetçinin üçüncü kişiye karşı sorumluluğuna dair mahkeme içtihatlarında, illiyet bağına dair hususlar bakımından diğer olgulara kıyasla çok az işaret bulunmaktadır¹. Bu nedenle illiyete ilişkin genel kuralları uygulanmalıdır². İlliyet bağının kabulü için zarar görenin gerçek durumu bilseydi tasarrufta bulunmayacak olması aranmalıdır³. Ancak *Ebke*, uygun illiyetin kabulü için denetçinin finansal tabloları onaylamaması durumunda üçüncü kişinin tasarrufta bulunmayacak olmasını (örneğin bankanın kredi temininden veya yatırımcının hisse alımından vazgeçecek olmasını) uygun illiyet için yeterli görmemekte, sorumluluğun kabulünü olanaklı kılacak illiyet için “yatırımcının kararını oluşturmada somut illiyetin ispatının” aranması gerektiğini ileri sürmektedir⁴. Ancak zorunlu denetimlerde görünüşte delillere çok istisnaen rastlanılabilmektedir. Bunun nedeni illiyetin, üçüncü kişileri hukuki tasarrufta bulunmaya iten iç sebeplerin değerlendirilmesi yoluyla belirlenebilmesidir⁵. Bu nedenle özellikle denetim sonuçlarına önem verildiğinin anlaşıldığı durumlarda uygun illiyet bağının varlığı kabul edilmelidir. Zarar gören üçüncü kişinin denetim sonuçlarını hiçbir şekilde dikkate almadan kararlarını aldığı durumlarda ise illiyet bağı bulunmayacaktır. Ancak denetçi bu yöndeki iddiasını kanıtlamalıdır⁶.

Ayrıca gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarını açıklamamış olsaydı dahi üçüncü kişinin zararı yine de ortaya çıkacaksa denetçiye zarar isnat edilemez⁷. Bu durumda denetim sonuçlarının açıklanmasının herhangi bir etkisi bulunmamalı, yatırımcı gerçeğe yansıtmayan denetim sonuçlarını açıklamasa dahi aynı yatırım kararını alacak durumda olmalıdır⁸.

Uygun illiyet bağı ile ilgili bir diğer önemli konu ise gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarının açıklandığı tarihle üçüncü kişilerin bu sonuçlara dayanarak aldıkları karar arasındaki sürenin nedensellik bakımından ne tür bir öneme sahip olacağıdır. OLG

tazmin edilir.

¹ **Sommerschuh**, 220 vd.; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 111.

² LG München ZIP 2008, 1123; **Ebke**, in: Münch. Komm. §323 HGB, Rn. 112.

³ **Kaiser** 199; **Canaris**, Vertrauenshaftung 515.

⁴ OLG Stuttgart WM 2009, 2382, 2385; **Ebke**, in: Münch. Komm. §323 HGB, Rn. 112.

⁵ **Kirca** 205.

⁶ **Heukamp**, Abschlussprüfer und Haftung 239.

⁷ **Larenz**, Schuldrecht I, § 30, I, s.527, **Mirtschink** 189.

⁸ **Heukamp**, Abschlussprüfer und Haftung 245, **Ebke**, Wirtschaftsprüfer und Dritthaftung 75.

Düsseldorf mahkemesi bir kararında şirketin denetimi ile kredi verilme süresi arasında uzun bir süre geçmiş olması dolayısıyla, denetim sonuçları ile kredi ilişkisi arasında doğrudan bir illiyet bağının olmadığını isabetli olarak tespit ederek davayı reddetmiştir¹. İlliyete dair değerlendirme bakımından pay sahipleri ve diğer üçünü kişiler arasında (örneğin kredi veren veya tedarikçiler) özenli bir ayırım yapılmalıdır².

Bazı durumlarda ise kanun koyucu bilgi veren belge ile zarar arasında illiyet bağını kanunen kurmaktadır. SerPK.32/II'de izahnameler ve diğer kamuyu aydınlatma belgeleri için böyle bir illiyet bağı sözkonusudur. Bu hükümle yatırımcıların karar alırken kullandıkları kamuyu aydınlatma belgeleri ile zarar arasında açılacak tazminat davaları için doğrudan illiyet bağının varlığı kabul edilmektedir. Ancak illiyet bağının varlığı ancak belli bir süre için öngörülmüştür. Buna göre illiyet bağı, izahnamelerde geçerlilik süresi boyunca; diğer kamuyu aydınlatma belgeleri ise kamuya açıklandıktan hemen sonra, ilk halka arzdan veya borsada satın alınan veya satılan sermaye piyasası araçlarının, gerçeğe uygun bilginin ortaya çıktığı tarihten hemen sonra borsada satılması veya satın alınması üzerine yatırımcıların malvarlıklarında zarar meydana gelmesi hâlinde kurulur. Kamuyu aydınlatma belgesi niteliğindeki denetim raporlarından doğan zararlarla illiyet bağı kanunen kurulmaktadır.

¹ OLG Düsseldorf GI 1999, 218, 221; **Ebke**, in: Münch. Komm. §323 HGB, Rn. 112; Bilgi verilmesi ile malvarlığını etkileyen tasarruflarda bulunulması arasında uzun bir sürenin illiyet bağı kurulmasının engelleyeceği görüşü için bkz. **Kaiser** 199; **Baumann**, Art.2 N.126.

² **Sommerschuh**, 220 vd.; **Ebke**, in: Münch. Komm. §323 HGB, Rn. 112.

§ 15. TAZMİNAT DAVASI

I. DAVACI OLARAK ZARAR GÖREN ÜÇÜNCÜ KİŞİLER

A. GENEL OLARAK

Bağımsız denetimden zarar gören üçüncü kişinin açacağı davaların hukuki dayanağı hususunda hukukumuzda ayrıntılı bir irdelemenin yapıldığını söylemek güçtür. Öğretide hâkim görüş bağımsız denetçinin üçüncü kişiye karşı sorumluluğunda haksız fiil hükümlerinin uygulanacağını savunmaktadır¹. Ancak haksız fiil sorumluluğunun yanında sözleşme benzeri sorumluluk hallerinin uygulanabileceği de ileri sürülmektedir². Buna karşılık güven sorumluluğunun da sorumlulukta başvurulabilecek üçüncü bir seçenek olduğu ise son zamanlarda gündeme gelmiştir³.

Ancak bağımsız denetçinin üçüncü kişiye karşı hukuki dayanağının incelenmesinde denetimin kanuni veya isteğe bağlı denetim olması temel bir ayrım niteliği taşımaktadır. İsteğe bağlı denetimde, koruyucu özel bir kanun hükmü bulunmadığı için üçüncü kişi ancak kasten ahlaka aykırı şekilde kendisine zarar verildiğini (BK.49/II) ispatlayarak haksız fiil hükümlerine göre zararlarını tazmin ettirebilir. Ayrıca üçüncü kişinin isteğe bağlı denetimde sözleşme benzeri veya güven sorumluluğunun koşullarının bulunduğu durumlarda bu sorumluluklara da dayanabilir. Kanuni denetimden zarar gören üçüncü kişi ise isteğe bağlı denetimden farklı olarak bu korumaların dışında özel sorumluluk hükümleri ile de korunmaktadır. Ancak sorumluluk hükümleri arasında sorumluluğun konusu, kapsamı, korunacak çevre gibi birçok farklılıklar bulunmaktadır.

Bu şekilde komplike bir sorumluluk yapısının bulunmasından dolayı üçüncü kişi dava hakkını kullanırken denetçinin zararına neden olan davranışına göre farklı ihtimalleri değerlendirmelidir.

¹ Çamoğlu/Poroy/Tekinalp, Ortaklıklar N. 609; Köksal 301; Ulusoy 207 vd.

² Çelik 148.

³ Kırca 28 vd., 214 vd.

B. GERÇEĞİ YANSITMAYAN DENETİM SONUÇLARINDAN KAYNAKLANAN ZARARLARDA DAVACI SIFATI

Denetçinin üçüncü kişiye karşı verdiği zarar genellikle gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından kaynaklanmaktadır. Denetçinin denetim sonuçlarından kaynaklanan sorumluluğu TTK.554, DenKHK.24, SerPK.20/2, SerPK.63 ve BanK.33’de düzenlenmiştir.

Bağımsız denetçinin sorumluluğu ile ilgili düzenlemeler arasında farklılıklar bulunmaktadır¹. Sorumluluğun konusu, kapsamı, koruma çevresi, sorumluluk sebepleri ve niteliği her bir düzenleme de az veya çok farklıdır. Bu hükümler arasındaki farklılıklar, denetçinin sorumluluğunu gerektiren bir uyuşmazlık söz konusu olduğunda uygulanacak hükmün belirlenmesini zorunlu kılmaktadır.

Bu durumda genel hüküm ve özel hüküm ilişkisi veya önceki hüküm ve sonraki hüküm ilişkilerine dayanarak uyuşmazlıklarda uygulanacak olan hukuk normu tespit edilmelidir. Aynı konuyu düzenleyen her iki kanunun genel veya özel olması durumunda sonraki kanunun önceki kanunla düzenlenen hususlarda meydana getireceği değişiklikler dikkate alınarak sonraki kanun uygulanmalıdır. Önceki kanunun genel kanun diğerinin ise sonraki özel kanun olması halinde özel yeni kanun hükümleri uygulanır. Önceki düzenlemelerin özel kanun sonraki genel kanun ise kanun koyucunun genel kanunu çıkardığı aşamadaki amacı önem taşımaktadır. Zira kanun koyucu genel kanunla önceki özel kanunla düzenlenen hususlarda yeni bir bakış açısıyla bir değişiklik öngördüğü takdirde olaya sonraki genel kanunun uygulanmasının gerekli olduğu kabul edilmelidir.

¹ Burada KHK ve kanun düzenlemeleri arasında normlar hiyerarşisinde eşitlik tartışmasına girilebilir. KHK düzenlemelerinin özelliği kanun düzeyinde işlemler olmasıdır. Hukuki gücü itibarıyla, KHK’lar daha önce kanunla düzenlenmemiş hususları düzenleyebilme, kanunla daha öncesinde düzenlenmiş hususları değiştirebilme ve kaldırabilme etkisine sahiptir. (**Gözler**, Kemal, Kanun Hükmünde Kararnamelerin Hukuki Rejimi, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, 3-4.) Bu sebeple KHK ve kanun düzenlemelerin eş değerde hukuki güce sahip oldukları ve birbirleri karşısında üst normlar olarak değerlendirilemeyeceğinin kabul edilmesi gereklidir.

Aynı uyumsuzlığa yönelik birbiriyle uyumsuz düzenlemelerin bulunması halinde, sonraki kanunda kanun koyucunun o konudaki iradesinin değiştiği kabul edildiğinden sonraki düzenlemeler uygulanmalıdır. Bu düzenlemelerde açık bir şekilde önceki düzenlemeyi değiştirdiğini belirtmemiş olsa dahi yeni hükümle zımni bir kaldırma söz konusudur¹. Sonraki kanunun kendisine aykırı olan önceki kanunu yürürlükten kaldırması yani “Lex posterior derogat legi priori” esası bağlayıcı nitelikte bir hukuk normudur².

DenKHK, Türkiye’de parçalı şekilde farklı kanunlarda (SerPK, BanK. TTK. gibi) düzenlenmiş olan finansal raporlama ve bağımsız denetim konularında tek bir otoritenin kurulmasını amaçlayan³, denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili hususları düzenleyen özel bir kanundur. Ancak benzer sorumluluk hükümlerini düzenleyen TTK ticari hayatı düzenleyen genel kanun niteliğindedir. TTK’nın DenKHK’dan daha önce yürürlüğe girdiği ve bu sebeple DenKHK’nın sonraki kanun olduğu, genel kural olarak sonraki özel kanunların hükümlerinin uyumsuzlukların çözümünde öncelikle uygulanacağı açıktır.

Ancak genel kanun özel kanun ayrımında dikkat edilmesi gereken durumlardan biri de genel kanundaki hükmün özel veya özel kanundaki hükmün genel niteliğe sahip olma ihtimalidir. Kanun koyucu düzenlediği genel bir normun kapsamına giren olaylardan bir kısmını özelliklerinden dolayı ayrıca özel norm olarak da düzenleyebilir. Eğer bu özel normun düzenlenmesi ile kanun koyucunun iradesi genel normun değil de özel normun uygulanması ise bu durumda kanun koyucunun amacına uygun olarak “lex specialis derogat legi generali” özel norm genel normu bertaraf eder⁴. Ancak bu durumda kanun koyucu özel hüküm düzenlemekle hak sahibine özel ve genel normdan istediğine dayanma imkânı da tanıyabilir⁵.

Bağımsız denetçinin sorumluluğu açısından özellikle DenKHK.24 ve TTK.404 ve 554’deki sorumluluk hükümleri arasında bir uyumsuzluk olduğu görülmektedir. Bu

¹ AYM. 15.03.1966, E. 1965/40 K. 1966/15.

² Çağa, Taha, Özel Hüküm Genel Hüküm Daima Bertaraf Eder Mi?, Türkiye Barolar Birliği Dergisi 1991/3, s.373.

³ Özkorkut, 660 sayılı KHK ve 6102 sayılı TTK’ya Etkileri 17.

⁴ Çağa 368.

⁵ Çağa 368.

sebeple hükümler arasında özel ve genel norm değerlendirmesi yapılmalı, hükümler arasındaki benzerlik ve farklılıklar belirtilmelidir. Sorumluluk hükümlerinde benzerlikler sorumluluk sahibi kişilerin bağımsız denetçi ve denetimin konusunun finansal tablo, bilgi ve raporlar olmasıdır. Farklılıkların başında, DenKHK'daki sorumluluk hükmünün mesleki bir sorumluluk hükmü olması ve bağımsız denetçilerin bu sorumluluk hükmüne tabi olması zorunlu tutulması bulunmaktadır. TTK.404 ve 554'de ise TTK.397/IV ve TTK.397/V hükümlerine göre yapılan denetimlerde uygulanacak sorumluluk söz konusudur. Diğer bir önemli farklılık sorumluluk sebeplerindedir. TTK.554'de kanuni görevlerin yerine getirilmemesinde kusurlu hareket ve TTK.404'de denetimin dürüst, tarafsız yapılmaması ve sır saklanmaması hallerinde denetim faaliyetlerinin tamamı sorumluluk kapsamı içine alınmıştır. Ancak DenKHK'da sorumluluk sebepleri TTK'ya göre çok daha özel bir nitelik taşımakta ve bağımsız denetim raporunun TDS'ye aykırılığı ile yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgi ve kanaatler içermesi olarak sınırlandırılmaktadır. DenKHK'da bağımsız denetçi birçok kanuni görevinden sadece biri olan denetim raporunu gerçeğe uygun hazırlama görevini ihlalden sorumlu tutulmaktadır.

DenKHK'nın TTK'ya göre daha özel bir kanun olduğu, denetçilerin sorumluluklarının kapsamı karşılaştırıldığında ortaya çıkmaktadır. DenKHK.24 hükmünde sorumluluğun diğerinden farklı olarak denetimin tamamında değil de sadece denetim raporu sonuçlarına bağlanmış olması bu hükmün özel bir norm olduğunu gösterir. Bir hükmün maddi unsurunda daima diğer bir hükmün maddi unsuru ve buna ek olarak başka vakılar yer alıyorsa bu takdirde birinci hüküm ikincisine göre özel hükümken, ikinci hüküm birinci hükme göre genel hüküm niteliğine sahiptir¹. Ayrıca sonraki kanun hükümlerinin kanun koyucunun iradesinin ne yönde değiştiği yönünde daha yol gösterici olacağı hükümler arasında uyumsuzluk söz konusu olduğunda özel ve sonraki kanun hükümlerinin dikkate alınmalıdır. DenKHK'nın TTK'ya göre sonraki kanun olduğu açıktır. DenKHK.24 hükmü genel hüküm kabul edilse dahi TTK'daki sorumluluk konusunun, sonraki bu hükümle sadece denetim raporuyla sınırlandırılarak düzenlenmiş olması kanun koyucunun iradesinin sadece denetim raporuyla sınırlı olarak bu yönde değiştiğini göstermektedir.

¹ Çağa 370.

Kanun koyucu bu gibi durumlarda öncelikle uygulanacak kanun hükmünün belirlenmesi konusunda ayrıca düzenlemelerde bulunabilir. DenKHK.31/II ve Geçici.1/II hükümleri bu açılardan değerlendirilmelidir.

DenKHK.Geçici.1/II’de bağımsız denetimle ilgili konularda öncelikle DenKHK’nın uygulanacağı ifade edilmektedir. Buna göre “*denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan hükümlerin bu Kanun Hükmünde Kararnameye aykırılık teşkil eden hükümleri uygulanmaz*” (DenKHK.Geçici1/II). Söz konusu hükümle kanun koyucu DenKHK ile düzenlediği denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili olan hükümlerin geçerliliğinin diğer kanunlardaki hükümlerle etkisizleştirilemeyeceğini, diğer kanunlardaki hükümlerin ancak kanuna aykırı olmamak kaydıyla geçerlilik taşıyacağını düzenlenmektedir. DenKHK.Geçici.1/II hükmü diğer kanunlardaki bağımsız denetimle ilgili olan diğer hükümleri uygulanamaz hale getirir veya sadece düzenlediği alanla sınırlı olarak etki gösterir¹. Nitekim DenKHK’nın hükümlerine aykırı olan TTK.Geçici.2, Geçici.3 ve TTK.400/I-c.2 hükümleri KHK’nın yürürlük tarihi olan 02.11.2011 tarihinden itibaren uygulanamaz hale gelmiştir². Bağımsız denetçinin sorumluluğu ile ilgili hükümler bağımsız denetimle ilgilidir. Nitekim denetçinin davranış yükümlerinden kaynaklanan sorumluluğu düzenleyen TTK.404 hükmünün “Denetim” bölümünde düzenlenmiş olması bu bağlantının açık bir göstergesidir.

Bağımsız denetime ilişkin hükümlerin bulunduğu farklı kanuni düzenlemelerden, sonraki tarihli olan bir kanunda açık bir istisna hükmü bulunmadığı takdirde³, DenKHK.Geçici.1/II’ye göre bağımsız denetimle ilgili DenKHK hükümleri geçerli olmalıdır. Bu hükümler ilgili diğer düzenlemelerin aykırılık taşıyan kısımlarından öncelikle uygulanmalıdır. Bu hüküm diğer düzenlemelerin de DenKHK hükümlerine uygun şekillenmesini sağlamaktadır⁴.

¹ **Özkorkut**, 660 Sayılı KHK ve 6102 Sayılı TTK’ya Etkileri 46.

² **Özkorkut**, 660 Sayılı KHK ve 6102 Sayılı TTK’ya Etkileri 42.

³ **Özkorkut** 109.

⁴ **Özkorkut** 209; Aynı yönde görüş bildiren ancak TTK’daki sorumluluk hükümlerinde belirlenen sorumluluk çevresi ve kusur sorumluluğunun düzenlenmiş olması nedeniyle ortaya çıkan ikili yapının ihtilaflara sebep olacağı hk. bkz. **Yavuz**, Mustafa, Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerine Kamu Denetimi ve Gözetimi, Mali Çözüm, Eylül-Ekim 2011, s.157.

TTK’da bulunmayan ancak DenKHK.24/I-c.2’de öngörülen “*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.*” hükmü gereği TTK’da öngörülme dahi bu hükmün uygulanacağı¹ DenKHK’nın öncelikle uygulanma etkisine örnek gösterilebilir. DenKHK’da öngörülen sorumluluk hükmünün bu etkiye sahip olmasına rağmen, bu sorumluluk hükmü ile TTK.554 ve devamı TTK.555-557 hükümlerinin birbirlerine uyumlu hükümler olduğu düşüncesiyle bir değişiklik yaratmayacağı Özkorkut tarafından ifade edilmektedir². DenKHK’daki sorumluluk hükmünün TTK’daki benzer düzenlemelere etkisinin olacağı hususuna katılmakla birlikte, DenKHK.24’de öngörülen sorumluluk hükmünün TTK’daki sorumluluk hükümlerine uyumlu olduğu için etkisi olmayacağı görüşüne katılmak mümkün değildir. Zira her iki düzenleme de denetim konuları aynı olmakla birlikte, sorumluluğun kapsamı ve sebepleri farklıdır. DenKHK’daki düzenlemenin TTK’dan ayrılan diğer bir niteliği kusursuz sorumluluğun ileri sürülebilecek olmasıdır.

Kanun koyucunun bu hükmü öngörürken açıkça, DenKHK hükümlerinin denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili hususlarda geçerli olmasını, DenKHK’daki bu hususlardaki özel ya da genel hükümlerin uyumsuz olduğu diğer hükümleri bertaraf edici nitelikte olması iradesiyle hareket ettiği anlaşılmaktadır.

Sonuç olarak DenKHK.24’de “Denetimden Doğan Sorumluluk” hükmünün TTK.554 ve 404 ile sınırlandırılmayacağı, hükmün kapsamına giren olaylarda öncelikle bu hükmün hukuki neticelerinin uygulanacağı ifade edilebilir. Burada ileri sürülen DenKHK’nın öncelikle uygulanacağı görüşünü destekleyen bir diğer düzenleme ise DenKHK.31’de yer almaktadır.

DenKHK.24 hükmünün TTK sorumluluk hükümlerinden öncelikle uygulanması gerektiği DenKHK.31 hükmünün de değerlendirilmesi gerekir. DenKHK.31’e göre “*Bu Kanun Hükmünde Kararnamede hüküm bulunmayan hallerde, 13.1.2011 tarihli 6102*

¹ **Özkorkut**, 660 Sayılı KHK ve 6102 Sayılı TTK’ya Etkileri 46.

² **Özkorkut**, 660 Sayılı KHK ve 6102 Sayılı TTK’ya Etkileri 46.

sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun bağımsız denetimle ilgili hükümleri” uygulanmalıdır. Bu hüküm gereğince DenKHK'daki bağımsız denetimle ilgili hükümler önceliklidir¹. KHK'da bağımsız denetçinin sorumluluğu ile ilgili düzenleme bulunmadığı takdirde, TTK'daki denetim ve denetçinin sorumluluğu gibi bağımsız denetimle ilgili hükümler dikkate alınmalıdır.

Bağımsız denetçinin denetim raporundan sorumluluğu açıkça DenKHK'da düzenlendiğinden artık TDS'ye aykırılıklar ile denetim raporundaki yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgi ve belgelerden kaynaklanan sorumluluktan dolayı öncelikle DenKHK'daki sorumluluk hükmü dikkate alınmalıdır. Bu hükümde sadece bağımsız denetim raporundan sorumluluk düzenlendiğinden bunun dışındaki sorumluluk sebeplerinde ise TTK'daki bağımsız denetimle ilgili sorumluluk hükümleri koşulları uygun düştüğü ölçüde kullanılmalıdır.

TTK.397/V'e göre denetim gerçekleştiren denetçilerin sorumluluğu, DenKHK hükmünün öncelikle uygulanması hususunda, TTK.397/IV'e göre denetim yapanların sorumluluğundan ayrı olarak incelenmelidir. Zira söz konusu hüküm DenKHK'dan sonra yürürlüğe girmiştir. TTK.397/V-son cümle'de bu şirketlerin denetimini yapacak denetçilerin sorumluluklarına dair düzenleme yapılmış ve TTK sorumluluk hükümlerinin bu denetçiler için de kıyasen uygulanacağı ifade edilmiştir. TTK.397/V hükmü 28.03.2013 tarihli 6455 sayılı kanunun 80. maddesi ile TTK'ya eklenmiştir. Bu niteliği itibarıyla sonraki kanunla istisna getiren bir hükümdür. Dolayısıyla bu denetçilerin sorumlulukları hususunda DenKHK.24 hükmünün bir önceliği bulunmamakta, TTK. 404 ve 554 hükümlerine göre sorumlulukları sözkonusu olmaktadır.

Bu aşamada DenKHK.24 hükmünün TTK sorumluluk hükümlerine göre öncelikle uygulanma ilkesinin SerPK veya BanK açısından da geçerliliği tartışılmalıdır. SerPK'ya göre bağımsız denetimi sadece bağımsız denetim kuruluşları gerçekleştirebilir². Denetim sonucu ortaya çıkan zararlardan da bağımsız denetim kuruluşları sorumludur. DenKHK'ya göre SerPK'ya tabi kurumlarında kapsamına girdiği “Kamu Yararını

¹ **Özkorkut 92.**

² SerPK çerçevesinde denetim faaliyetinde bulunabilecek denetim kuruluşlarının KGK'dan izin almanın yanında SPK'nın aradığı ek koşulları sağlaması ve belirlediği listeye dahil olması gerekir. Ayrıntılı bilgi için bkz. § 3, II, B, 1.

İlgilendiren Kuruluşlar¹”ın denetimini yapacak şirketlerin niteliklerinin belirlenmesinde ve yetkilendirilmesinde (DenKHK.23/II), TMS’na ilişkin düzenlemeler de DenKHK hükümleri uygulanmalıdır. Ancak DenKHK.23/IV ve DenKHK.27/III ile SerPK ve BanK hükümleri mahfuz tutulduğundan dolayı bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesinde ve standartların belirlenmesinde bu kanunlar kapsamında SPK ve BDDK yetki sahibidir. Ancak DenKHK.23/IV’de “*Bu maddenin uygulanmasında Sermaye Piyasası Kanunu ve Bankacılık Kanunu hükümleri saklıdır*” şeklindeki düzenleme farklı yorumlara neden olabilecek niteliktedir. Hükümle sadece denetim kuruluşunun yetkilendirilmesinde ve standartların belirlenmesinde SerPK ve BanK hükümleri uygulanacağı anlamı çıkabileceği gibi, bağımsız denetim kuruluşlarının bu kapsamındaki faaliyetleriyle ilgili düzenlemelerde SerPK ve BanK hükümlerinin uygulanacağı anlamı da çıkabilir.

Denetçinin sorumluluğu ile ilgili olarak ilk görüşü savunduğumuzda DenKHK. Geçici 1/II hükmüne göre “*diğer kanunlarda yer alan hükümlerin bu KHK’ya aykırılık teşkil eden hükümleri*”nin uygulanmayacağı yönündeki hüküm de dikkate alındığında bu durumda SerPK’daki sorumluluk hükümlerinin DenKHK’da öngörülen sorumluluğa aykırılık teşkil ettiği durumlarda uygulanmayacağı kanaatine ulaşılabacaktır. Ancak ikinci görüşü esas aldığımız takdirde “Kamuya Yararlı Kuruluşlar” ile ilgili olarak SerPK ve BanK hükümlerinin geçerli olacağı söylenebilir. Kanaatimizce DenKHK.23/IV hükmü ile bağımsız denetim kuruluşları ile ilgili SerPK ve BanK ile getirilen denetime dair hükümlerin öncelikle uygulanmasının sağlanması amaçlanmaktadır. Bu sebeple genel olarak hükümler arasında bir farklılık görülmesi dahi “Kamuya Yararlı Kuruluşlar” ile ilgili olan gerçeği yansıtmayan denetim raporlarından kaynaklanacak sorumlulukta öncelikle SerPK veya BanK hükümleri uygulanacaktır.

Bu düzenlemelere göre SerPK ve BanK’ya tabi olmayan ancak TTK.398/IV’e göre kanuni denetim yükümlülüğü altında bulunan şirketlerde öncelikli olarak DenKHK

¹ Kamu yararını ilgilendiren 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 sayılır (DenKHK.2/I-ğ).

hükümleri uygulanmalıdır. DenKHK.24’de denetçinin gereceği yansıtmayan denetim sonuçlarından sorumluluğu düzenlenmiştir¹. Buna göre bağımsız denetçiler “bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu rapordaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatlerden” sorumludur.

SerPK’ya tabi şirketlerde denetim sonuçlarından kaynaklanan sorumlulukta SerPK hükümleri hem TTK hem de DenKHK hükümlerine göre öncelikle uygulanacaktır². Buna göre bağımsız denetçi;

i. Eğer gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından dolayı haksız olarak kar payı avansı eksik ödenmiş ise bu durumda SerPK.20/II hükmüne göre,

ii. İzahnamelerde yer alan gerçeği yansıtmayan yanlış, eksik ve yanıltıcı denetim sonuçlarından dolayı zarar söz konusu ise SerPK.10/II hükmünün atfı nedeniyle SerPK.63’e göre,

iii. Kamuyu aydınlatma belgelerinde yer alan veya bunlara dayanak olarak hazırlanan gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından dolayı SerPK.32/2’nin atfı nedeniyle SerPK.63’e göre,

iv. SerPK kapsamında faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşları gerçeği yansıtmayan, yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgiler içeren denetim sonuçları dolayısıyla verilen zararlardan SerPK.63’e göre sorumludur.

BanK’na tabi şirketlerin denetiminde ise gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından zarar gören üçüncü kişiler BanK.33 hükmüne dayanarak zararlarını tazmin ettirebilir.

Gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından zarar gören üçüncü kişi özel hüküm niteliğindeki DenKHK, SerPK veya BanK’daki korumadan yararlanamadığı takdirde TTK.554 hükmüne veya TBK.49’da başvurabilir. Zira TTK.554 denetçinin kanuni denetim yükümlülüğünde, TBK.49 hukuka aykırık hallerinde genel sorumluluk

¹ TTK.397/V hükmüne göre bağımsız denetime tabi şirketlerde ise gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından kaynaklanan sorumlulukta TTK.554 hükmü uygulanır.

² SerPK hükümlerinin öncelikle uygulanacağı hk. bkz. § 9, I.

hükmüdür. Gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından zarar gören üçüncü kişi özel hükümlerle korunamadığı durumlarda bu hükümlere başvurarak zararlarını tazmin ettirebilir.

Ancak gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından zarar gören üçüncü kişinin başvurabileceği bir diğer hukuki dayanak ise sözleşme benzeri sorumluluk ve güven sorumluluğu halleridir.

1. Alacaklılar ve Pay Sahiplerinin Dava Hakkı

Denetim raporlarının TDS'ye aykırılığından veya raporda bulunan yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatlerden kaynaklanan zararların tazminini zarar görenler talep edebilir (DenKHK.24). Denetim raporundan zarar görenler, genel itibariyle denetlenen şirketin finansal bilgilerini kullanan finansal bilgi kullanıcılarıdır. Bu finansal bilgi kullanıcılarının başında ise denetlenen şirket gelmektedir. Denetlenen şirket, denetçiyle arasındaki sözleşme ilişkisine veya bu koruyucu kanun hükmüne dayanarak zararını tazmin ettirme imkânına sahiptir. Ancak başkaca bilgi kullanıcıları da gerçeği yansıtmayan denetim raporları sebebiyle zarar görebilir. Bu bilgi kullanıcıları, kararında gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarını esas alan menfaat sahibi üçüncü kişilerdir. Denetçi üçüncü kişi mahiyetindeki pay sahiplerine, alacaklılara ve diğer finansal bilgi kullanıcılarına¹ bağlı şirkete, işçilere, kamuya karşı sorumlu tutulabilir².

Kanun koyucunun, zarar görenlerden sadece bir kısmını koruma amacı güttüğünde sorumluluk çevresi olarak denetlenen şirket, pay sahipleri ile alacaklıları (TTK.554) veya denetlenen şirket ve bağlı şirket (TTK.404) olarak sınırlandırmaya gittiği görülmektedir. Ancak DenKHK.24'de kanun koyucunun bu şekilde bir sınırlandırma yapmadığı açıktır. Böylece bağımsız denetçinin sorumluluğunun sadece aralarında sözleşme bulunan denetlenen şirkete karşı değil aynı zamanda yanlış, eksik veya yanıltıcı bilgi ve kanaatler içeren denetim raporuna güvenerek işlem yapan zarar gören üçüncü kişiyi de kapsayacağı kabul edilmelidir³.

¹ Topçuoğlu 102.

² Ayrıntılı bilgi için bkz. § 4.

³ Kırca 23.

Ancak DenKHK.24’de düzenlenen sorumluluk hükmüne göre zararları tazmin edilecek üçüncü kişinin belirlenmesinde kanunun amacının da dikkate alınması gereklidir. Buna göre denetim, kullanıcılara TDS çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır (BDY.5/I). Bu şekilde denetimle söz konusu olan kullanıcılara denetim konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağlamaktır (BDY.5/II). Burada kullanıcılar olarak ifade edilen ve güvence altına alınan üçüncü kişiler, denetimin tarafı olarak belirtilen mevzuatında hedeflenen kullanıcılardır (BDY.6). Bu açıdan bakıldığında DenKHK’ya göre denetim sonuçları ilgili mevzuatta hedeflenen menfaat sahibi üçüncü kişiye güvence oluşturmak amacıyla açıklanmaktadır. Kanundaki sorumluluk hükmünde zararları tazmin edilecek üçüncü kişilerin de bu şekilde yorumlanması, hükmün sınırlandırılması için gereklidir. Bu sebeple DenKHK.24 hükmünden ilgili mevzuatlardaki korunması hedeflenen üçüncü kişiler yararlanmalıdır. Zira bağımsız denetçilerin denetim raporlarından kaynaklanan zararlar sebebiyle sınırları belirsiz üçüncü kişiler açısından sorumlu tutulması hakkaniyete aykırıdır. Bu durumda DenKHK.24 hükmüne göre korunacak kişilerin tespiti ancak her mevzuatça hedeflenen kullanıcıların belirlenmesi ile mümkün olur. Zaten kanun koyucunun farklı kanunlarda denetim hükümlerini ve denetçinin sorumluluklarını düzenlerken birbirinden farklı kesimleri koruma amacı taşıdığı görülmektedir.

DenKHK.24 ile getirilen koruma; SerPK ve BanK’daki gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarına ilişkin hükümlerin kendi sorumluluk alanlarında öncelikle uygulanacağından sadece TTK’daki denetimle korunması hedeflenen üçüncü kişilere etkilidir. TTK hükümlerince korunması hedeflenen üçüncü kişiler, alacaklılar, pay sahipleri ve bağlı şirketlerdir. Ancak üçüncü kişilerden bağlı şirketler sadece sır saklama yükümlülüğünün ihlali sebebiyle korunmaktadır (TTK.404). Kanuni yükümlülüklerin ihlali sebebiyle korunan üçüncü kişiler ise alacaklılar ve pay sahipleridir. DenKHK’da öngörülen koruma gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından kaynaklanmaktadır. Gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarını açıklama, denetçinin kanuni yükümlülüklerini ihlal ettiği hallerden biridir. TTK’ya göre DenKHK’nın öncelikle uygulanacağı düşünüldüğünde TTK.554 ile korunması hedeflenen üçüncü kişilerin gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından kaynaklı olarak DenKHK.24 hükmüne dayanarak dava açma imkânı bulunmaktadır.

Gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından kaynaklanan zararlarda dava açma imkânına sahip üçüncü kişiler TTK.404 ve 554’de sınırlandırılmıştır. DenKHK’nın öncelikle uygulanması, uygulanacak hükmün elverişliliğine karşın korunacak üçüncü kişilerin sınırlarını genişletmemekte, mevzuatta korunması hedeflenen üçüncü kişileri korumaktadır. Mevzuatında belirlenen üçüncü kişi sadece normun koruma amacı teorisi dikkate alınarak, sorumluluk koşullarının gerçekleşmesi halinde korunmalıdır. Ancak korunacak üçüncü kişilerdeki bu sınırlandırmaya rağmen hükümle korunması amaçlanmayan üçüncü kişilerin TTK ve DenKHK’daki bu korumalardan yararlanma olasılığı da değerlendirilmelidir.

Bağımsız denetçinin sorumluluk çevresinin öğreti ve uygulamada kıyas yoluyla genişletilebileceği ileri sürülmüştür¹. SPK’daki denetçinin sorumluluğunu düzenleyen hükümlerin koruma çevresinin daha geniş olduğu açıktır. Ancak bu hükmün TTK’ya göre özel düzenleme olması, hükümlerinin şartlarının uyumlu olmaması sebebiyle sorumluluk alanını genişleten bir kıyas yapılmamalıdır².

Ayrıca kanun hükmünün sorumluluk çevresine üçüncü kişiyi dâhil edilmesini bazı yazarlar, sorumluluk çevresinin genişletilebileceği yönünde iradenin bulunduğuna dair bir işaret olarak görmektedirler³. Ancak kanun koyucunun iradesinin bu şekilde yorumu sorumluluk çevresinin genişlemesine ve tazminat taleplerinin kötüye kullanılmasına sebep olacaktır⁴.

İsviçre Federal Mahkemesi TTK.554’ün mehası olan OR.755’in “şirket alacaklılarını değil, aynı zamanda şirketin de malvarlığını koruma amacı gütmesi dolayısıyla hukuka aykırılığın gerçekleşmesi için yeterli olmadığını, koruma için sadece üçüncü kişiyi korumayı amaçlayan bir normun ihlalinin söz konusu olması gerektiğini ileri sürerek bu yönde karar vermiştir⁵. Ancak sonrasında mahkeme, kanunun bütününün değerlendirilmesi sonucunda denetleme organının faaliyetlerinin, denetlenen şirket

¹ **Adler/Düring/Schmaltz**, § 323 HGB Rn. 77, 91.

² **Adler/Düring/Schmaltz**, §323 HGB Rn. 178.

³ **Ebke**, Wirtschaftsprüfer und Dritthaftung 36; **Heukamp**, Abschlussprüfer und Haftung 288; **Adler/Düring/Schmaltz**, § 320 HGB Rn.176.

⁴ **Ebke**, Wirtschaftsprüfer und Dritthaftung 36; **Winkeljohann/Hellwege**, Beck Blinaz-Komm. § 323 HGB Rn.171.

⁵ **Kırca** 28’de dipnot 131’de anılan BGE 122 III 176, E. 7b, c, s. 192; BGE 125 III 86’daki karar.

dışındaki üçüncü kişiyi de kapsadığını belirterek görüşünü değiştirmiş, sadece denetime katılanların menfaati dışında genel korumanında amaçlandığını bu sebeple de hükmün koruma normu niteliği taşıdığını ve hükmün ihlalinin sadece hükümde belirtilen üçüncü kişi olan pay sahipleri ve alacaklılar ile sınırlandırılmayacağını belirtmiştir. Mahkeme OR.755’de bu koruma çevresi sınırlandırılmasının aşılmasını ve diğer üçüncü kişilerin de koruma altına alınmasını gelecekteki alacaklılar ve hem de gelecekteki pay sahipleri açısından kabul etmiştir¹. TTK.554 bakımından da özel koruma normu niteliğinin mevcut alacaklılar ve pay sahiplerinin de aşılması ile gelecekteki alacaklılar ve pay sahiplerini de kapsayacak şekilde genişletilmesi TTK.554’deki koruma normunun amacına ve hakkaniyete uygundur. Zira pay sahipleri ve alacaklılar denetim sonuçlarının açıklanmasından sonra bunlara dayanarak işlem yaptıklarında zarara uğrayarak bu sıfatlarını kaybedebilecekleri gibi, başka üçüncü kişiler de denetim sonuçlarına güvenerek bu sıfatları kazanabilir. Bu aşamada denetim sonuçlarını dikkate alarak işlem yapan pay sahipleri ve alacaklılar bu sıfatı kaybetseler dahi yaptıkları son işlem dâhil olmak üzere uğradıkları zararlar bakımından, müstakbel pay sahipleri ve alacaklılar ise denetim sonuçlarını dikkate alarak bu sıfatı kazandıkları işlem dâhil olmak üzere bu andan itibaren uğradıkları zarar bakımından TTK.554 hükmünün koruma çevresi içinde dâhil kabul edilmelidir.

TTK’da yer alan TTK.404/I-c.3’de ve TTK.554’de yer alan sorumluluk çevresi sınırlamasının denetçinin diğer üçüncü kişilere karşı sorumluluğu bakımından bir sınırlama oluşturma etkisi de tartışma konusudur. Tartışmanın temeli, denetçinin üçüncü kişiye karşı sorumluluğunun TTK’da veya DenKHK’da yer alan kanuni düzenlemenin

¹ BGE 4C, 13/1997, 19.12.1997 = Pra 87 (1998) Nr. 122; *Kırca*, eTK dönemindeki ortaklık denetçilerinin sorumluluğunu düzenleyen hükmün koruma normu niteliğini değerlendirirken, denetçilerin şirkete bağımlı olmaları, uzmanlıklarının olmaması, her zaman azledilebilmeleri, denetim raporunun ortakların ve pay sahiplerinin bilgi edinmesine yönelik olduğu tespitlerini yapar. Ayrıca hükümde koruma çevresinin denetlenen şirket, pay sahipleri ve alacaklılar ile sınırlandırıldığını, diğer üçüncü kişinin malvarlığını koruma şeklinde bir kanuni amacın olmadığını, bu sebeple müstakbel pay sahibi ve alacaklıları koruma normu olarak değerlendirilemeyeceğini ifade eder. **Kırca** 28, 29. Bu görüş isabetli olmakla birlikte hükmün koruma normu niteliği konusunda yeniden değerlendirme yapılması zorunludur. Zira 6102 sayılı TTK’da anonim şirketin denetiminde önemli değişiklikler yapıldığı görülür. Özellikle TTK’da bağımsız denetçilerin, bağımsızlıklarının ve tarafsızlıklarının kesin teminat altına alınması, uzman niteliğini taşımalarına ve azil hallerine yönelik kesin ölçütlerin kanunen düzenlendiği görülmektedir. Sorumluluk hükümleri olan TTK.554 ve 404’de sayılan şirket, pay sahipleri, alacaklıların ve bağlı şirketlerin hükmün koruma çevresi olarak belirlendiği ve hükmün bu kişiler yönüyle özel bir koruma normu olduğu açıktır.

dışında başka bir sebebe dayanarak kabul edilip, edilmeyeceğidir¹. Burada bahsi geçen hukuki sebepler haksız fiil, sözleşme benzeri veya güven sorumluluğudur. Bu hususta gündeme gelecek her türden hukuki talep, dayanağı bakımından ayrı ayrı incelenmeli ve üçüncü kişilerin taleplerinin değerlendirilmesinde TTK'daki sınırlamalar doğrudan dikkate alınmamalıdır².

Denetçinin sorumluluğunun özel bir sorumluluk hükmü ile belli bir çevre ile sınırlandırılmasının denetim sözleşmesine taraf olmayan üçüncü kişiye karşı sözleşme ve sözleşme benzeri sorumlulukları engelleyeceği görüşü ileri sürülmüşse de³, bu görüş ağır şekilde eleştirilmiştir⁴. Özellikle Alman mahkemeleri § 323 HGB'deki sorumluluk çevresinin bu şekilde sınırlandırılması hususuna değinmişse de konu hakkındaki belirsizlikler tam olarak ortadan kaldırılamamıştır⁵. Fakat OLG Stuttgart Mahkemesi verdiği bir kararla bu sınırlandırıcı etkiyi kanunen korunan çevrenin yanında sözleşmenin de bir koruma çevresi olduğu gerekçesiyle dikkate almamıştır⁶.

¹ **Winkeljohann/Hellwege**, Beck Bilanz-Komm. § 323 HGB Rn. 171.

² **Quick**, Reiner, Die Haftung des handelsrechtlichen Abschlussprüfers, in: BB 1992, 1675, 1681; **Mirtschink** 55.

³ **Bosch**, Ulrich, Expertenhaftung gegenüber Dritten- Überlegungen aus der Sicht der Bankpraxis, in: ZHR 163 (1999), 274, 281; **Canaris**, ZHR 163 (1999) 206, 233; **Ebke**, Dritthaftung des Wirtschaftsprüfers 58; **Adler/Düring/Schmaltz**, § 323 HGB Rn. 196; **Hopt/Merkt**, in: Baumbach/Hopt, § 323 HGB, Rn. 8; **Winkeljohann/Hellwege**, in: Beck Bilanz-Komm. § 323 HGB Rn. 171; **Schönenberger**, Haftung für Rat und Auskunft gegenüber Dritten 41; Ancak bu durumda dahi kanunen getirilen sınırlandırma güven sorumluluğu ve mesleki sorumluluk dışında kalan sözleşme kaynaklı sorumluluklar için kabul edilmemektedir. **Hopt/Merkt**, in: Baumbach/Hopt, § 323 HGB, Rn. 8.

⁴ **Heukamp**, Abschlussprüfer und Haftung 315; **Land**, Wirtschaftsprüferhaftung gegenüber Dritten 81; **Stasser**, Die Haftung der Wirtschaftsprüfer gegenüber Kapitalanlegern für fehlerhafte Testate 97; **Gottwald**, in: Münch. Komm. § 328 BGB, Rn. 164; **Grünberg**, in: Palandt, § 328 BGB, Rn. 34; **Hennrichs**, in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, Rn. 118; **Claussen/Korth**, Kölner Komm. AktG., § 323 HGB Rn. 22.

⁵ **Canaris**, ZHR 163 (1999), 206, 208; LG Mönchengladbach gerekçeli bir kararında; “kanuni denetime dair HGB.323'deki (TTK. 404 hükmünün kaynağı olan hüküm) düzenleme söz konusu alanda sadece bağımsız denetçinin sorumluluğunu düzenlemektedir (...) bunun dışında üzerinde görüş birliği olan husus, düzenlemenin lex specialis olarak, bağımsız denetçinin denetim raporuna güvenen üçüncü kişiye karşı ortaya çıkacak her türden sorumluluğu ortadan kaldıracığıdır (LG Mönchengladbach, Urt. v. 31.05.1990, 1 O 630/86, NJW-RR 1991, 415, 416). Bu şekildeki mahkeme kararına paralel olarak Frankfurt am Main LG'si vermiş olduğu bir kararında denetlenmiş bulunan bir şirkete kredi veren durumunda bulunan bir finans şirketi tarafından açılan davada, finans şirketi kanuni bağımsız denetçinin vermiş olduğu hatalı denetim raporuna güvendiğinden dolayı zarara uğramıştır (LG Frankfurt a. M., Urt. v. 08.04.1997 – 2/18 D 475/95, BB 1997, 1682) Bu mahkemede önceki kararda olduğu gibi TTK'da bulunan sorumluluk çevresini sınırlayıcı hükümlerin üçüncü kişiler açısından sınırlandırıcı etkiye sahip bir hüküm olduğu anlamını çıkarmıştır (**Mirtschink**, 58).

⁶ Karar konusu olayda denetime tabi bir limited şirketin ortağı ve şirket yöneticisi kendilerine ait

Günümüzde haksız fiilden kaynaklanan sorumluluğun, TTK.404 ve 554 hükümlerinin yanında varlığını devam ettirmesi gerektiği yönünde görüş birliği söz konusudur¹. Ancak haksız fiilden kaynaklanan sorumluluğa dair taleplerde özel koruma normu olarak TTK.404 ve 554 esas alındığı durumlarda, bu hükümlerdeki sorumluluk çevresi sınırlamalarının geçerli olacağını kabul etmek gerekmektedir². Ancak kanaatimizce gelecekteki pay sahipleri ve alacaklılar bundan istisnadır. DenKHK.24 hükmünün TTK’da korunması hedeflenen üçüncü kişiler bakımından öncelikle uygulanacağı düşünüldüğünde koruma çevresine mevcut pay sahipleri ve alacaklılarla birlikte denetim sonuçlarına dayanarak pay sahibi ve alacaklı olan üçüncü kişilerde girmektedir.

Gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından zarar gören pay sahibi ve alacaklılara SerPK’da özel bir dava hakkı tanınmıştır. Haksız kar payı avansı dağıtılmasından kaynaklanan zararlarda, gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından dolayı denetçi sorumlu tutulmuştur. SerPK’da genel sorumluluk hükmü SerPK.63’den farklı olarak özel sorumluluk hükmü olan SerPK.20/II’den kaynaklanan sorumlulukta korunacak üçüncü kişi çevresi kanunen sınırlandırılmıştır. Sorumluluk çevresinde denetim sözleşmesinin tarafı olan zarar gören şirket dışında şirket alacaklıları ve pay sahipleri de bulunmaktadır. Öte yandan hali hazırda pay sahibi olanların yanında kar payı avansının kararlaştırıldığı veya ödendiği hesap dönemi içinde pay iktisap eden pay sahipleri de dâhil olmak üzere bu korumadan yararlanabilirler (SerPK.20/II).

paylarını, denetçi tarafından yapılan yılsonu denetimindeki rapora güvenerek satmışlar fakat denetim raporunun hatalı olmasından dolayı zarara uğramışlardır. Mahkeme bu durumda HGB323/I-c.3’de belirtilen koruma çevresi yanında sözleşmenin genel ilkeleri doğrultusunda üçüncü kişiler lehine koruma etkisi olduğunu kabul etmiştir. Mahkeme bu husustaki kararında “Daire, öğretide ağırlıklı olarak savunulagelen yaklaşım olan - bu olayda olduğu gibi - bir zorunlu denetimin söz konusu olduğu durumda (...) sözleşmeden üçüncü kişi lehine doğacak hukuki hakların bizzat bu sözleşmenin genel ilkeleri dikkate alınması halinde dahi üçüncü kişi lehine hak doğurmasının yasak olduğu şeklindeki yaklaşımı gözden kaçırmamıştır. Dairemiz bu yaklaşıma katılıp, katılmama hususunu irdelemektedir; zira yargılama konusu somut olayda üçüncü kişiler denetim sözleşmesinden kaynaklanan koruma alanına dâhil” edilebileceğini ifade etmiştir. OLG Stuttgart, Urt. v. 25.07.1995 – 12 U 57/94, WPK-Mitt. 1995, 222, 223.

¹ **Ebke**, Wirtschaftsprüfung und Dritthaftung 37.

² **Ebke**, Wirtschaftsprüfung und Dritthaftung 37; **Adler/Düring/Schmaltz**, § 323 HGB, Rn. 175.

2. Yatırımcıların Dava Hakkı

Gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından zarar görenlerin dayanabileceği sorumluluk hükümlerinden bir kısmı da SerPK’da düzenlenmiştir. SerPK’ya tabi şirketler TTK.398/IV hükmüne göre kanuni denetim yükümlülüğüne tabidir. Ancak TTK’ya göre özel kanun niteliğinde olan SerPK’daki denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümler öncelikle uygulanacaktır. Denetçinin gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından sorumluluğuna ilişkin SerPK’da iki sorumluluk hükmü öngörülmektedir. Bunlardan ilki, SerPK.63/I hükmüdür.

Genel sorumluluk hükmü olan SerPK.63/I’de korunması hedeflenen üçüncü kişiler konusunda herhangi bir sınırlamanın yapılmadığı görülmektedir. Gerçeği yansıtmayan denetim raporundan zarar gören sıfatıyla hem denetlenen şirket hem de üçüncü kişi zararlarının tazminini bu sorumluluk hükmüne dayanarak talep edebilir.

Ancak zararları tazmin edilecek üçüncü kişiler normun koruma amacı teorisine göre belirlenmelidir. Bu açıdan SerPK’nın amacı doğrultusunda korunması hedeflenen menfaat sahibi üçüncü kişilerin kimler olacağının tesbiti gerekmektedir. SerPK’nın amacı sermaye piyasasının güvenilir, şeffaf, etkin, istikrarlı, adil ve rekabetçi bir ortamda işleyişinin ve gelişmesinin sağlanması, yatırımcıların hak ve menfaatlerinin korunması için sermaye piyasasının düzenlenmesi ve denetlenmesidir (SerPK.1). Bu amaç doğrultusunda kanunla korunması hedeflenen menfaat sahibi üçüncü kişinin yatırımcı vasfına sahip üçüncü kişi olduğu kabul edilmelidir¹.

Yatırımcılar, sermaye piyasası araçlarına yatırım yapan kişilerdir². Menkul kıymetler ve türev araçlar ile yatırım sözleşmeleri de dâhil olmak üzere Kurulca bu kapsamda olduğu belirlenen diğer sermaye piyasası araçlarına yatırım yapan üçüncü kişiler gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından zarar gördüğü takdirde dava hakkına sahiptir.

¹ Mevzuatça korunması hedeflenen yatırımcılar hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. § 4, VI.

² **Ünal**, Oğuz Kürşat, Aracı Kurumlar-Türk ve Amerika Birleşik Devletlerinde Aracı Kurumlar, Ankara, 1997, s.20.

3. Mudilerin ve Bankacılık Kapsamındaki Denetim Faaliyetinden Zarar Gören Üçüncü Kişinin Dava Hakkı

Bağımsız denetim kuruluşlarının BanK çerçevesinde verdiği hizmetler sebebiyle bağımsız denetim sözleşmesi dışındaki üçüncü kişinin de zarara uğraması her zaman ihtimal dâhilindedir. Sorumluluk hükmü (BanK.33) zarar gören üçüncü kişinin zararının tazmin edileceğini açıkça düzenler. Bu üçüncü kişi sadece bankanın değil Bankacılık Kanunu kapsamındaki kuruluşların alacaklıları, özellikle de mudileri olabileceği gibi, bu kuruluşların pay senetlerini edinen veya bu kuruluşlar ile hukuki ilişkide bulunan diğer üçüncü kişiler de olabilir. Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğunun doğması BanK’ya göre verilen bir görevi yerine getirmemesine bağlıdır.

Alıcı, bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğuna ilişkin BanK.33’de yer alan hükmün, bağımsız denetim kuruluşlarının objektif (kusursuz) sorumluluğunu öngören bir düzenleme de olmadığını ileri sürmüştür¹. Ancak böyle bir kabul üçüncü kişi açısından getirilen korumanın uygulanamaz hale gelmesine neden olacaktır.

Fakat hükümde denetlenen şirkete karşı bir sorumluluk hükmü öngörülmemiştir. Dolayısıyla BDK’larının denetlenen şirkete karşı sorumluluğunda bu düzenlemeye göre genel nitelik taşıyan sorumluluk hükümleri veya kanuni sorumluluk sebeplerinden daha elverişli şartlar sağlayan sözleşme sorumluluğu hükümleri dikkate alınacaktır.

C. KANUNİ GÖREVLERİN İHLALİNDEN KAYNAKLANAN ZARARLARDA DAVACI SIFATINA SAHİP PAY SAHİPLERİ VE ALACAKLILAR

Kanuni denetçinin TTK.404/I’de belirtilen yükümlülükleri ve kanuni görevlerinin yerine getirilmesini ihlal eden davranışları (TTK.554) TTK’dan kaynaklanan sorumluluk sebeplerindendir. Denetçi kusurlu davranışıyla denetlenen

¹ *Alıcı*, Yaşar, Bankacılık Kanunu Şerhi. Ankara 2007, , 352.

şirkete karşı yükümlülüklerini yerine getirmeme dolayısıyla ortaya çıkan zararı tazminle mükelleftir¹.

Kanuni denetimde denetçinin denetim faaliyeti sebebiyle verdiği zararlardan dolayı sorumluluğu farklı hükümlerde düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerde denetçinin zararlarını karşılamakla sorumlu olacağı çevre “zarar gören”ler şeklinde ucu açık şekilde bırakılmamış, sorumlu olunan üçüncü kişiler sınırlandırılmıştır. TTK’da sorumluluğu düzenleyen TTK.404 ve 554’de sorumlu olunacak ortak kişi denetlenen şirkettir. Denetim sözleşmesinin tarafı olmayan fakat korunması TTK’da öngörülen diğer kişiler ise mevzuatça korunması hedeflenen üçüncü kişileri oluşturmaktadır².

Denetçinin en geniş sorumluluk alanı TTK.554’de düzenlenmiştir. Buna göre “kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri” takdirde denetçiler üçüncü kişiye karşı sorumludur (TTK.554). TTK’da geniş bir alanda sorumluluk öngörülmesine rağmen üçüncü kişinin doğrudan zarar görmesi istisnai durumlar dışında genellikle gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarının açıklanmasından kaynaklanmaktadır.

Bağımsız denetçi bağımsız denetim sözleşmesi ve kanundan dolayı gerçeği yansıtan, tam ve doğru bağımsız denetim sonuçları açılmakla yükümlüdür³. Bağımsız denetçinin kanundan ve sözleşmeden kaynaklanan bu yükümlülüğünü ihlal etmesi durumunda üçüncü kişiye karşı sorumlu tutulabilir. TTK’da denetimin kapsamı TMS, kanun, esas sözleşme ve dürüst resim ilkesine uygunluk olarak belirlenmiştir. Bağımsız denetçi uygunluk denetimini, TDS’na, KGK’nın belirlediği esaslara, mesleki gereklilik ve etiğe, denetçiden beklenen özene uygun şekilde gerçekleştirmediği durumlarda yükümlülüğü ihlal ettiği kabul edilir (TTK.554). Genel sorumluluk hükmü niteliğindeki bu düzenlemede korunacak üçüncü kişiler sınırlandırılmıştır.

Denetçinin kanuni görevlerini yerine getirmesinde kusurlu hareket etmesi sonucunda zarar gören pay sahipleri ve şirket alacaklıları zararlarının tazminini talep

¹ **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.20.

² Mevzuatça korunması hedeflenen üçüncü kişiler hakkında bkz. § 4, I.

³ BGH, Urt. v. 16.02.1995- IX ZR 15-94, WM 1995, 941, 943; Urt. v. 05.12.2000 – XI ZR 340/99, WM 2001, 134, 135; **Mirtschink** 186.

edebilir (TTK.554). Bu üçüncü kişiler kanun hükmüyle denetçinin kusurlu hareketinden zarar görmeleri sebebiyle korunmaktadır. Sorumluluğun gerçekleşmesi öncelikle zarara bağlıdır. Burada pay sahipleri ve şirket alacaklıları denetim yükümlülüğü altındaki şirket ve denetçi arasındaki sözleşmeye taraf olmayan üçüncü kişilerdir. İlgili düzenleme dikkate alındığında sorumluluk çevresinin belirlenmesinde denetlenen şirkete yakınlığın ve denetlenen şirketin finansal tablolarından öncelikle yararlanma ihtimali olan üçüncü kişinin belirlendiği ve talep hakkının verildiği görülmektedir.

Denetim faaliyeti ile denetlenen şirketle birlikte pay sahiplerinin ve alacaklıların menfaatlerinin korunması amaçlanmaktadır. Bunun sebebi anonim şirketlerde pay sahiplerinin sınırlı bir bilgi alma ve denetim hakkına sahip olmasıdır. Pay sahiplerinin sınırlı olarak sahip oldukları bilgi alma ve denetim hakları ancak kanunen kabul edilmiş olan yılsonu denetimi ve denetim raporu hazırlanmasıyla telafi edilmektedir. Bu işlemler aracılığıyla şirket yönetiminin finansal hesap ve tabloların gerçeğe uygun şekilde hazırlanması güvence altına alınmaktadır¹. Denetimin diğer bir işlevi ise, anonim şirketlerinin sorumluluğunun malvarlığı ile sınırlandırılması kurumuna ilişkindir. Bu kurumla alacaklıların şirketin malvarlığına yönelik müdahalesi azalmaktadır². Kanunla getirilen sınırlamanın belli bir ölçüde dengelenebilmesi için kanunen belli önlemler alınmalıdır³. Bu önlemler sermayenin korunması, şirketin varlığının devamının sağlanması ve alacaklıların korunmasına hizmet etmektedir⁴. Bahse konu tedbirlere şirketin finansal bilgilerinin denetimi ile denetim raporunun hazırlanması da dâhildir⁵.

Kanun koyucu denetçinin kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareketlerine karşı şirket alacaklılarını ve pay sahiplerini korumayı hedeflemektedir. Ancak bu koruma pay sahipleri ve alacaklıların bilgi alma hakları kapsamında ve gerçeği

¹ **Baetting** 7; **Bossard**, Ernst, Die Abschlussprüfung in der Entwicklung des Aktienrechts, in: Boemle Max u.a (Hrsg.), Lebendiges Aktienrecht, FS Bürgi Wolfhart F., Zürich 1971, s.24 f.; **Eggmann** 8; **Huser**, Patrick A., Anlegerschutz durch Unternehmenspublizität, Zürich 1994; s.79; **Meier-Hayoz**, Arthur/**Forstmoser**, Peter, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, Bern 2004, § 16 N. 390; **Von Greyerz**, Christoph, Mit oder ohne Vorbehalt, in: Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer (Hrsg.) Festschrift, Zürich 1975, s.260.

² **Guhl-Druey** § 65 N. 18 ff.

³ **Hunziker**, Arthur, Neuerungen in der Stellung und Verantwortlichkeit der Organe, in Helbling Carl (Hrsg.) Rechtliche und betriebswirtschaftliche Aspekte der Aktienrechtsreform, Zürich 1984, s.102.

⁴ **Guhl-Druey** § 66 N. 1; **Böckli**, Aktienrecht N. 795; **Eggmann** 14.

⁵ **Baetting** 7 f.; **Bossard** 23; **Eggmann** 14; **Forstmoser**, Aktienrechtliche Verantwortlichkeit, N. 853.

yansıtmayan denetim sonuçlarıyla sınırlıdır. Bunun dışındaki kanuni görevlerin ihlalindeki kusurlu davranışlar üçüncü kişilere istisnaen doğrudan zarar verebilir.

Denetlenen şirket ise gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarının yanında diğer kanuni görevlerin yerine getirilmemesi sebebiyle de zarara uğrayabilir¹. Denetlenen şirketin zarar gördüğü ancak zararının tazminini talep etmediği durumlarda üçüncü kişi olan pay sahipleri ve denetlenen şirketin iflası halinde alacaklılar, dolayısıyla zarar gören olarak zararların tazminini talep imkânına sahiptir (TTK.555, 556).

Anonim şirketin doğrudan zarar görmesi sebebiyle dolayısıyla zarar gören pay sahipleri ve alacaklıların haklarının korunması amacıyla TTK.555 ve 556'da istisnai sorumluluk hükümleri öngörülmüştür. Hükümlerde şirkete zarar verilmesi dolayısıyla zarar gören alacaklı ve pay sahiplerine şirketin uğradığı zararı talep etme imkânı tanınmıştır. Zira şirketin doğrudan zarara uğraması ile pay sahipleri ve alacaklıların menfaati de zarar görmektedir. Bunun nedeni pay sahipleri ve alacaklıların şirket üzerindeki haklarının garantisinin şirketin malvarlığı olmasıdır². Pay sahiplerine ve alacaklılara şirket zararının tazmini için verilen dava hakkı, şirketin dava hakkını kullanmayarak, pay sahipleri ve alacaklıların menfaatlerini tehlikeye düşürmüş olması³, şirket sermaye payının değerini düşürmesidir⁴. Dolayısıyla zarar gören pay sahiplerinin açtığı dava haksız fiil⁵ veya sözleşme hükümlerine⁶ dayandırılmaktadır. Pay sahiplerinin uğradığı yansıma zarar da, bir saf malvarlığı zararıdır. Saf malvarlığı zararları BK.49/I hükmüne göre ancak koruyucu bir kanun hükmü varsa tazmin edilebilir. BK.49/II'ye göre ise kasten ahlaka aykırı olarak verilen saf malvarlığı zararlarının tazmini içinse koruyucu bir kanun hükmü gerekmez. Kanunda düzenlenen TTK.555 ve 556 koruyucu kanun hükümleridir ve zararın haksız fiil hükümlerine göre tazmin edilmesine olanak sağlamaktadır. Ancak edim yükümlerinden bağımsız borç ilişkilerinde zarar gören

¹ Denetçinin kanuni görevleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. § 8, II, B.

² **Çamoğlu** 117.

³ **Çamoğlu**, Sorumluluk 117.

⁴ **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları 398.

⁵ **Domanıç**, Hayri, Türk Ticaret Hukukuna Göre Anonim Şirketlerin Kuruluşundan Doğan Hukuki Sorumluluk, İÜHF Yayınları 1964, s.54

⁶ **Çamoğlu**, Ersin, Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin İbrasının Sorumluluk Davalarına Etkisi, İHFM 1971, Sayı 1-4, s.345.

üçüncü kişinin sözleşme alacaklısı denetlenen şirketin yararlandığı korumadan istifade etmesi mümkündür. Bu sebeple sözleşme benzeri sorumluluk görüşlerinden yararlanılarak üçüncü kişilerin yansıma zararlarını tazmin ettirmeleri de mümkündür.

Ancak haksız fiil hükümlerine dayandığımızda talep edilen zarar üçüncü kişinin zararı olmayıp, şirketin zararı söz konusu olduğu için elde edilen tazminat doğrudan zarar gören şirketin kendisine ödenmelidir. Bu şekilde kanun koyucu dolaylı olarak zarar gören üçüncü kişinin zararını, şirketin malvarlığının iyileştirilmesi suretiyle yine dolaylı şekilde tazmin edilmesini öngörmüştür. Pay sahibinden farklı olarak alacaklı ancak şirketin iflas durumunda iflas idaresinden bu davanın açılması yönünde talep hakkına sahiptir (TTK.556/I).

Ayrıca TTK.556'da şirketin iflası durumunda dolaylı zarar görenlerin zararlarının doğrudan tazmin edilmesine yönelik bir dava imkânı da düzenlenmiştir. Bu dava hakkına sadece dolaylı zarar gören pay sahipleri ve alacaklılar sahiptir. Dolaylı zarar görenler şirketin doğrudan zararının tazmin edilmesi için iflas idaresinden dava açılmasını talep etmiş olmalarına rağmen iflas idaresi şirketin doğrudan zararını tazmin ettirmek için dava açmadığı takdirde şirket zararının tazmini için dava açabilir ve elde ettikleri tazminattan öncelikle kendilerine yansıyan zararların tazmin edilmesini talep edebilir. TTK.555'den farklı olarak bu defa elde edilecek tazminat adına dava açılan doğrudan zarar gören şirkete verilmez. Öncelikle İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre dava açan alacaklıların alacaklarının ödenmesine tahsis olunur (TTK.556/II). Hükme göre kalan bakiye, sermaye payları oranında davacı pay sahiplerine, hali hazırda artan bir bedel varsa iflas masasına verilir. Dolaylı olarak zarar gören pay sahipleri ve alacaklıların bu kanun hükmü ile açıkça düzenlendiğinden dolayı, zararının tazminini şirket adına ama kendi hesaplarına talep etmeleri mümkündür.

D. SIR SAKLAMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN İHLALİNDEN KAYNAKLANAN ZARARLARDA DAVACI SIFATINA SAHİP BAĞLI ŞİRKETLER

TTK'da denetçinin sorumluluğuna ilişkin genel sorumluluk hükmü dışında özel durumlara özgülenmiş bir diğer sorumluluk hükmü ise kanuni denetimde denetçinin sır

saklama yükümlülüğünün ihlali durumunda başvurulabilecek olan TTK.404'dür. Özel düzenleme olması sebebiyle belirlenen üçüncü kişi ancak bu hüküm çerçevesinde sır saklama yükümlülüğünün ihlali sebebiyle korumadan yararlanabilecektir¹.

Denetçinin dürüst ve tarafsız denetim yapma ve sır saklama yükümüne aykırı kusurlu davranışlardan kaynaklanan zararlarda sorumluluk çevresi, denetlenen şirket ve bağlı şirkettir (TTK.404). Denetçinin bağlı şirkete karşı sorumluluğu denetimin şirketler topluluğundaki hâkim şirketin veya topluluğun denetiminden kaynaklanır². Denetim sözleşmesinin tarafı olmamasına rağmen bağlı şirketler denetçinin TTK.404'de ifade edilen denetim yükümlülüğüne uymaması sebebiyle uğrayacağı zararların tazminini bu hükme dayanarak talep edebilir³.

Denetçi bağlı şirket ve ana şirketin yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri finansal tabloların çıkarılmasından önce veya sonrasında kendisine vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunmasını isteyebilir (TTK.401/II-c.3)⁴. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envânterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli imkânları sağlamakla yükümlüdür (TTK.401/II-c.3, TTK.401/I-c.2). Bu durumda denetçi hâkim şirket ve bağlı şirketle ilgili birçok bilgiye vakıf olmaktadır. TTK.401/I-c.3'de denetçiye bağlı şirketlerle ilgili verilen haklar, denetçinin yükümlülüklerinin denetlenen şirketle sınırlı kalmamasının ve bağlı şirket açısından da ortaya çıkmasının nedenidir⁵. Denetçiye kanunla verilen bu hakkın ihlali durumunda, bağlı şirket zararlarının tazmini talebinde bulunulabilir. Ancak bunun

¹ Sır saklama yükümlülüğü hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. § 3, II, B, 7; Sır saklama yükümlülüğünün ihlali hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. § 8, III.

² **Heukamp**, Abschlussprüfer und Haftung 225; **Adler/Düring/Schmaltz**, § 320 HGB Rn. 87; **Ebke**, in: Münch. Komm. HGB, § 323 Rn. 19.

³ Ticaret Kanunumuza alınan bu hükmün kaynağı olan Alman ortaklıklar hukukunda yapılan 1965 tarihli reformdan sonra AktG içine alınan bağımsız denetçinin sorumluluğu hükmünün AktG 168'de sorumlu olunacak ve dolayısıyla zararını tazmin talebinde bulunacakların çevresi genişletilmiştir. Buna göre bağımsız denetçi üzerinde denetim yapılan şirketle bağlantılı olan yahut ona sahip olan veya buna bağlı bulunan şirketlere karşı da, denetçinin ihlal ettiği yükümlülüğün bunlara karşı da mevcut bulunması ve bunların maddi zararının ortaya çıkması halinde sorumlu tutulması öngörülmüştür. **Ebke**, Wirtschaftsprüfer und Dritthaftung 36.

⁴ Ancak bir bağlı şirketin denetçisinin, diğer bir bağlı şirketi TTK.401/II'ye dayanarak inceleme imkanı bulunmamaktadır. **Tekinalp**, Tek Kişilik Ortaklık N.17-43; **Üçışık/Çelik** 656.

⁵ **Mirtschink** 50.

için ihlal edilen yükümlülük, zararın tazmini talebinde bulunan bağlı şirkete karşı olmalıdır.

Denetçinin bağlı şirkete karşı sorumluluğunun öngörülmesindeki amaç kanun koyucunun ana ve bağlı şirketlere karşı TTK.401/II'de öngörülen bilgi ve belge verme yükümlülüklerine karşı bir denge kurulmasıdır. Bağlı şirketler kendilerine yabancı durumda bulunan, denetçilere bilgi veya belge vermeye yükümlü tutulduysa, denetçiler de verilen bilgi ve belgelerle ilgili olarak bağlı şirketlere karşı sorumlu tutulmalıdır¹. Bu değerlendirme dikkate alındığında, denetçiler, bağlı şirketlere karşı sadece sır saklama yükümlülüğünden (TTK.404/I-c.1) ve şirket sırlarının yetkisiz bir şekilde kullanılması yasağından dolayı sorumludur (TTK.404/I-c.2)².

Denetçinin dürüst ve tarafsız bir denetim yapma yükümlülüğü (TTK.404/I.c.1) ile bağlı şirketin doğrudan bir bağlantısı bulunmamaktadır. Bağlı şirkete ait bilgilerin verilmesi ile denetim işlemi sırasında uygulanması gerekli özen arasında doğrudan doğruya karşılıklılığa dayalı bir ilişkinin bulunmadığı iddia edilmektedir. Bundan dolayı, bağımsız denetçinin dürüst ve tarafsız bir denetim gerçekleştirme yükümlülüğünün bağlı şirkete karşı geçerli olmayacağı kabul edilmelidir³. Bağımsız denetçiye karşı bağlı şirketin sır saklama yükümlülüğü dolayısıyla sorumluluğunun söz konusu olabilmesi, TTK.401/II'de bahsi geçen denetçi haklarının bağlı şirkete karşı fiilen uygulanmasını gerektirir⁴. Bağlı şirketlerin korunmasındaki amaç, TTK.401/II'ye dayanan denetçinin bağlı şirkete ait bilgi ve belgeleri teslim alması sonrasında ortaya çıkabilecek zararların tazminidir⁵.

Davranış yükümlülüklerinin ihlali durumunda TTK.404'e göre denetçinin sorumluluğu denetlenen şirkete ve bağlı şirkete verdiği zararlara karşıdır. Ancak

¹ **Mirtschink** 51.

² **Heukamp**, Abschlussprüfer und Haftung 270; **Nann**, Wirtschaftsprüferhaftung 133; **Adler/Düring/Schmaltz**, § 323 HGB, Rn. 154; **Winkeljohann/Hellwege**, in: Beck Bilanz-Komm. § 323 HGB, Rn. 119.

³ **Mirtschink** 51.

⁴ **Heukamp**, Abschlussprüfer und Haftung 270; **Adler/Düring/Schmaltz**, § 323 HGB, Rn. 154; **Nann**, Wirtschaftsprüferhaftung 133f; **Winkeljohann/Hellwege**, in: Beck Bilanz-Komm., § 323 HGB, Rn. 119.

⁵ Buna karşılık bağlı şirketlerin paysahipleri zarar gören üçüncü kişi olarak kabul edilmezler ve tazminat davası ikamesine ehil değildirler. TTK Gereke m.404/I.

denetçinin bu kişilerin zararlarını da ancak belli bir sınıra kadar tazminle yükümlüdür (TTK.404/II). Bu düzenlemeyle Türk hukukunda ilk kez belirli şartların gerçekleşmesi halinde denetçinin sorumluluk miktarı sınırlandırılmıştır¹.

Denetçinin sorumluluğunun sınırlanmasındaki amaç, finansal tablolar denetimi sürecinde ortaya çıkabilecek gözden kaçan küçük hataların dahi alışlagelmişin ötesinde büyük zararlara sebep olabilmesidir. Bu durum denetçiyi zor durumda bırakır. Zira denetçi öngörmediği birçok üçüncü kişinin zararlarını tazmin zorunda kalabilir. Denetçinin böyle bir duruma düşmesinin hakkaniyete aykırılık olduğu, bu sebeple kanun koyucunun sözkonusu aykırılıkları gidermesinin, denetçiyi oluşabilecek tüm zararın tazmini baskısından kurtarmasının bir yükümlülük olduğu ileri sürülmüştür². Ayrıca bir diğer neden de sorumluluğun sınırlandırılmaması halinde sigorta şirketlerinin denetçileri sigorta etmeden kaçınmalarıdır³. Öte yandan ileri sürülen bu sebeplere karşılık, denetçilerin verdikleri zararlardan dolayı bir tazminat üst sınırı uygulanması yaygın değildir. Avrupa Birliği içinde Almanya, Avusturya, Belçika gibi birkaç ülke kanuni denetim bakımından bu sınırlamayı getirdiği görülür. Diğer AB ülkelerinde ve ABD’de ise zorunlu denetçinin sorumluluk miktarı kanunen sınırlanmamıştır. Hatta birçok AB ülkesinde bağımsız denetçinin sorumluluğunun sözleşme ile sınırlandırılması da kabul edilmemiştir⁴.

Denetçinin sorumluluğunun sınırlandırılması kanuni denetim yükümlülüğü altında bulunan şirketlerin denetiminde söz konusu olur. Denetçinin sorumluluğunun sınırlanması TTK.404/II’nin atfı TTK.404/I olduğuna göre, denetimin dürüst ve tarafsız

¹ Denetçinin sorumluluğunun sınırlaması Alman hukukunda 1931 yılında HGB § 262g hükmü ile dâhil edilmiştir. Bu düzenleme ile denetçinin, yılsonu denetiminden kaynaklanan sorumluluğu taksirli durumlarda 100000 Reichsmark ile sınırlandırılmıştır. Daha sonrasında Avrupa Birliğinin 4, 7 ve 8. Yönergelerinin iç hukuka aktarılması yönündeki “Bilanço Yönergeleri Kanunu” ile bağımsız denetçinin sorumluluğunun sınırı olarak belirlenen 100.000 Alman Markı, 500.000 Alman Markına çıkartılmıştır. Bu sorumluluk sınırının da genel olarak çok düşük bulunması sonucunda 27.04.1998 tarihli KonTraG ile HGB. 323’de yapılan değişiklikle bağımsız denetçinin kastı olmaksızın verdiği zararlardan dolayı sorumluluğu 2.000.000 Alman Markına arttırmıştır. Alman markının Euro sistemine dâhil edilmesi sonunda ise bahis konusu kasıt olmadan verilen zararlardan dolayı tazminat sınırı 1.000.000 Euro ve halka açık şirketlerde ise 4.000.000 Euro olarak tespit edilmiştir (**Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.6-7).

² **Ebke**, Wirtschaftsprüfer und Dritthaftung 40.

³ **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.4.

⁴ **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.8.

şekilde yapılması ve sır saklama yükümlülüğü olarak ifade edilen denetçinin davranış yükümlerinin ihlalinde ortaya çıkar¹.

Ayrıca denetçinin sorumluluğunun miktar olarak sınırlandırılabilmesi sadece denetçinin kusurlu davranışının ihmalden kaynaklanması halinde geçerlidir (TTK.404/II-c.1). Yükümlülük ihlalinin kasten gerçekleştirilen kusurlu davranıştan kaynaklandığı durumlarda sorumluluk sınırlandırılmaz. Denetim yükümlülüğü olanlardan bir kısmının ihmal, bir kısmının ise kasıtlı yükümlülüğü ihlal etmeleri halinde ise ihmal ile yükümlülüğü ihlal edenler sorumluluk sınırına tabi iken, kasıtlı ihlal edenler de böyle bir sınır uygulanmaz². Denetim şirketinin yasal temsilcisinin kusurlu davranışta kastının bulunması da aynı şekilde değerlendirilir.

Her bir denetim faaliyeti için denetçilerin, yardımcılarının ve yasal temsilcilerin kanuni denetim yükümü altındaki şirketlerde azami sorumluluk sınırı kanun koyucu tarafından 100.000 TL olarak belirlenmiştir (TTK.404/II). Hükme göre sorumluluk sınırı payları borsada işlem gören şirketler açısından 300.000 TL olarak uygulanmalıdır. Kanunda belirlenen bu üst sınır sözleşme ile sınırlandırılmaz veya kaldırılamaz (TTK.404/IV). Yükümlülerin sorumluluk sınırını sözleşme ile kaldırılması hükmün öngörülme amacına³ ve meslek ilkelerine aykırı kabul edilmektedir⁴.

Denetçinin her bir denetim için öngörülen sorumluluk sınırı, kanun tarafından öngörülen emredici bir hüküm olması sebebiyle hâkim tarafından resen dikkate alınmalıdır. Bu sınırların değiştirilmesine ilişkin sözleşmeler kesin hükümsüz kabul edilmelidir⁵.

¹ **Karahan/Arı** 496-497.

² **Karahan/Arı** 497.

³ **Ferreira-Gomes**, Auditor 699, dn.132 (Naklen **Karahan/Arı** 503)

⁴ **Ebke**, in Münch Komm. § 323 HGB, Rn.73.

⁵ **Karahan/Arı** 503. Bağımsız denetçinin sorumluluğunun sınırlandırılması hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **Arı**, Zekeriya Anonim Şirketlerde Denetçi Sorumluluğunun Sınırlanması, Ankara 2012.

D. HUKUKA VEYA KASTEN AHLAKA AYKIRI DAVRANIŞTAN KAYNAKLANAN ZARARLARDA DAVACI SIFATI

Bağımsız denetçinin hukuki sorumluluğu bazı kanunlarda özel olarak düzenlenmiştir. Ancak üçüncü kişi genel haksız fiil hükmüne dayanarak da bağımsız denetçiden zararlarının tazminini talep edebilir.

Üçüncü kişinin gerçeğe uygun olmayan denetim sonuçları veya sır saklama yükümlülüğünün ihlali sebebiyle uğradığı zarar saf malvarlığı zararıdır. Hukukumuzda genel kabul gören objektif hukuka aykırılık teorisine göre saf malvarlığı zararlarının BK.49/I'e göre tazmini ancak üçüncü kişinin özel bir koruma normu ile korunmaları amaçlandığı takdirde mümkündür. TTK, DenKHK, SerPK, BanK, TCK ve benzeri kanunlardaki bağımsız denetçinin verdiği zararları tazmin etmesine yönelik hükümler TBK.49/I'e göre hukuka aykırılığa esas alınan özel koruma normu niteliğindeki hükümlerdir. Ancak bağımsız denetim sonuçlarından zarar gören üçüncü kişiyi koruyan özel koruma normları bunlarla sınırlı değildir. Başkaca kanunlarda da bu normlarla karşılaşılması mümkündür. Bunlardan TTK.404 hükmü sadece sır saklama yükümlülüğünün ihlali durumunda bağlı şirketlere koruma sağlamaktadır. Ancak TTK.554'e göre bağımsız denetçi kanuni görevlerini ihlal ettiği durumlarda üçüncü kişi olarak "pay sahipleri ve şirket alacaklıları" haksız fiil korumasından yararlanabilir. Yeni pay sahipleri ve şirket alacaklıları dahi bu korumanın kapsamındadır. Ancak bu sınırlamaların aşılması ile özel koruma normlarına dayanarak haksız fiil hükümlerine göre koruma çevresinin daha da genişletilerek diğer üçüncü kişiler TBK.49/I hükmüne dayanarak talepte bulunamaz.

DenKHK.24, SerPK.63 ve BanK.33 hükmü ile korunacak üçüncü kişi için herhangi bir sınırlama getirilmediğinden, bu hükümle ilgili mevzuatınca korunması amaçlanan finansal tablolar kullanıcılarından olduğu anlaşılan ve zarar gören üçüncü kişide TBK.49/I hükmüne göre haksız fiil sorumluluğundan yararlanabilir. Cezai hükümlerin özel koruma normu olduğu durumlarda ise suç konusu davranıştan zarar gören mağdur olan üçüncü kişi TBK.49/I hükmüne dayarak zararlarını tazmin ettirebilir.

Özel koruma normlarının üçüncü kişiyi korumaya yetmediği durumlarda ise şartları gerçekleştiği takdirde BK.49/II hükmüne göre korunmanın sağlanması her zaman mümkündür. Zira BK.49/II'nin uygulanmasında saf malvarlığı zararları için özel bir koruma normuna ihtiyaç bulunmaz. Üçüncü kişinin kasten ve ahlaka aykırı şekilde bağımsız denetçi tarafından zarara uğratılmış olması BK.49/II'de öngörülen sorumluluk için yeterlidir. Bu durumda üçüncü kişinin dava hakkını kullanabilmesi için, alacaklı veya pay sahibi sıfatı taşıması gerekli değildir.

Haksız fiil sorumluluğunda sadece korunması amaçlanan kişiler dava hakkına sahiptir. Korunması amaçlanan üçüncü kişilerin belirlenmesinde ise normun koruma amacı teorisi dikkate alınmalıdır. Hem sözleşme yükümlülükleri hem de kanundan kaynaklanan davranış yükümlülükleri sadece belli menfaatleri korumak amacıyla düzenlenirler. Bu teori ile amaçlanan sadece belli kişi ve değerler açısından tehlike oluşturan davranışın, bu kişi ve değerleri aşarak sorumluluk sebebi saymanın meydana getireceği belirsizliğin önlenmesidir. Teori failin hukuka veya sözleşmeye aykırı davranışın bütün zararlı sonuçlarından sorumlu tutulmamasını, sadece korunması amaçlanan kişilerin ve değerlerin zararlarının karşılanmasını öngörür. Bu koruma amacı ise ihlal edilen normun içeriğinden amaçsal yorum yoluyla kimin, neyin ve neye karşı korunacağını belirlenmesi ile mümkün olur¹. Teori sadece korunması hedeflenen kişilerin tespiti yanında korunması amaçlanan hukuki değerlerin de belirlenmesini zorunlu kılmaktadır². Korunması amaçlanan hukuki değer üzerindeki zarar normun engellemek istediği bir tehlikenin gerçekleşmesi sonucu ortaya çıkmalıdır³.

Özellikle üçüncü kişinin zararlarının tazminine yönelik koruma normlarının ihlalinde hangi üçüncü kişinin korunmasının amaçlandığının tespiti ile normdan yararlanacak kişiler belirlenmelidir. Zira bir koruma normuna korunması hedeflenen üçüncü kişiler dayanarak hak talep edebilir. Eski tarihli bir kararında BGH, kredi kurumlarının denetlenmesinin devletin yükümlülüğü olduğunu kabul etmiştir. Ancak devletin bu yükümlülüğünü ihlal ettiği gerekçesiyle açılan davada alt derece mahkemesi

¹ Atamer 70.

² Atamer 81 vd.

³ Atamer 84.

bu yükümlülüğün “kamuyu” korumayı hedeflediği yönündeki kararını bozmuş ve devletin yükümlülüğünün tek tek bireyleri de koruduğunu amaçsal yorumla kabul etmiş¹ ve normun koruma amacını belirledikten sonra korumayı sağlamıştır.

E. SÖZLEŞME BENZERİ VE GÜVEN SORUMLULUKLARININ İHLALİNDEN KAYNAKLANAN ZARARLARDA DAVACI SIFATI

Bağımsız denetim sonuçlarından zarar görenlerin ancak bir kısmı şartları gerçekleştiği takdirde kanundan kaynaklanan sorumluluk hükümlerinden yararlanabilir. Ayrıca zarar gören üçüncü kişinin bu yollara başvurusu çoğu zaman sözleşme sorumluluğuna göre dezavantajlıdır. Bu sebeple üçüncü kişinin zararlarının tazmininde dayanabilecekleri hukuki dayanak olarak öğreti de sözleşme benzeri ve güven sorumluluğu alternatif yollar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bağımsız denetçi sözleşme gereği denetlenen şirkete karşı sorumludur. Ancak üçüncü kişilerin, denetçiyle böyle bir sözleşme ilişkisi bulunmadığı için sözleşmeden kaynaklanan sorumluluğuna dayanarak zararlarını tazmin ettiremezler. Öğretide bağımsız denetçinin üçüncü kişiye karşı sorumluluğu haksız fiil hükümlerine dayandıran görüşlere rağmen, sözleşme benzeri sorumluluk görüşlerinin de bu durumlarda uygulanabileceği de ileri sürülmektedir. Bu görüşler üçüncü kişinin sözleşme edimlerine olan yakınlığı, alacaklıların koruması altında bulunması ve koruma ihtiyaçlarının varlığı sebebiyle korunmak istenmektedir. Özellikle denetçi ile şirket pay sahipleri ve alacaklılar arasındaki ilişkinin sözleşme niteliğinde görülmesi, üçüncü kişinin sözleşmenin ihlaline dayanarak zararlarının tazminini genel kuralın aksine istisnaen sözleşmeye dayanarak zararlarını talep edebilmelerine imkân vermektedir². Edim yükümlerinden bağımsız borç ilişkilerine dayanan bu taleplerin dayanağı MK.2 olarak kabul edildiğinden kanuni borç ilişkisi olarak kabul edilse bile, sözleşme hükümlerinin uygulanması menfaatler dengesi yönünden hakkaniyete uygun olacaktır³.

¹ BGH NJW 1979, 1354, 1355; **Atamer** 81.

² **Tandoğan**, Üçüncü Şahsın Zararını Tazmin 112.

³ **Eren** 42.

Bağımsız denetimde üçüncü kişinin denetçi ve denetlenen şirket arasındaki sözleşme hükümlerine dayanarak ortaya koyulan üçüncü şahsın zararı ve üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşme görüşleri ile zararın tazmini amaçlanmaktadır. Üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşme görüşünün kabul edildiği hallerde de bağımsız denetçinin gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarını açıklamaları üçüncü kişinin lehine öngörülen yükümlülüklerin ihlali anlamına gelmektedir. Denetim sözleşmesinin koruma alanına dâhil edilmiş olan üçüncü kişi, denetimin gerçekleştirilmesi edimine yönelik herhangi bir hukuki talepte bulunamaz. Ancak denetçinin gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarını açıklaması durumunda ortaya çıkan korunma ihtiyacı sebebiyle yükümlülük ihlaline dayanarak sözleşme sorumluluğuna başvurmaları mümkün olabilir.

Ayrıca denetim sonuçlarından zarar gören üçüncü kişinin zararlarının tazmini açısından denetçi ve üçüncü kişi arasında zımnen kurulduğu ifade edilen bilgi verme sözleşmesi görüşü de üçüncü kişinin sözleşme sorumluluğuna başvurarak zararın tazmin edilmesi açısından önemli bir rol oynar.

Sözleşme benzeri sorumluluk hallerinde sözleşmeden doğan şartlarının gerçekleşmesi gerekir. Bu şartların başında borçlunun borca aykırı davranışı gelir. Bağımsız denetimde sözleşmeye dayanan sorumluluk borçlu olan denetçi ancak sözleşmeyi ihlal ederek üçüncü kişiye zarar verdiyse doğmaktadır. Gerçeği yansıtmayan denetim sonuçları sebebiyle denetçinin üçüncü kişiye karşı sözleşmeden kaynaklanan sorumluluk borcun gereği gibi ifa edilmemesinden kaynaklanmaktadır. Eğer ifa edilen edim, borçlanılan edimde bulunması gereken nitelikleri taşııyorsa sözleşme sorumluluğu sözkonusu olur.

Ancak üçüncü kişinin zararlarının sözleşme benzeri sorumluluk görüşleri ile sözleşme sorumluluğuna dayanarak tazmin edilmesi mümkün olmakla birlikte öğretide birçok eleştiriyi de beraberinde getirir. Bu sebeple öğreti tarafından üçüncü kişinin zararlarının tazmini açısından güven sorumluluğu da bir çözüm yolu olarak önerilmektedir.

Bağımsız denetim sonuçlarından zarar gören üçüncü kişi ile bağımsız denetçi arasında özel bağlantının bulunduğu durumlarda başvurulabilecek tazmin yollarından biri

güven sorumluluğudur. Bu sorumluluk gereğince bağımsız denetçinin kendisine karşı uyandırdığı güven ve üçüncü kişinin bu güvene dayarak karar alabilecekleri konusundaki öngörü sorumluluğun oluşumu açısından yeterlidir. Bağımsız denetimdeki güven ilişkisi sonucunda denetçi ve üçüncü kişi arasında edim yükümlerinden bağımsız bir borç ilişkisi ortaya çıkmaktadır. MK.2 gereği hukuki ilişkinin tarafları birbirlerine karşı özen ve koruma yükümlülüğü altındadır. Bağımsız denetçinin özen ve koruma yükümlülüklerinin ihlali ise üçüncü kişiye karşı sorumluluğunu gerektirmektedir.

II. DAVALILAR

Bağımsız denetimde davalılar, kusurlu veya kusursuz sorumlulukları nedeniyle üçüncü kişinin zararını tazminle yükümlü olan kişilerdir. Bunlar i) bağımsız denetçi, ii) bağımsız denetim kuruluşlarının yasal temsilcileri, iii) bağımsız denetim yardımcıları ve iv) mesleki sorumluluk sigortacıdır.

A. BAĞIMSIZ DENETÇİ

1. Genel Olarak

Bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştiren ve bu faaliyet sonucunda üçüncü kişiye zarar verici davranışın faili niteliğinde olan bağımsız denetçi¹ ve bağımsız denetim kuruluşları² bu bağımsız denetimden kaynaklanan davaların ana davalısı konumundadır.

Bağımsız denetçi gerek kanuni bir yükümlülük gerekse isteğe bağlı olarak yapılan bağımsız denetimde denetimi gerçekleştiren 3568 sayılı kanuna göre YMM ya da SMMM ruhsatı almış ve KGK tarafından yetkilendirilmiş meslek mensubudur.

Bağımsız denetçiler, gerçeği yansıtmayan denetim raporu ve görüş yazısından dolayı kanunlara göre denetlenen şirkete ve şartları mevcut ise üçüncü kişiye karşı sorumludur. Üçüncü kişiye verilen zararlardan dolayı oluşacak tazminat davası bir kanun hükmüne aykırılık, güvene veya sözleşmeye aykırılık dolayısıyla açılabilir.

¹ Bağımsız denetçi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. § 3, II, A, 1.

² Bağımsız denetim kuruluşu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. § 3, II, A, 2.

Bağımsız denetimin birden fazla bağımsız denetçi ile anlaşarak yapılması durumunda ortaya çıkacak denetim raporu her bir denetçi tarafından imzalanmalıdır¹. Denetlenen şirket anlaştığı birden fazla bağımsız denetçiden ayrı ayrı bağımsız denetim raporu hazırlamak için anlaşabilir. Bu durumda bağımsız denetçilerin her birinin ayrı olarak denetim raporu hazırlamaları ve bu raporu imzalamaları gerekmektedir². Burada ise hangi denetim raporundan üçüncü kişi zarar gördüyse onu hazırlayan bağımsız denetçiye karşı dava açılmalıdır.

Denetçi, denetlenen şirketin organı veya çalışanı değildir.

2. Bağımsız Denetçinin Denetlenen Şirketin Organı Olmaması

Alman hukukunda bağımsız denetçilerin organ niteliği tartışılmıştır. Denetçinin organ olduğu yönünde eski literatürde³ ve BGH kararlarında görüşler ileri sürülmüştür. Bunun gerekçesi olarak, denetçinin genel kurul tarafından seçilmesi ya da mahkemeler tarafından atanması, denetim görevini yönetim kurulunun vermesi, faaliyetlerini yönetim kurulundan ve genel kuruldaki bağımsız olarak yürütmelerine karşın, denetçilerin şirket organizasyonunun bir parçası olması gösterilmiştir⁴.

Ancak günümüz doktrininde hâkim görüşe göre denetçinin organ niteliği dolayısı ile ileri sürülen görüşler geçerlilik taşımamaktadır. Bağımsız denetçi kamusal bir fonksiyonu bulunan ve kamusal menfaatleri dikkate alan özel hukuk hükümlerine göre görev yapan bağımsızlık niteliğine sahip uzman kişilerdir⁵. Şirket organları şirketin menfaatlerini dikkate alarak hakeret etmeleri zorunlu iken denetçilerin şirket menfaatlerine göre hareket yükümlülüğünün, şirketi temsil hak ve yükümlülüğünün bulunmaması denetçinin organ olmadığını göstermektedir⁶.

¹ Adler/Düring/Schmaltz, 321 HGB, Rn.163; Mirtschik 17.

² Adler/Düring/Schmaltz, 318 HGB, Rn.88; Mirtschik 17.

³ Ballerstedt FS Duden, s.35; Henn Handbuch des Aktienrechts § 31 Rz. 1088.

⁴ BGH Urt. v. 15. 12. 1954 [II ZR 322/53](#), BGHZ 16, [17](#) ff.; Urt. v. 24. 03. 1980 [II ZR 88/79](#), BGHZ 76, [339](#) ff.

⁵ Schulze-Osterloh ZGR 1476, 411 ff.; Hopt ZHR 141 (1977), [389](#), [401](#) ff.; Lutter Information und Vertraulichkeit S. 103; Müller-Froehlich WPg. 1972, [545](#) ff.; Baumbach/Hopt HGB § 318 Rz. 2.

⁶ Müller-Froehlich WPg. 1972, [545](#), [548](#) ff.; Wellhöfer/Peltzer/Müller, Die Haftung von Vorstand, Aufsichtsrat, Wirtschaftsprüfer, § 21, Rn. 7.

İsviçre uygulamasında ise bağımsız denetçi nitelikleri itibariyle şirketin bir organıdır. Ancak denetçi tipik bir organ olarak kabul edilmemekte özellikle bağımsızlık niteliği diğer organlardan onu ayırmaktadır¹.

Ülkemizde ise denetim işlevinin, kısmen dahi olsa başka bir organa devredilemeyeceği, vazgeçilemeyeceği, doğrudan veya dolaylı olarak kullanılamayacağına² dayanarak İsviçre OR.730 vd. hükümlerinde olduğu gibi denetçinin yasal bir organ olduğu doktrinde bir görüş olarak ifade edilmektedir³.

Bağımsız denetçi, “Denetim” başlığı altında TTK.397 ve devamında düzenlenmektedir. Hükümlerin mehzazı Alman hukukundan § 317 HGB vd. düzenlemeleridir. TTK ve HGB düzenlemelerinde denetim hükümlerinin sistematığı ve içeriği paralel niteliktedir. Alman hukukunda Abschlussprüfer olarak adlandırılan yılsonu denetçisi anonim şirketin organı olarak kabul edilmemektedir⁴. Türk hukukunda hâkim görüşte bu yöndedir⁵. *Tekinalp*’e göre, denetçiler TTK sisteminde anonim şirketin organı değildir. Denetçilerin, bağımsızlığı, şirketin kurumsal yapısının parçası olmadığını ve eTK’deki denetçilerden farklarını belirterek denetçilerin neden organ olmadığını gerekçelendirmiştir⁶.

Her ne kadar TTK Gerekçe.399/I’de ve 530/I’de denetçilerin organ olduğu konusunun tartışmalı olduğu yönünde izlenimlere yer verilmişse de, TTK Genel Gerekçe 129 nolu paragrafta açıkça denetçilerin anonim şirketlerde organ olmaktan çıkarıldığını

¹ **Böckli** § 18, N. 160.

² TTK, Gerekçe, m.397.

³ **Kaplan**, İbrahim, Bağımsız Denetim Kuruluşu Yönetim Kurulu ve Denetçileri ile Bağımsız Denetim Kuruluşunun Hukuki Sorumluluğu, Batider 2012, C. XXVIII, S. 2, 18.

⁴ **Köksal**, Aytaç, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın 397 ila 406. maddeleri Arasında Düzenlenen Denetçinin Anonim Ortaklığın Bir Organı Olup Olmadığı Sorunu (Organ Sorunu), Prof. Dr. Fırat Öztan’a Armağan, C. I, Ankara 2010, s. 1390-1391.

⁵ **Moroğlu**, Erdoğan, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Değerlendirme ve Öneriler, İstanbul: Vedat Kitapçılık 2007, s.180; **Köksal**, Organ Sorunu, 1390,1391; **Karahan/Arı**, 424, 446-447; **Üçışık/Çelik**, 642; **Şener**, Oruç Hami, Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı, Ankara 2012, s.418; **Bilgili**, Fatih/ **Demirkapı**, Ertan, Şirketler Hukuku, 9. Basım, Bursa 2013, s.414; **Bahtiyar**, Mehmet, Ortaklıklar Hukuku, 7. Baskı, İstanbul 2012, s.199; **Kırca/Şehrali Çelik/Manavgat**, 390-394; **Pulaşlı**, II/II, 1775, 1911; **Özkorkut** 28, 36, 265; **Topçuoğlu** 22; İsviçre hukukunda denetçinin “Revisionstelle” zorunlu organ olduğu ancak şirket adına ve hesabına karar alabilme ehliyetine sahip olmadığı ve kesin bir bağımsızlığa sahip kabul edildiği hk. bkz. Böckli, Aktienrecht, § 18, N. 160.

⁶ **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıkları 182-183.

ifade edilmiştir¹. eTK’da denetçiye organ vasfını kazandıran görevlerin TTK’da tanınmamış olması, denetçinin bağımsız ve tarafsızlığının özel olarak düzenlenmesi ile şirket karşısındaki konumunun güçlendirilmesi onun şirkete karşı üçüncü kişi konumuna getirmiştir². Kanun düzenlemesi de denetçinin TTK’da bir organ olarak ele alınmadığını göstermektedir³. Dolayısıyla bağımsız denetçinin organ niteliğinde olmadığı da dikkate alınarak bağımsız denetçinin üçüncü kişiye karşı sorumluluk hükümlerinin buna göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda denetçinin organ olmaması, yaptığı işlemlerden dolayı denetlenen şirketin organ sorumluluğuna tabi tutulmasını da engellemektedir⁴.

3. Bağımsız Denetçinin Denetlenen Şirketin Çalışanı Olmaması

Bağımsız denetçi, şirket yönetiminin gözetim fonksiyonunun en önemli yardımcısıdır⁵. Bağımsız denetçinin anonim şirketin organı niteliğini taşımadığını ifade ettikten sonra, bağımsız denetçinin işletmenin bir çalışanı kabul edip etmemenin de tartışılması gerekmektedir. Bu durum kabul edildiğinde denetlenen şirket adam çalıştıran, bağımsız denetçi çalışan sıfatları çerçevesinde denetim faaliyetinde sorumluluk düzenlenecektir. Bağımsız denetçinin çalışan olarak kabulünde, üçüncü kişiye vermiş olduğu zararlardan dolayı denetlenen şirket üçüncü kişiye karşı haksız fiil sorumluluğunda TBK.66/II gereği sorumlu olacaktır. Ancak böyle bir sorumluluğun doğması için öncelikle denetlenen şirket ve bağımsız denetçi arasında bir istihdam eden ve müstahdem ilişkisinin varlığı şarttır. Birinin diğer bir şahsın müstahdemi olabilmesi için, “çalışanın çalıştırana tabi olması, onun emri altında çalışması” gerekmektedir⁶.

¹ **Özkorkut** 264.

² **Tekinalp**, Tek Kişi Ortaklığı 315, 317.

³ **Özkorkut** 265.

⁴ **Müller-Froehlich** WPg. 1972, 545, 548 ff.; **Wellhöfer/Peltzer/Müller**, Die Haftung von Vorstand, Aufsichtsrat, Wirtschaftsprüfer, § 21, Rn. 7. TTK’da düzenlenen şirketler tüzelkişiliğe sahip olup, bu şirketler organları aracılığı ile iradelerini açıklamaktadırlar. MK.50/II’ye göre tüzelkişilerin organlarının yaptıkları işlemlerden ve fiillerinden dolayı tüzelkişilik sorumludur. Bu organların yaptığı hukuka aykırı işlemler, sözleşmeler veya fiillerden dolayı tüzelkişi borç altına girecektir. MK.50/III’de ise kusuru olduğu takdirde organların da kişisel olarak bu zararlardan sorumlu olacağı düzenlemiştir. Bağımsız denetçi, anonim şirkette organ olarak kabul edildiği takdirde görevini yerine getiren bağımsız denetçinin hukuka aykırı işlemlerinden ve fiillerinden dolayı bundan zarar gören üçüncü kişi şirkete başvurarak zararlarının tazminini talep edebilecek, bağımsız denetçilere ise kusurlarının varlığı halinde ayrıca başvurabilecektir.

⁵ **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323, Rn. 34.

⁶ **Oftinger**, II/1, 132; **Tandoğan**, Kusura Dayanmayan Sorumluluk 56; **Eren** 618, **Oğuzman/Öz** 594;

Ancak bu tabi olma ve emir verme yetkisinin varlığıyla bu ilişki doğacak ve söz konusu sorumluluk ortaya çıkacaktır. Çerçevesi gerek TTK gerekse DenKHK ile belirlenmiş bağımsız denetçilik mesleğinin diğer mesleklerden ayrılan en önemli özelliği bağımsızlık olup, bu niteliği itibariyle denetlenen şirketin talimatları doğrultusunda çalışması hem kanunen hem meslek kuralları gereği mümkün değildir.

B. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ YASAL TEMSİLCİLERİ

Bağımsız denetim kuruluşları, KGK tarafından yetkilendirilen sermaye şirketleridir (DenKHK.2/I-c). Bağımsız denetim kuruluşunun üçüncü kişiye karşı sorumluluğu özel olarak sadece TTK.404/III'de düzenlenmiştir. Buna göre denetçinin bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi olması hâlinde sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu üyelerini, yöneticilerini ve çalışanlarını da kapsayacaktır. Bu durumda davayı denetlenen şirket ve üçüncü kişi olarak bağlı şirket açabilir. Bağımsız denetim kuruluşunun yasal temsilcisi ile denetlenen şirket ve bağlı şirket arasında bir sözleşme ilişkisi bulunmamaktadır¹. Ancak koruyucu bu kanun hükmüne dayanarak zarar gören bağlı şirket ve denetlenen şirket sır saklama yükümlülüğünün yasal temsilciler vasıtasıyla ihlal edildiği gerekçesiyle zararlarının tazminini haksız fiil hükümlerine göre tazmin ettirebilir.

Ancak bunun dışında yasaya uygun şekilde görevlendiren yasal temsilcinin denetim şirketi adına hareket ederken kusurlu hareketi halinde TMK.50 hükmü uygulanmalı, tüzelkişi kusurlu davranıştan sorumlu tutulmalıdır. Öğretide hâkim görüş organ sorumluluğunda hem sözleşme hem de sözleşme dışı zararlardan kaynaklanan talepler bu hükmün kapsamında kalmaktadır². Bu açıdan bakıldığında denetim kuruluşunun şirketi temsile yetkili bir organının bir temsilcisinin gerçeğe aykırı denetimle ilgili bir açıklamayı imzalaması halinde gündeme gelecektir. Ancak bunun dışında temsil organının organizasyon kusuruna yönelik sorumlulukta teorik olarak düşünülebilir³.

Y. 4.HD 16.6.1986, 4100/4720 (Karahasan, Sorumluluk ve Tazminat Hukuku, 1434).

¹ **Ebke**, in: Münch. Komm., § 323 HGB, Rn. 14.

² **Schmidt**, Karsten, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 10, IV, 3, s.276.

³ **Mirtschink** 193.

C. BAĞIMSIZ DENETÇİ YARDIMCILARI

Bağımsız denetçiler bağımsız denetim faaliyetini bizzat yerine getirmek zorundadırlar. Fakat bu faaliyetleri kapsamında herhangi bir şekilde yardımcı kullanamayacaklarına ilişkin bir düzenlemede bulunmamaktadır. TTK.404/I’de tarafsız, dürüst denetim yapmak ve sır saklamakla yükümlü tutulanlar arasında denetçinin yardımcıları da sayılmaktadır. Kanundan kaynaklanan sorumlulukta TTK.404/I-c.3’deki tazminat yükümü sadece bağımsız denetçiye değil, aynı zamanda bunun yardımcılarını da kapsamaktadır. BDY.15’de denetçi yardımcılarında bahsedilmiştir.

Bağımsız denetçiler üstlendikleri denetimleri çok nadir olarak yalnız başlarına gerçekleştirirler. Denetimin hızlı ve ekonomik olması için denetçi yardımcı personelden hizmet almaktadır. Yardımcılar bağımsız denetçi sıfatına sahip olabilecekleri gibi, denetçi olmasa dahi ilgili denetimde faaliyet gösteren tüm katılımcılardır. Katılımcıların “yardımcı” veya “denetime yardımcı olan temsilcileri” niteliğine sahip kabul edilebilmesi için, bunlarla denetçi arasında sabit bir çalışma ilişkisi bulunması gerekli olmayıp; sadece bu kişilerin bağımsız denetçiyle hukuki bir ilişki içerisinde olmaları bu niteliğin varlığı için yeterli kabul edilecektir¹. Bu yardımcı kişiler, sorumlu denetçi ve denetçi asistanları, denetim sonuçlarını tetkik eden yardımcı personel, denetime iştirak etmiş ve uzmanlığından yararlanılmış olan uzman kişilerdir².

Bağımsız denetim kuruluşları tüzelkişilik olmaları sebebiyle denetimleri bir bağımsız denetim ekibi ile gerçekleştirmek zorundadır. Bağımsız denetim ekibi, bağımsız denetim kuruluşu adına belirli bir bağımsız denetim görevini yerine getirmek üzere, sorumlu denetçi ve onun sorumluluğunda çalışan bağımsız denetçilerden oluşan ekip olarak tanımlanmıştır (BDY.4/I-c). Bağımsız denetim ekibindeki, sorumlu denetçi ise BDY.4/I-r’de bağımsız denetim kuruluşu tarafından, belirli bir bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesinden sorumlu tutulan ve bu denetime ait raporun bağımsız denetim kuruluşu adına imzalanmasına yetkili kılınan bağımsız denetçidir. BDY.13/VI’da bağımsız denetim kuruluşları denetim yetkisini kuruluş adına denetim

¹ **Winkeljohann/Feldmüller**, Beck Bil. Komm. § 323 HGB, Rn. 62; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 20.

² **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 20.

raporu imzalamaya yetkili sorumlu denetçilerin eliyle ve bunların sorumluluğunda kullanılacaktır. Ancak aynı hükme göre sorumluluğun sorumlu denetçiler eliyle kullanılmasının denetim kuruluşunun ve kilit yöneticilerin denetimdeki sorumluluklarını ortadan kaldırmayacaktır. Bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetimi zorunlu tutulan şirketlerin denetiminde bağımsız denetim kuruluşunun işin gerektirdiği sayı ve nitelikte denetçiden oluşan denetim ekipleri tarafından denetimin yapılması zorunlu tutulmuştur. Bu denetim ekiplerinin oluşturulmasında ise işletmenin büyüklüğü, faaliyetleri ile tabi olduğu düzenlemelerin özelliği gibi hususlar dikkate alınmalıdır. Fakat denetim ekipleri biri sorumlu denetçi olmak şartıyla üç denetçiden az olamayacaklardır. BDY.15’de belirtilen denetçi yardımcıları da bu ekiplere yardımda bulunabileceklerdir.

Bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşlarında yardımcı konumunda bulunan kişiler TBK.49 hükümleri uyarınca verdikleri zarardan dolayı şartları oluştuğu takdirde üçüncü kişiye sorumlu kabul edilirler ve olası bir tazminat davasında kusurlarından dolayı davalı sıfatına sahip olurlar. Ayrıca TBK.49’daki genel haksız fiil hükmü dışında da bağımsız denetimde yardımcılardan kusurlarının söz konusu olduğu halde TTK.404 hükmü de gündeme gelecektir. TTK.404 anlamındaki sorumlulukta zararın tazminine yönelik olarak öngörülen mükellefiyet sadece bağımsız denetçi açısından değil, kendisi denetçi olmasa bile ilgili denetime katılmış bulunan tüm katılımcılar açısından geçerlidir. Üçüncü kişi davada denetçinin yanında denetime katılmış bulunan katılımcılardan da kusurlarının varlığı halinde zararlarının tazminini talep edebilir¹. Ayrıca TBK.116/I’e göre bağımsız denetçi yardımcılarının kusurlarından dolayı sorumludur. Bu çerçevede yardımcı personel kavramına bağımsız denetçinin gerçekleştirdiği faaliyetlerde kendisine bağlı olarak çalışan bütün yardım eden kişiler dâhil edilmelidir². Zira üçüncü kişiler ile bağımsız denetçi arasında bir sözleşme bulunmasa dahi üçüncü kişiyi koruyucu etkili denetim sözleşmesi çerçevesinde denetçinin koruma yükümlülüğü de TBK.116/I’e göre bağlayıcı olarak kabul edilecek ve aynı durum denetçinin bilgi verme sözleşmesine ve güven sorumluluğuna dayanan yükümlülükleri bakımından da geçerli olacaktır.

¹ **Sommerschuh** 168 (Eigenhaftung des Prüfungsgehilfen); **Staub/Habersack/Schürnbrand** § 323 HGB, Rn.10; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.20.

² **Heinrichs**, in Palandt § 278 BGB, Rn.7.

Buna karşı uygulamada bağımsız denetçinin yardımcılarının kusurundan dolayı sorumluluğu bağımsız veya dikkate değer bir önem kazanmamıştır. Bunun temel nedeni zarar gören üçüncü kişinin, bağımsız denetçinin açıklamalarını dikkate almasına karşın bunun yardımcılarının görüşlerini dikkate almaması ve denetim sonuçlarının bağımsız denetçi tarafından bizzat kendisi tarafından imzalanmasıdır (TTK.402). Denetçinin sorumluluğuna dair hazırlanan meslek ilkelerinde, denetçi yardımcılarının, denetçinin gözetimi ve idaresi altında yerine getirtmekle yükümlüdür (BDY.27/IV). Ayrıca denetçi olarak görevlendirilenler dışında, denetime yardımcı olmak üzere yer alan kişilerin sebep olduğu mevzuata aykırılıklardan, idari yaptırımlar bakımından bu kişiler değil, gözetiminde çalıştıkları denetim kuruluşları ve denetçiler sorumlu tutulur (BDY.44/III)¹. Bu nedenlerle denetçi yardımcılarının denetim faaliyetine dâhil edilmesi durumunda bunların faaliyetlerinin gözlemlenmesi ve değerlendirilmesi bağımsız denetçinin sorumluluğu altında bulunmaktadır. Yardımcı personelin kusurluluğu bu nedenle birçok olayda bağımsız denetçinin bizzat kendisinin kusurunun arka planında kalmaktadır².

D. MESLEKİ SORUMLULUK SİGORTACISI

Bağımsız denetçinin üçüncü kişiye karşı sorumluluğunun sözleşme sorumluluğuna dayandırılması durumunda bağımsız denetçi, denetlenen şirket ve üçüncü kişi açısından var olan risk paylaşımında önemli değişiklikler söz konusu olur. Bağımsız denetçinin sorumluluk çevresinin ve sorumluluk miktarının belli bir sınırlandırma yapılmadan genişletilmesi, bağımsız denetçiler açısından büyük bir sorumluluk getirmektedir. Dolayısıyla mesleki sorumluluk sigortası yaptırmakla yükümlü tutulduğunda dahi sorumluluğun sigortalanması aşırı bir maddi külfete neden olmaktadır. Sigorta primleri bağımsız denetim maliyetlerini arttırdığından, artan maliyetler denetlenen şirkete fatura edilmektedir. Her ne kadar denetlenen şirketin kendisiyle menfaat ilişkisi içerisinde olan kişileri koruma gibi bir yükümlülüğü varsa da bu dengenin çok iyi kurulması gerektiği de kuşkusuzdur³.

¹ Ancak denetime yardımcı olmak üzere yer alan kişilerin genel hükümler, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklama yükümlülüklerinden doğan sorumluluk halleri saklıdır (BDY.44/III).

² **Mirtschink** 192.

³ **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn.138. Aynı gerekçeler TTK.361'de yönetim kurulu

DenKHK.24/II'ye göre bireysel olarak çalışan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları mesleki sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadırlar. BDY.33'de ise sigorta yapma yükümlülüğünün bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının ilk denetim işiyle başladığını ve bu sorumluluk sigortasının bağımsız denetçinin tüm denetimlerini kapsayacak şekilde olması gerektiğini belirtmiştir. BDY.29/I-h'ye göre denetim sözleşmesinde de mesleki sorumluluk sigortası yapılacağına dair hüküm bulunmak zorundadır.

BDY.33'de belirtilen mesleki sorumluluk sigortasının yaptırılmaması durumunda ise BDY.40/I-h'ye göre kurul tarafından uyarı cezası, bu uyarı cezasına göre sigorta yaptırılmaması veya uyarı cezasının kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde yine sigorta yaptırmadığının tespiti durumunda BDY.41/I-a'ya göre bağımsız denetçinin faaliyet izninin askıya alınması cezası verilecektir. Faaliyet izni askıya alma cezası kesinleşmesinden sonraki iki yılda aynı şekilde mesleki sorumluluk sigortası yapılmamasında ise bağımsız denetçinin faaliyet izni kurul tarafından BDY.42/I-a uyarınca süresiz olarak iptal edilecektir.

Ayrıca BDY.34'e göre bağımsız denetçiler mesleki sorumluluk sigortalarının poliçelerinin düzenlenme tarihini ve poliçe ile sigorta şirketindeki değişiklikleri izleyen 10 gün içinde KGK'ya bildirmekle yükümlü tutulmuşlardır. Bağımsız denetçi bu kapsamda sigorta sözleşmesinin sonlanmasını ya da sonlandırılmasını, sigorta sözleşmesinde meydana gelen ve ilgili mevzuatta belirlenen korumayı sınırlandıran her türden değişikliği, sigorta edende meydana gelen değişiklikleri, gerçekleştirilen faaliyette meydana gelen değişiklik nedeniyle sigorta yükümünün başladığı ve sona erdiği tarihleri ve geçici olarak verilmiş sigorta onayının iptaline dair durumları bildirmek zorunluluğu altındadır.

üyelerinin mesleki sorumluluk sigortası yaptırmaması hususunda da ileri sürülmüştür. Bu sigortanın yapılmasının amacının ise üyelerin verdiği zararların karşılanması yanında, profesyonel, sorumluluk bilincine sahip ve görevinin gereklerine uygun yetenekli kişilerin sorumluluk altına girmesini sağlamaya yönelik olduğu belirtilmiştir. Fakat ülkemizde bu mesleki sorumluluk sigortasının bugün itibarıyla uygulanması imkânının çok zayıf olduğu ayrıca ifade edilmiştir. Bunun sebebi olarak ise Türk sigorta piyasasının bu derece büyük bir riski taşıyabilmesinin mümkün olmadığı, bütün riskin yurtdışındaki sigorta şirketlerine reasüre edilmesinin ise tartışılması gerektiğini belirtmiştir. Bütün bunlara rağmen isteğe bağlı da olsa bu şekilde bir hüküm düzenlemenin yarar sağlayacağı söylenmiştir (TTK Gerekçe m.361).

DenKHK.24/I-c.3 uyarınca bu mesleki sorumluluk sigortası ile ilgili usul ve esaslar Hazine Müsteşarlığının görüşü alınmak suretiyle KGK tarafından belirlenecektir. Bağımsız denetçilik sigorta genel şartları 16.05.2013 tarihinde onaylanarak uygulanmaya başlanmıştır¹.

Mesleki sorumluluk sigortası miktarının, olay kurguları dikkate alınarak meydana gelebilecek zararları karşılayacak kapsamda olması gerekmektedir. Sorumluluğun kapsamına bağımsız denetçinin TBK.66 ve TBK.116 kapsamındaki zararları da girmelidir. Ayrıca sigorta teminatı sınırsız sayıda olay olasılığını kapsamalı ve sigorta şirketi bakımından yıllık bir azami ödeme sınırlaması kabul edilmemelidir. Bağımsız denetim faaliyetinde mesleki sorumluluk sigortası sadece asgari risklerin kapsam altına alınmasının değil mesleki faaliyetlerden kaynaklanan maddi zararlara dayalı sorumluluk tehlikesinin kapsam altına alınmasını öngörmelidir². Dolayısıyla bağımsız denetçinin yaptığı faaliyetler dikkate alındığında arttırılmış bir sorumluluk riskinin mevcut olduğu görülmektedir. Özellikle kanunen TTK.404'deki sır saklama yükümlülüğünün ihlali hali³ dışında sorumluluk için bir üst sınırın konulmamış olması, sigortacının sorumluluğunun ne kadar arttığını göstermektedir. Diğer kanuni düzenlemeler, güven ve sözleşme benzeri sorumluluk kurumları çerçevesinde bu sınırlamanın dikkate alınmasının söz konusu olmaması denetçilerin sorumluluğunu arttırdığından mesleki sorumluluk sigortasının yapılması büyük bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmıştır.

¹ Bağımsız denetçilik mesleki sigorta genel şartlarından önce, 3568 Sayılı Yasaya göre serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olarak serbest meslek faaliyetinde bulunan bağımsız denetçilerin, istenilmeyen cezai müeyyideler sonucunda parasal kayıplarının önlenmesi ve meslek mensuplarına bir güvence sağlanabilmesi amacıyla, 16 Mart 2006 tarih ve 26110 sayılı Resmi Gazetede "Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları" yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Yürürlüğe giren Genel Şartlar tüm serbest mesleki faaliyette bulunan serbest meslek erbabını kapsamaktadır. Daha sonrasında ise "Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Mesleki Sorumluluk Sigortası Klotu" nun 03 Mayıs 2007 Tarih ve 26511 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmesiyle de, sigorta şirketleri tarafından teklif alınması ve poliçe düzenlenmesi işlemleri başlatılmıştır.

² **Wölber**, Jill, Die Abschlussprüferhaftung im Europäischen Binnenmarkt, 2005, s.65; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 11.

³ TTK.404 uyarınca denetçi ihmalden kaynaklanan sorumluluğunda sorumluluk sınırı her bir denetim için 100.000 TL, payları borsada işlem gören şirketlerde 300.000 TL olarak belirlenmiştir.

Üçüncü kişiler bağımsız denetim sonucu uğradıkları doğrudan zarar davasında, davalı olarak bağımsız denetçinin yanında mesleki sorumluluk sigortacısını da göstererek, bağımsız denetçiye karşı ileri sürebilecekleri hukuki dayanaklar çerçevesinde zararlarının tazminini talep edebilirler. Pay sahiplerinin ve alacaklıların açığı dolayısıyla zarar davasında da sigortacı davalı olarak gösterilebilir.

Ancak bağımsız denetçilik mesleki sorumluluk sigortası genel şartlarında sigortacının sigortalının, poliçede belirlenmiş ve sınırları hukuk kuralları veya etik kurallar ile tespit edilen mesleki faaliyeti dışındaki faaliyetlerinden kaynaklanan tazminat talepleri ve mesleki faaliyetin ifası sırasında sigortalı tarafından kasten sebep olunan her tür olay ile davranışları teminat kapsamı dışında bırakılmıştır¹

III. TAZMİNAT MİKTARININ BELİRLENMESİNDE DİKKATE ALINACAK FAKTÖRLER

Bağımsız denetçinin hatalı denetim raporu sonucunda zarar gören üçüncü kişinin zararlarını tazmin edilmesinde belli hususlar dikkate alınarak hakkaniyete göre bu zararın ne kadarının tazmin edilmesi gerektiği değerlendirilmelidir. TBK.114/II hükmüne göre sorumluluğun ve giderim borcunun kapsamının belirlenmesinde haksız fiil sorumluluğuna ilişkin hükümler, kıyas yoluyla sözleşmeye aykırılık hallerinde de uygulanacaktır. Bu durumda tazminat miktarının belirlenmesinde bağımsız denetçinin sorumluluğunun haksız fiil, sözleşme benzeri sorumluluk halleri veya güven sorumluluğundan kaynaklanması arasında bir fark bulunmamaktadır.

Zarar gören üçüncü kişi, TBK.50/I’de açıkça belirtilmemesine rağmen zararın miktarını ispatlamak zorundadır². Ancak üçüncü kişinin söz konusu zararın miktarını ispat imkânı bulunmadığı durumlarda, TBK.50/II’ye göre hâkim olayların olağan akışını, zarar görenin aldığı önlemleri dikkate alarak hakkaniyete göre belirleyecektir. Zarar miktarı ortaya çıkarıldıktan sonra, TBK.51/I’de tazminat miktarının hâkim tarafından belirleneceği ifade edilmektedir. Hâkim bu tazminatı belirlerken bağımsız denetçinin

¹ Bağımsız Denetçilik Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları A.3, a, b.

² Eren 725.

kusurunun ağırlığını öncelikle dikkate alır. Bunun dışında ise özellikle zarar gören üçüncü kişinin kusurlarının tazminatın belirlenmesinde önemli bir yeri vardır.

A. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN KUSURUNUN AĞIRLIĞI

Hâkim, bağımsız denetim faaliyeti sonucunda üçüncü kişiye verilen zararın tespitinde TBK.51/I uyarınca durumun gereğini ve kusurun ağırlığını dikkate alarak belirlemek zorundadır. Kusurun ağırlığı bağımsız denetçinin özen yükümlülüğünü ne kadar ihlal ettiğine göre tespit edilecektir. Ancak kusurun ağırlığına göre hâkim oransal bir indirim yapmak zorunda da değildir¹. Ancak kusursuz sorumluluk hallerinde tazminattan hiçbir indirim yapılmamalıdır².

Ayrıca hâkim bağımsız denetçi hafif kusuruyla zarara sebep olduğu durumlarda, denetçinin tazminatı ödediğinde yoksulluğa düşecek olması ve hakkaniyet gereği tazminattan indirim yapılmasına da karar verebilecektir (TBK.51/II). Ancak bu zor duruma düşmenin geçici olduğu ve zarar gören üçüncü kişinin zarar verenden daha fazla yoksulluğa düşeceği durumlarda hakkaniyet gereği indirim yapılmamalıdır³.

B. ZARAR GÖREN ÜÇÜNCÜ KİŞİNİN KUSURU

Bağımsız denetçinin üçüncü kişiye verdiği zararda, üçüncü kişinin kusurunun bulunduğu durumlarda hâkim belirleyeceği tazminat miktarını indirebileceği gibi tamamen kaldırabilir (TBK.51/I).

Zarar görenin kusuru araştırılırken, zarar verenin kusurunda olduğu gibi objektif kusur kavramına göre hareket edilmelidir⁴. Zarar gören üçüncü kişinin, büyük önem taşıyan kararını sadece bir bilgiye dayandırarak vermesi, bunun dışında araştırma yapmaması, geleceğe yönelik ve denetlenen şirketin kredibilitesi açısından önem arzeden bilgi kaynaklarını kullanmaması veya kendisinin bu konuda araştırma yapmaması, verilen bilgileri yüzeysel olarak değerlendirmesi, eski tarihli bilgilere göre hareket etmesi, tacir sıfatına sahipse basiretli bir işadamı gibi hareket etmemesi, yapması mutad olan

¹ Altop, Bilgi Verme 48; Eren 764.

² Eren 764.

³ Altop, Bilgi Verme 49.

⁴ Eren 766.

davranışlardan vazgeçmesi gibi durumlar zarar gören üçüncü kişinin kusurunu açıkça göstermektedir¹. Bu çerçevede kredi veren üçüncü kişinin veya pay sahibinin sahip olduğu özel mesleki bilgi nedeniyle denetçinin gözünden kaçan finansal tablolardaki hataları görmesinin gerektiği hallerde bağımsız denetim sonuçlarına güvenmesi kusurlu bir davranıştır. Bir diğer durum ise denetlenen finansal tablolardaki hataların çok açık olması nedeniyle sıradan bir kişinin dahi denetim sonuçlarının yanlışlığını fark edebilecek durumda olmasına rağmen işlem yapılmasıdır. Yatırımcının bağımsız denetim sonuçlarına dayandığı durumlarda piyasada başkaca uzmanlar tarafından denetlenen şirketin bilanço sonuçlarının şüpheli olduğunun belirtilmesine rağmen bu uyarıların dikkate alınmadığı durumlardır. Bu ve bunun gibi değişik olay kurgularının geliştirilmesi mümkündür.

Ancak bu şekilde açık bir kusur hali bulunmadığı takdirde bağımsız denetçinin zarar gören üçüncü kişinin de kusurunun bulunduğu yönündeki savunması kabul edilmemelidir. Zira son tahlilde denetleme faaliyeti ve açıklanan denetim sonuçları üçüncü kişinin ayrıca incelemede bulunma külfet ve masraflarından kurtarmak amacıyla yapılmaktadır². Üçüncü kişi malvarlığına ilişkin işlemlerinde denetim sonuçlarına kural olarak finansal tablolara gerekli mesleki bilgiye ve denetlenen şirketi denetleme imkânının bulunmaması nedeniyle güvenmektedir. Burada bağımsız denetimin bilgilendirme ve güvence fonksiyonları bulunmaktadır. Bağımsız denetimle haklarının korunması amaçlanan üçüncü kişilerin korunması için üçüncü kişilerin kendilerinin gerçekleştirebilecekleri araştırmaları yapmaları talep edilememelidir. Bağımsız denetim sonuçlarının güvence fonksiyonu sebebiyle üçüncü kişilere birlikte kusurun izafe edilmesi söz konusu olmamalıdır³. Aksi durumda üçüncü kişiye böyle bir yükümlülüğün yüklenmesi bağımsız denetimden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesini engelleyecektir.

Ancak üçüncü tarafın denetlenen şirketle ilgili özel ve mesleki bilgilere ve yıllık bilançonun ötesine geçen ve kendisinin denetlenen işletmeye soru olarak yöneltmesi

¹ **Altop**, Bilgi Verme 50.

² **Ebke**, Wirtschaftsprüfer 76; **Sommerschuh** 222 vd. ; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 323 HGB, Rn. 111.

³ **Erler**, Der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers 67; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 316 HGB, Rn.36.

gereken bilgilere sahip olması halinde bu durum geçerli değildir¹. Zira üçüncü kişiler dürüstlük kuralı gereği denetim sonuçlarının gerçeği yansıtmadığını anlayabilecek durumlarda ise bu durumda kusurları tazminatın belirlenmesinde dikkate alınmalıdır. Örneğin üçüncü kişi fazladan bir çaba göstermeksizin somut olayın koşulları nedeniyle denetim sonuçlarının gerçeği yansıtmadığını anlamak zorunda ise birlikte kusur kendisine karşı ileri sürülebilir. Ancak böyle bir durum istisnaen ve özel durumlarda örneğin üçüncü tarafın denetlenen şirket hakkında sahip olduğu özel mesleki bilgi nedeniyle denetçinin açıklamalarının hatalı olduğunu ilk bakışta anladığı hallerde olabilir. Bunun dışında yukarıda kendisine yer verilen ve açıklanan denetim sonuçlarındaki hatanın bilanço hukuku alanındaki sıradan herhangi bir vatandaş tarafından anlaşılması gerekli surette çok açık olduğu hallerde de bu sorumluluk kabul edilmek zorundadır². Bu gibi olay kurgularında bağımsız denetçiyi birlikte kusur talebinden mahrum bırakmak dürüstlük kuralına uygun olmayacaktır. Ancak zarar gören üçüncü kişinin somut olayda denetçinin açıklamalarının hatalı olduğuna dair pozitif bir bilgisinin bulunmadığı durumlar, birlikte kusurun değerlendirilmesi açısından bir önem taşımamaktadır³.

C. BAĞIMSIZ DENETÇİYE HİÇBİR YARAR SAĞLAMAMASI

TBK.114/I-c.1 uyarınca bağımsız denetçinin sorumluluğunun kapsamı, yaptığı denetim işinin özel niteliğine göre geniş veya dar olarak belirlenir⁴. Ancak yapılan iş borçlu için bir yarar sağlamıyorsa sorumluluk daha hafif olarak değerlendirilmelidir (TBK.114/I-c.2). Borçlunun “hiçbir yarar sağlamama”sı sadece ücret olarak değerlendirilmemeli, doğrudan veya dolaylı herhangi bir ekonomik menfaatte elde edememesi anlaşılmalıdır⁵. Ayrıca bilgi verene verilen ücretin alınan riske göre düşük olması, belirlenecek tazminatta bir indirim nedeni olarak dikkate alınmalıdır⁶.

Bağımsız denetçi bağımsız denetim sözleşmesi çerçevesinde bir ivaz karşılığında bilgileri vermektedir. Dikkat çeken husus ise vermiş olduğu bu bilgiler

¹ **Ebke**, Wirtschaftsprüfer 76; **Sommerschuh** 222 vd. ; Ebke, in: Münch. Komm. §323 HGB, Rn. 111.

² **Land**, Wirtschaftsprüferhaftung gegenüber Dritten 107.

³ **Mirtschink** 198.

⁴ **Altop**, Bilgi Verme 49.

⁵ **Kaiser** 75; **Müller** 78; **Altop**, Bilgi Verme 49.

⁶ **Müller** 78; İsviçre Federal Mahkemesi BGE 38 II 607; **Altop**, Bilgi Verme 49.

karşılığı sadece sözleşme tarafı olan denetlenen şirkete karşı sorumlu tutulmakta çeşitli şartların gerçekleşmesine bağlı olarak sorumluluk çevresi genişlemektedir. Ancak edim yükümlerinden bağımsız borç ilişkisi gereği denetçinin bu çevreye karşı bir koruma yükümlülüğü gereği tazminat yükümlülüğü bulunmaktadır. Bağımsız denetçinin aldığı sorumluluk riski ile kendisine ödenen ücret arasında büyük bir dengesizlik söz konusu olduğu durumlarda sözleşme benzeri sorumluluk hükümlerine dayanılarak zararın tazmini talep ediliyorsa bağımsız denetçinin üstlendiği rizikoya karşılık düşük bir ücret ödenmesi bir indirim nedeni olarak dikkate alınması gerekecektir.

IV. GÖREVLİ VE YETKİLİ MAHKEME

Şirket denetçilerine karşı açılacak davalarda, görevli mahkeme, davanın ticari dava olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceğine göre değişiklik arz eder.

Öncelikle belirtilmelidir ki, TTK'da öngörülen hususlardan doğan hukuk davaları ticari dava sayılır (TTK.4/I-a). Bu tip davalar doktrinde, uyuşmazlığın taraflarına yahut içeriğine bakılmaksızın Kanun tarafından ticari olarak nitelendirildiğinden, mutlak ticari dava olarak adlandırılmaktadır. TTK.5/I uyarınca ticari davalar asliye ticaret mahkemelerinde görülecektir. Asliye ticaret mahkemeleri ile asliye hukuk mahkemeleri arasındaki ilişki görev ilişkisidir (TTK.5/III).

Bunun yanında her iki tarafın da ticari işletmesi ile ilgili hususlarda doğan hukuk davaları da, ticari davadır. Ancak tarafların sıfatı nedeniyle bu şekilde nitelendirildiklerinden, nisbi ticari dava olarak adlandırılmaktadır. Nisbi ticari davalara bakmakla görevli mahkeme de, asliye ticaret mahkemesidir.

Tüm bu açıklamalar dikkate alındığında denetçiye, TTK'dan öngörülen hükümlere dayanılarak açılan davalar, mutlak ticari dava olup, asliye ticaret mahkemesinin görev alanındadır. Örneğin, sır saklama yükümlüne aykırı davranan denetçiye TTK.404, 554'e dayanılarak, asliye ticaret mahkemesinde dava açılmalıdır.

Denetçiye karşı açılan davanın nisbi ticari dava olması da mümkündür. Örneğin, davalı denetçinin bağımsız denetim şirketi, davacı üçüncü kişinin ticaret şirketi olması ihtimalinde, bu iki tüzel kişinin tacir sıfatını haiz olup adî iş alanları da bulunmaması

karşısında, dava sebebi TTK'ya dayandırılmasa bile, açılan dava nisbi ticari dava olacaktır. Denetçiye açılan, haksız fiil, sözleşme benzeri ve güven sorumluluğu temelli davalar bu türdendir.

6545 sayılı Kanun m.45 ile değişik 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun'un 5.maddesinin ikinci fıkrasının 3.bendine göre şirketlerin denetim organları aleyhine açılacak sorumluluk davalarına ilişkin tüm yargılama safhaları, bir başkan ve iki üye ile toplanacak heyetçe yürütülmeli ve sonuçlandırılmalıdır.

Denetçiye karşı açılan davanın, ticari dava niteliğinde olmaması da mümkündür. Tacir sıfatını haiz olmayan pay sahibi yahut alacaklının, TTK'ya dayanmaksızın, örneğin salt haksız fiil temelinde açtığı davalar bu şekildedir. Burada, davacı sözleşmesel temele dayansa dahi, TTK.19/II'deki yayma kriteri, davayı nisbi ticari dava haline getirmeye yetmeyeceği için, dava genel görevli asliye hukuk mahkemesinde açılacaktır (HMK.2/I).

Yetkili mahkeme hususunda da genel yetki kuralları geçerlidir. Buna göre genel yetkili mahkeme davalı denetçinin yerleşim yeri, denetçi tüzel kişi ise sicile kayıtlı olduğu yer mahkemesidir (HMK.6/I). Dava sözleşmeden doğuyorsa, sözleşmenin ifa yeri mahkemesi de yetkilidir (HMK.6/I). Bu durumda, denetçinin denetim sözleşmesinin ifa ettiği yer olan, denetlenen şirketin merkezinin bulunduğu yer de yetkili hale gelecektir. Son olarak, haksız fiile dayanılarak açılan davalarda, haksız fiilin işlendiği veya zararın meydana geldiği yahut gelme ihtimalinin bulunduğu yer ya da zarar görenin yerleşim yeri mahkemesi yetkilidir (HMK.16).

Tüzel kişilerle ilgili bazı davalarda kesin yetki öngören HMK.14/II, denetçiye karşı açılacak davalarda uygulanamaz. Nitekim hüküm, *“özel hukuk tüzel kişilerinin, ortaklık veya üyelik ilişkileriyle sınırlı olmak kaydıyla, bir ortağına veya üyesine karşı veya bir ortağın yahut üyenin bu sıfatla diğerlerine karşı açacakları davalar için, ilgili tüzel kişinin merkezinin bulunduğu yer mahkemesi kesin yetkilidir.”* Oysa denetçi, ilgili ticaret şirketinin ortağı olmadığı gibi, denetçiye karşı açılan davada ortaklar arası bir uyuşmazlık da söz konusu değildir.

Son olarak belirtilmelidir ki, yetki sözleşmesi yapılması sözleşmenin taraflarının tacir yahut kamu tüzel kişisi olmasına bağlanmıştır (HMK.17/I). Bu bağlamda ancak, denetlenen şirket ile tacir sıfatını haiz denetçiler arasındaki bağımsız olarak yahut denetim sözleşmesine konulacak bir klozla yetki sözleşmesi yapılabilir.

V. YARGILAMA USULÜ

Şirket davalarında yargılama usulü TTK.1521’de düzenlenmiştir. Hükme göre *“Ticaret şirketlerinde, ortakların veya pay sahiplerinin şirketle veya birbirleriyle şirket ortaklığından veya pay sahipliğinden kaynaklanan davalarda veya şirketin yönetim kurulu üyeleri, yöneticileri, müdürleri, tasfiye memurları ya da denetçilerine karşı açılacak davalarda basit yargılama usulü uygulanır.”* Görüldüğü üzere hüküm açık bir şekilde, şirketin denetçilerine karşı açılacak davaların HMK.317-322 arasında düzenlenen basit yargılama usulüne tabi olacağını ifade etmektedir. Davayı şirketin, şirket ortağının yahut alacaklıların açması sonucu değiştirmemektedir. Davalı olarak denetçinin gösterilmesi yeterlidir.

Basit yargılama usulüne göre taraflar sadece dava ve cevap dilekçesi verebilirler (HMK.317/I). Cevaba cevap ve ikinci cevap dilekçesi veremezler (HMK.317/III). Delillerin ikamesi de dava ve cevap dilekçesi ile olacaktır (HMK.318). İddianın genişletilmesi ve değiştirilmesi yasağı dava dilekçesi; savunmanın genişletilmesi ve değiştirilmesi yasağı ise cevap dilekçesinin mahkemeye verilmesi ile başlayacaktır (HMK.319).

VI. DELİLLER

Denetçinin sorumluluğunu doğuran olaylar çoğunlukla maddî vakıalar şeklinde tezahür edecektir. Maddî vakıalar takdiri delillerle ve özellikle tanıkla ispat edilebilir; senetle ispat zorunluluğuna tabi değildir. Buna karşılık bir hakkın doğumu, düşürülmesi, devri, değiştirilmesi, yenilenmesi, ikrar ve itfası amacıyla yapılan hukuki işlemlerin yapıldıkları zamanki miktar ve değeri 2500 TL’yi aştığı takdirde, senetle ispatlanması gerekir.

Bunun yanında ticari davalarda mahkeme tarafların ticari defterlerinin ibrazına kendiliğinden veya taraflardan birinin talebi üzerine karar verebilir (HMK.222).

Bağımsız denetçiler mesleki bilgi yetersizliğine dayanmaları mümkün değildir¹. Zira denetçiler, gerçekleştirdikleri denetimin karakteri ve amacı nedeniyle yapacakları bilgi aktarımı açısından denetime konu meseleleri yeterli ölçüde araştırmakla yükümlüdürler². Bu çerçevede dikkat edilmesi gereken bir diğer olgu denetçinin ne denetim sözleşmesi ne de bilgi verme sözleşmesine dayalı olarak denetlenen şirketin muhasebe işlemlerinde yer alan bütün işlemleri incelemeleri kendilerinden beklenemez. Bu durumun nedeni örnekleme dayalı denetimin genel kabul görmesi ve denetimin örneklemeye dayalı olarak yapılabilmesi halidir³. Bu nedenle somut bir olay kurgusunda denetçinin bütün dürüstlük kurallarına uymasına rağmen mevcut bir hatayı farkedememiş olması mümkündür. Böyle bir durumda denetçi bakımından sadece kusurluluk değil, bir yükümlülük ihlalinin de reddedilmesi gerekecektir.

Ancak bağımsız denetçi denetim faaliyetini makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla gerçekleştirmektedir (BDY.4/I-b). Denetçilerin yükümlülüğü denetim sonuçlarına açıklamadan yeterli denetim kanıtına ulaşmış olmalarıdır. Denetim TDS çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün raporlanmasını kapsar (BDY.5/III). Yeterli denetim kanıtı toplanmadan olumlu veya olumsuz görüş verilmesi mümkün değildir. Ancak denetçi yeterli denetim kanıtı bulamadığı takdirde bu durum yaygın değilse sınırlı olumlu görüş vermeli, yaygın ise görüş vermekten kaçınmalıdır. Denetim kanıtı, denetim konusunda denetçi tarafından elde edilen ve belirlenen güvence seviyesi için yeterli ve uygun bilgi, belge ve beyanlardır (BDY.9/I). TDS’de “Bağımsız Denetim Kanıtları” başlığı altında finansal tabloların denetiminde denetim kanıtlarını nelerin oluşturduğunu ve denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmesi amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde

¹ **Nann**, Wirtschaftsprüferhaftung 45; **Winkeljohann/Hellwege**, in: Beck Bilanz-Komm. § 323 HGB, Rn.11, 110.

² **Leffson**, Wirtschaftsprüfung, 329 vd.; **Selcher**, Jahresabschlussprüfung der Kapitalgesellschaften 109; **Adler/Düring/Schmaltz**, § 317 HGB; **Ebke**, in: Münch. Komm. § 317 HGB, Rn.32.

³ **Adler/Düring/Schmaltz**, § 317 HGB, Rn. 149.

etmek için denetim prosedürlerini tasarlama ve uygulama sorumluluğu düzenlenmiştir¹. Elde edilen denetim kanıtları ve uygulanan prosedürler bağımsız denetçiler tarafından belgelendirilmek zorundadır (BDY.19/3). Bu belgelendirme TDS çerçevesinde gerçekleştirilir. “Bağımsız Denetimde Belgelendirme” standardına göre bağımsız denetçi bu belgelendirme işlemi sonucunda elde edilen çalışma kâğıtları ile denetimin genel amaçlarına, gerçeği yansıtan denetim sonuçlarına ulaşıldığı ve denetimin BDS’lere ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandığı ve yürütüldüğüne ilişkin kanıt sağlamaktadır. Uygulanan denetim prosedürlerine, elde edilen ilgili denetim kanıtlarına ve denetçinin ulaştığı sonuçlara ilişkin kayıtların tamamı denetim belgesi veya çalışma kağıdı olarak tanımlanmaktadır.

Bağımsız denetçi denetim faaliyetini standartlara uygun şekilde yürütülüp sonuçlandırdığı², özen yükümlülüğünü ihlal etmediğini³ ve denetim görevini kanuna uygun şekilde yerine getirdiğini, kusurunun bulunmadığını ancak çalışma kâğıtlarına dayanarak ispatlayabilir⁴.

VII. ZAMANAŞIMI

Bağımsız denetimde üçüncü kişinin TBK.49’da düzenlenen haksız fiilden kaynaklanan tazminat talepleri, davacının zararı ve sorumluyu öğrendiği tarihten itibaren iki ve her halükarda zararı doğuran fiilin meydana geldiği tarihten itibaren on yıllık zaman aşımı süresine tabi olacaktır. Fakat zarar doğuran fiil ceza kanunlarının daha uzun zamanaşımı uygulayacağı bir suç teşkil ediyorsa bu uzun zamanaşımı uygulanacaktır. Ceza kanunlarında öngörülen zamanaşımı süresi, kanun hükmünde belirtilen iki yıllık kısa zamanaşımı süresine uygulanacaktır (TBK.72).

Tazminat taleplerinde TTK.554’ü dayanak olarak alan üçüncü kişiler TTK.560’a göre tazminat davasını zararı ve sorumluyu öğrendiği tarihten itibaren iki ve her halükarda zararı doğuran fiilin meydana geldiği tarihten itibaren beş yıllık zaman aşımı süresinde açmalıdır. TTK.404’de ise zamanaşımı süresi olarak özel bir düzenleme

¹ BDS 500.

² Seri: X No.22, Beşinci Kısım, m.2.

³ Seri: X No.22, İkinci Kısım, m.14/III.

⁴ **Güredin** 308; **Haftacı** 92.

yapılmıştır. Buna göre denetçinin TTK.404'den kaynaklanan sorumluluğuna ilişkin talepler denetim raporunun açıklanmasından itibaren beş yılda zamanaşımına uğrayacak, öğrenmeden itibaren başlayan iki yıllık süre bu hüküm uygulamasında dikkate alınmayacaktır. Ancak her iki hüküm de de ceza zamanaşımı söz konusuysa bu düzenlemeye göre de o zamanaşımı süresi uzayabilir.

Üçüncü kişiler tazminat davalarını sözleşme benzeri sorumluluk ve güven sorumluluğuna dayanarak açma imkânına sahip bulundukları takdirde on yıllık zamanaşımı süresi bulunmaktadır (TBK.146). Ancak kanun hükmü pay sahipleri açısından bu süreyi özel bir düzenleme ile kısaltmış denetçiler ve pay sahipleri arasındaki ilişkilerden kaynaklanacak davalarda özel zamanaşımı olarak beş yıllık zamanaşımı süresi uygulanacaktır (TTK.147).

Bağımsız denetçinin sorumluluğu ile ilgili göze çarpan bir diğer zamanaşımı süresi ise bağımsız denetçinin katkısı bulunan kamuyu aydınlatma belgelerinden doğabilecek olan tazminat davalarındaki zamanaşımıdır. Buna göre SerPK.32/VI'e göre bu zamanaşımı altı aydır. Zamanaşımı başlangıcı ise SerPK.32/IV'e göre belirlenecektir.

SONUÇ

Bağımsız denetim; şirket finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, muhasebe standartlarıyla, kanunla veya sözleşmeyle belirlenen ölçütlere uygunluğunun, denetim kanıtları vasıtasıyla denetim standartlarına göre bağımsız, tarafsız ve uzman denetçiyle tespit edildiği, değerlendirildiği ve sonuçlarının rapora bağlandığı süreçtir. Bağımsız denetimle finansal tablo kullanıcılarına sunulan bilgilerin güvenilirliğinin sağlanarak kamunun aydınlatılması amaçlanmaktadır.

Finansal tabloların ve bilgilerin denetimi ile birlikte denetimin farklı işlevleri ortaya çıkmaktadır. Denetim sürecinde finansal tablolar kontrol edilmekte, finansal tabloların kontrol edileceğinin bilincinde olan bilgi sağlayıcıları hata yapmamaya özen göstermekte ve hile yapma niyetlerinden caymaktadır. Bağımsız denetçinin denetim sonunda hazırladığı denetim sonuçları ile finansal bilgi kullanıcıları bilgilendirilmekte, sunulan bilgiler bağımsız, tarafsız ve uzman denetçi eliyle tespit edildiği için finansal bilgi kullanıcılarına güvence sağlamaktadır.

Denetim sonuçları finansal bilgi kullanıcıları için büyük önem taşımaktadır. Bu kişiler alacakları kararda finansal bilgileri değerlendirirken, bilginin güvenilirliği konusunda bağımsız denetçinin vermiş olduğu olumlu veya olumsuz görüşü esas almakta ve yatırımlarını bu çerçevede gerçekleştirmektedirler. Bu sebeple denetim sonuçlarının gerçeği yansıtmadığı durumlarda finansal bilgi kullanıcılarının da büyük zararlara uğraması olasıdır. Söz konusu zararların önlenmesi ve zarar ortaya çıktığı takdirde zararların tazmini bağımsız denetçinin gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından veya denetim faaliyeti sırasındaki hukuka aykırı veya borca aykırı davranışlarından sorumlu tutulmasını gerektirmiştir.

Bağımsız denetçinin sorumluluğunun değerlendirilmesinde sorumlu kişi, bağımsız denetçi, sorumlu olunan korunacak çevre ise denetlenen şirket ve diğer finansal bilgi kullanıcıları olan menfaat sahibi üçüncü kişilerdir. Denetimin tarafı olarak değerlendirilebilecek bu kişilerden bağımsız denetçi ve denetlenen şirket aynı zamanda bağımsız denetim sözleşmesinin de taraflarını oluşturmaktadır.

Hukuki sorumlulukta sorumlu konumunda bulunan bağımsız denetçi; i) gerçek kişi niteliğini haiz denetçi veya ii) bağımsız denetim kuruluşudur. Hangi sıfatı taşıdığına bakılmaksızın bağımsız denetçi belli nitelikleri taşımalıdır. Buna göre denetçi konusunda uzman, mesleğine uygun davranışlarda bulunan, sır saklamakla ve üst düzeyde mesleki özen göstermekle yükümlü kişilerdir. Denetçi bağımsız, tarafsız ve dürüst bir denetim gerçekleştirmek zorundadır.

Denetim sözleşmesinin diğer tarafı ise denetlenen şirkettir. Denetlenen şirket kanunen denetim yükümlülüğüne tabi olduğu için denetim yaptırmak zorunda olanlar ve isteğe bağlı olarak denetim yaptıran şirketler olarak ikiye ayrılmaktadır. Bağımsız denetçinin özel kanun hükümlerinden kaynaklanan sorumluluğu zorunlu denetimle yükümlü olan şirketlerde öngörülmüştür. Bu sebeple isteğe bağlı denetimde bağımsız denetçinin sorumluluğu ancak BK.49/II, sözleşme benzeri sorumluluk veya güven sorumluluğu hallerinde mümkündür.

Denetimde dikkate alınması gereken bir diğer taraf ise menfaat sahibi üçüncü kişilerdir. Menfaat sahibi üçüncü kişiler, bağımsız denetim sonuçlarından etkilenen veya bunları alacakları kararda dikkate aldıkları için zarara uğrama tehlikesi altında bulunan kişilerdir. Menfaat sahibi üçüncü kişilerden bir kısmının korunması açıkça mevzuatça hedeflenmiştir. Mevzuatça korunması hedeflenen üçüncü kişiler pay sahipleri (TTK.554, SerPK.20/II), alacaklılar (TTK.554, SerPK.20/II), bağlı şirket (TTK.404), yatırımcılar (SerPK.10/II, 32/II, 63), mudiler (BanK.33) olarak sayılabilir. Ancak bu sıfatlara sahip olmamasına rağmen denetim sonuçlarından zarar gören kredi kurumları, müşteriler, tedarikçiler, taşeronlar, devlet ve işçiler ise diğer menfaat sahibi üçüncü kişilerdir.

Menfaat sahibi üçüncü kişilerin bağımsız denetimden zarar görmeleri çoğu zaman gerçeği yansıtmayan bağımsız denetim sonuçlarına dayanarak karar almalarından kaynaklanmaktadır. Üçüncü kişilerin aldıkları kararlara esas teşkil eden bağımsız denetim sonuçları, denetim raporu ve görüş yazılarıdır. Finansal tabloların tamamı hakkında görüş bildiren, denetim kanıtlarının TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla KGK düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluşu veya denetçi

tarafından sorumluluğu üstlenilen belge denetim raporudur. Bağımsız denetçi denetlenen finansal tablolar hakkında olumlu bir kanaatte ise denetim raporunda bunların TMS, kanun, esas sözleşmeye ve dürüst resim ilkesine uygun tutulduğu konusunda güvence vermelidir. Aksi bir kanaate sahip olan bağımsız denetçi denetim raporunda bu güvenceleri vermemeli ve uyarı yükümlülüğünü de yerine getirmelidir. Ayrıca denetim raporunun geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak düzenlenmesi, herkesin anlayabileceği açıklıkta olması, gerçeği objektif şekilde yansıtması bakımından zorunludur. Bağımsız denetçi denetim raporundaki görüşlerin özetlediği belge ise görüş yazısıdır. Denetçi görüş yazısında denetim sonuçları ile ilgili olarak olumlu, sınırlı olumlu veya olumsuz görüş bildirebilir veya görüş vermekten kaçınabilir. Ayrıca bağımsız denetim sonuçları hakkında bilgilendirme, genel kurul toplantısında bizzat denetçi tarafından, finansal tablo ve yıllık faaliyet raporlarının başlığında denetim sonuçlarının belirtilmesi şeklinde de yapılmaktadır.

Açıklanan gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarının üçüncü kişilerin kararlarına esas olabilmesi için öncelikle denetim sonuçlarının üçüncü kişilere ulaşması gerekmektedir. Bağımsız denetim sonuçlarının bir kısmı kanuni yükümlülük sebebiyle pay sahiplerine veya ilanlar yoluyla kamuya ulaştırılmaktadır. Ancak kanuni yükümlülük bulunmasa dahi denetim sonuçlarının doğrudan denetçi tarafından üçüncü kişilere ulaştırıldığı da uygulamada görülmektedir. Ancak menfaat sahibi üçüncü kişilere denetim sonuçları en fazla denetlenen şirket vasıtasıyla dolaylı şekilde ulaştırılmaktadır. Menfaat sahibi üçüncü kişilere ulaşan gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarının üçüncü kişilerin kararlarına esas alması ise zarara neden olmaktadır.

Bağımsız denetimde menfaat sahibi üçüncü kişilerin zararları kanuna, sözleşme benzeri sorumluluğa veya güven sorumluluğuna dayanılarak tazmin edilir. Bağımsız denetçinin kanundan kaynaklanan sorumluluğuna DenKHK, TTK, SerPK, BanK'da düzenlenen özel sorumluluk hükümlerine veya TBK.49'a göre başvurulabilir. Ancak kanun hükümlerine dayanarak sorumluluğa başvurulduğu durumlarda üçüncü kişilerin zararları belli şartların varlığı halinde ve belli üçüncü kişilerle sınırlı olarak tazmin edilmektedir.

Bağımsız denetçinin kanundan kaynaklanan sorumluluğunda ilk dikkat çeken hüküm DenKHK.24’de düzenlenmiştir. Hüküm KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçinin, finansal tablolar denetimi sonucunda ortaya çıkan denetim raporundan sorumluluğunu düzenlemektedir. Bu sorumluluğun gerçekleşmesi iki sorumluluk sebebinin varlığına bağlıdır. Hükümün lafzından belirtilen sebeplerin ayrı ayrı sorumluluğa neden olacağı izlenimi oluşmaktadır. Ancak bağımsız denetimin kapsamı düşünüldüğünde her iki sebebin birlikte gerçekleştiği takdirde sorumluluğun ortaya çıkacağı kabul edilmelidir. Sorumluluk sebeplerinden ilki denetim raporunun TDS’ye aykırılığıdır. Denetim raporunun TDS’ye aykırılığı uygulamada genellikle bağımsız denetçinin denetlenen şirketin TMS uygulamasında yaptığı hata ve hileleri tespit edememesinden kaynaklanmaktadır. Denetçinin görevi denetim faaliyeti sonucunda finansal tablolardaki tüm hata ve hileleri değil, önemli yanlışlıkları tespit etmektir. Böylece finansal bilgi kullanıcılarına makul bir güvence sağlayacaktır. Denetçinin denetim faaliyetinde mesleki şüphecilik göstermemesi, önemli yanlışlıkları tespit edememesi, makul güvence sağlayamaması ve mevzuatı dikkate almaması TDS’ye aykırılık oluşturmaktadır. Diğer TDS’ye aykırılık halleri ise denetlenen şirketin TMS uygulamasında yaptığı hata ve hilelerin tespit edilmesine rağmen denetim raporunda bu durumun bilerek yansıtılmaması ve denetlenen şirketin TMS uygulamasında herhangi bir hata ve hilesinin bulunmamasına rağmen denetçinin gerçeği yansıtmayan denetim raporu vermesidir.

Bu TDS’ye aykırılık durumlarında bağımsız denetçi tarafından hazırlanan denetim raporu yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler içerdiği için üçüncü kişiler de gerçeği yansıtmayan bir görünüm sunuyorsa DenKHK.24’e göre sorumluluk ortaya çıkacaktır.

Bağımsız denetçinin üçüncü kişiye karşı sorumluluğunun düzenlendiği önemli kanun hükümlerinden ikisi TTK’da bulunmaktadır. Bağımsız denetçinin kanuni görevlerinin yerine getirilmesindeki kusurlu davranıştan kaynaklanan zararlarda TTK.554 hükmü, denetçinin dürüst, tarafsız denetim yapma ve sır saklama yükümlülüklerini ihlalinden kaynaklanan zararlarda TTK.404 hükmü uygulanacaktır. Hukukumuzda hakim olan görüş TTK.554 hükmünün genel sorumluluk hükmü, TTK.404 hükmünün ise özel sorumluluk hükmü olduğu yönündedir. Bu görüş

doğrultusunda TTK.404 hükmü öncelikle uygulanacaktır. Ancak özel sorumluluk hükmü olarak nitelenmesine rağmen TTK.404'ün "dürüst" denetim yapma yükümlülüğünün MK.2 kapsamında değerlendirilmesi hükmün kapsamının genişlemesine ve genel bir sorumluluk hükmüne dönüşmesine sebep olmaktadır. Hükmün mehası § 323 HGB uygulaması da hükmün genel sorumluluk hükmü olduğı yönündedir. Bu sebeple hüküm sır saklama yükümlülüğünü ihlalle sınırlandırılmalıdır. TTK.404'de koruma çevresinde bulunan üçüncü kişi bağılı şirkettir. Bağılı şirket hakim şirketin denetlenmesinde denetçinin bilgi alma hakkı kapsamında elde edeceği şirket sırlarının açıklanması durumunda bu korumadan yararlanabilecektir.

Genel sorumluluk hükmü niteliğindeki TTK.554'de üçüncü kişiler açısından öngörülen koruma sadece pay sahipleri ve alacaklılar için geçerlidir. Sorumluluğun gerçekleşmesi için denetçinin kanuni görevlerini yerine getirmesinde kusurlu davranmış olması gerekir. Denetçinin en önemli kanuni görevi denetim faaliyetidir. Bu kapsamda denetçi TMS'ye, kanuna, esas sözleşmeye ve dürüst resim ilkesine uygunluk denetimi yapacaktır. Denetimin TDS'ye göre, KGK'nın belirlediğı esaslara, mesleki etik ve gerekliliğe uygun, özenli bir şekilde gerçekleştirilmesi gereklidir. Bunlara aykırılık gerçeğı yansıtmayan denetim sonuçlarına yansıdığında menfaat sahibi pay sahipleri ve alacaklılar açısından zarara neden olabilir. Bunun dışındaki kanuni görevlerin ihlali de denetçinin sorumluluğunu gerektirmekle birlikte üçüncü kişilere karşı etkileri çok sınırlıdır. Ancak denetlenen şirket bu görevlerin yerine getirilmemesi sebebiyle zarara uğradığında ve bunu tazmin ettirmedeğinde zararın yansımasıyla üçüncü kişilerin de zararına sebep olabilir. Bunlar denetçinin genel kurula katılmaması, çalışma kağıtlarını saklamaması, denetim sözleşmesinin feshinde genel kurula rapor sunulmaması, görüş ayrılıklarında mahkemeye başvurulmaması olarak sayılabilir. Ancak denetçinin kanuni görevleri bu sayılanlarla sınırlı değildir. Diğer kanunlarda da denetçiye verilen görevler bu kapsamda sorumluluk sebebi olarak değerlendirilir.

SerPK kapsamındaki bağımsız denetim faaliyetlerinden kaynaklanan denetçi sorumluluğı da özel hükümlerle düzenlenmiştir. Bağımsız denetçinin izahnameden kaynaklanan sorumluluğı (SerPK.10/II), kamuyu aydınlatma belgelerinden kaynaklanan sorumluluğı (SerPK.32/II) atıf yoluyla SerPK kapsamında denetim yapan denetçilerin genel sorumluluk hükmü olan SerPK.63'de düzenlenmiştir. Bu kapsamda mevzuata

aykırı olan ve yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgi ve kanaatler içeren denetim sonuçlarından SerPK ile korunması hedeflenen yatırımcıların zarar görmesi durumunda bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğuna başvurulabilir. Bağımsız denetçinin BanK kapsamındaki faaliyetlerinden kaynaklanan zararlardan üçüncü kişiye karşı sorumlu olduğuna yönelik özel düzenleme ise BanK.33’de yapılmıştır.

Denetim sonuçlarından zarar görenlerin korunmasını öngören özel kanuni düzenlemelere rağmen üçüncü kişilerin ancak bir kısmı özel bir korumaya sahiptir. Özel kanun hükmüyle korunamayan üçüncü kişilerin başvurabileceği bir diğer kanuni koruma ise TBK.49’da düzenlenen haksız fiildir. Gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından zarar gören üçüncü kişilerin zararları, vücut bütünlüğüne ve eşyaya verilen zararlardan olmayıp diğer zararlardan saf malvarlığı zararıdır. Objektif hukuka aykırılık teorisine göre saf malvarlığı zararlarının TBK.49/I’e göre hukuka aykırılık olarak kabul edilebilmesi ancak özel bir koruma normu ile korunmasına bağlıdır. Yukarıda özel kanun hükümlerinde belirtilen koruma hükümleri özel koruma normu olarak değerlendirilerek TBK.49/I’e göre hukuka aykırılıktan dolayı haksız fiil hükümlerine başvurulabilir. Ancak koruma normları sadece bunlarla sınırlı değildir. Ceza kanununda bağımsız denetçinin yaptığı faaliyetler suç teşkil ediyorsa ve üçüncü kişiler bunun mağduru iseler bu hükümlerde koruma normu olarak kabul edilecektir. Böyle bir koruma normunun bulunmadığı durumlarda ise TBK.49/I’e göre hukuka aykırılığın ileri sürülmesi mümkün değildir. Menfaat sahibi üçüncü kişilerin tamamını koruma altına alan özel bir koruma ise bulunmamaktadır. Hukuka aykırılık dışında bir diğer haksız fiil sorumluluğu sebebi ise kasten ahlaka aykırı davranışla zararın gerçekleştirilmesidir. Bu durumda zararlar arasında bir ayırım yapılmaz ve saf malvarlığı zararı da bulunsa, ahlaka aykırı bir şekilde kasten zararına hareket edilen üçüncü kişinin TBK.49/II’ye dayanarak zararları tazmin edilebilir. Ancak üçüncü kişiler açısından bağımsız denetçinin kastının ispatındaki güçlük bu yola başvurmayı zorlaştırmaktadır.

Kanuna dayanan normlar dışında üçüncü kişinin zararının tazmin edilmesinde başvurulabilecek bir diğer imkân sözleşme sorumluluğudur. Özellikle bağımsız denetim sözleşmesinden etkilenen üçüncü kişi olarak kabul edilen alacaklılar ve pay sahiplerinin doğrudan zararlarının tazmini taleplerinde sözleşmenin etkilerinin pay sahipleri ve alacaklıları da koruyacak şekilde genişleyebileceği ve bu şekilde sözleşmeden

kaynaklanan taleplerin ileri sürülebileceği kabul edilmektedir. Ancak bu aşamada sözleşmenin nisbiliği ilkesinin karşımıza çıkmaktadır. Sözleşmenin nisbiliğinin aşılması kural olarak mümkün değildir. Ancak bağımsız denetim sözleşmenin ihlalden doğan üçüncü kişiye ait zararların haksız fiil hükümlerine göre tazmin edilemediği veya bu imkâna sahip olunmakla birlikte, bu hükümlere dayanmanın sözleşme sorumluluğu hükümlerine göre daha elverişsiz şartlar sunmasının açık bir hakkaniyete aykırılık olarak değerlendirildiği durumlarda nisbilik ilkesinin aşılması için belli görüşler ileri sürülmektedir. Bu görüşlerden ilki bilgi verme sözleşmesi görüşüdür. Bu görüşe göre bilgi veren bağımsız denetçi ve üçüncü kişi arasındaki sözleşme açıkça ifade edilmemesine ve böyle bir irade bulunmamasına rağmen zımnen kurulmaktadır. Görüşün uygulanabilmesi için farazi sözleşme ve doğrudan doğruya temas koşulları gerçekleşmelidir. Ancak bağımsız denetim faaliyetinde üçüncü kişiler ve bağımsız denetçi arasında doğrudan doğruya bilgi vermenin çok istisnai olması, bu görüşün uygulanmasını sınırlandırmaktadır.

Bir diğer önemli sözleşme benzeri sorumluluk görüşü de üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşmedir. Bu görüşe göre denetlenen şirketin yakınında ve etkisi altında bulunan üçüncü kişinin zararının tazmini için kanuni düzenlemeye ihtiyaç bulunmamaktadır. Zira bağımsız denetçinin denetim sözleşmesini ihlal etmesi ve üçüncü kişinin alacaklının koruma alanı içinde bulunması sözleşme sorumluluğunun uygulanması için yeterlidir. Üçüncü kişiyi koruyucu etkili sözleşme, dürüstlük kuralına dayanarak hâkimin yarattığı hukuk olarak kabul edilmekte ve ihlal edilen sözleşmenin, kanunun tamamlaması ile zarar gören üçüncü kişinin tazmin talebinde bulunabilecekleri savunulmaktadır. Görüşün üçüncü kişiye uygulanabilmesi için; i) üçüncü kişinin edime yakınlığı, ii) üçüncü kişinin sözleşmenin koruma alanına dâhil olması, iii) borçlunun koruma alanını öngörebiliyor olması iv) üçüncü kişinin başka bir hukuki yoldan aynı ölçüde korunmasının mümkün olmaması gerekmektedir. Özellikle korunması mevzuatça hedeflenen ve sözleşmede korunacağı belirtilen üçüncü kişiler bu görüş doğrultusunda korunabilir. Bu koşulların en yoğun şekilde gerçekleştiği üçüncü kişiler denetlenen şirketin pay sahipleri ve alacaklılardır. Diğer üçüncü kişiler açısından da somut olayda sorumluluğun doğması mümkündür.

Üçüncü kişinin zararını tazmin görüşü, bağımsız denetim faaliyetinden zarar görenlerin yararlanabileceği bir sözleşme benzeri sorumluluk halidir. Bu görüşe göre kendi dışlarında kurulmuş bir sözleşmenin edasında belli bir yakınlık içinde bulunan ve denetim ilişkisinin niteliği gereği bağımsız denetçinin edasına bağlı olan tehlikeleri denetlenen şirket kadar hisseden üçüncü kişi, zarara uğradığı takdirde haksız fiil sorumluluğuna başvurma imkânı yoksa veya sözleşme sorumluluğuna başvurma onlar açısından daha avantajlı ise zararları tazmin edilmelidir. Kanaatimizce üçüncü kişinin zararının tazmini görüşü ancak zararın yer değiştirdiği durumlarda istenebilir. Bunun şartı denetim sonuçlarından denetlenen şirketin zarar görmemesine rağmen, denetlenen şirketin maruz kaldığı tehlikeleri yakinen yaşayan üçüncü kişilerin zarar görmesidir.

Culpa in contrahendo sorumluluğunda üçüncü kişinin korunmasını sağlayan görüşlerdendir. Bu görüşe göre üçüncü kişinin güveni, denetlenen şirketle benzer konumda bulunmasından kaynaklanmamakta, bilakis bilgi veren bağımsız denetçinin üçüncü kişinin zararına olabileceğini öngörerek denetlenen şirketin menfaatine uygun davranması ve bağımsız bir görüşme yardımcısı gibi hareket etmesi sebebiyle korunmaktadır. Denetlenen şirketin yardımcısı gibi hareket eden bağımsız denetçinin üçüncü kişi üzerinde yarattığı güven ve verdiği bilginin üçüncü kişi ile denetlenen şirket arasındaki sözleşmenin kurulmasını kolaylaştırması bağımsız denetçinin ortaya çıkan zarardan dolayı culpa in contrahendodan sorumluluğunu gerektirmektedir. Böyle bir durum genellikle üçüncü kişi ve bağımsız denetçi arasında doğrudan doğruya teması gerektirir. Ancak doğrudan temas bulunmasa dahi denetçinin açıkça kamuya yönelmiş beyanlarından kaynaklı zararlarda bu sorumluluğun kapsamına girmektedir.

Zarar gören üçüncü kişilerin başvurabileceği hukuki dayanaklardan biri de güven sorumluluğudur. Bağımsız denetimde ortaya çıkan güven sorumluluğu bilgi vermeden kaynaklanmaktadır. Hukuki işlem alanında, davranışları ile güven sağlayan ve bilgi veren kişi ile üçüncü kişi arasında meydana gelen edim yükümünden bağımsız kanuni borç ilişkisinin ihlali durumunda ortaya çıkan sorumluluğa güven sorumluluğu denir. Bu ihlal sebebiyle ortaya çıkan üçüncü kişinin güven zararı tazmin edilmelidir. Güven sorumluluğu yaklaşımı ile üçüncü kişiye karşı sorumlulukta yaşanan sorunların doktrin ve uygulamada çözüm odaklı bir biçimde ele alındığı, somut olayda güven sorumluluğunun gerekli olduğu sonucuna varılırsa, hukuksal açıdan gerekçelendirmenin

arka plana itildiği görülmektedir. Ancak sorumluluğun öngörülebilmesi bağımsız denetçi ile üçüncü kişi arasında özel bağlantı, güven ilişkisi, hukuki işlem alanına katılma ve öngörülebilirlik koşullarının gerçekleşmesine bağlıdır.

Bağımsız denetçinin hukuki dayanaklarında öngörülen yükümlülüklerin ihlali sonucunda üçüncü kişinin doğrudan zarar görmesi sonucunda sorumluluk ortaya çıkacaktır. Üçüncü kişilerin dolayısıyla zarar gördüğü durumlarda üçüncü kişilerin talep hakkı sadece zarar gören denetlenen şirketin pay sahibi ve alacaklıları bakımından öngörülmüştür. Yansıma zarar bu durumda TTK.555, 556'ya göre tazmin edilebilir.

Ancak zararın tazmini için başvurulabilecek hukuki dayanaklara göre denetlenen şirketin kusurunun bulunması genel bir koşuldur. Ancak DenKHK.24 hükmünde açıkça kusurun aranmamış olmasının tartışılması ve kusursuz sorumluluk ihtimalinin gözönünde tutulması gereklidir. Aynı durum SerPK'daki ve BanK'daki denetçinin sorumluluk hükümleri açısından da geçerlidir.

Bağımsız denetim sonuçlarından zarar gören üçüncü kişiler, yükümlülüklerin ihlali, zarar, kusur ve bunlar arasında illiyet bağı bulunduğu takdirde zararlarının tazmini bakımından dava hakkına sahiptir.

Gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarından dolayı üçüncü kişilerden alacaklılar ve pay sahipleri TTK.554'e göre öncelikle uygulanacak olan DenKHK.24 hükmüne dayanarak zararlarının tazminini isteyebilirler. Ancak DenKHK.24 hükmünde korunacak üçüncü kişi çevresi konusunda açık bir sınırlama bulunmamasına rağmen, normun koruma amacı teorisine göre bu hükümden mevzuatça korunması hedeflenen üçüncü kişiler yararlanabileceğinden alacaklılar ve pay sahipleri zararlarını bu hükme dayanarak talep edebilir. Bu alacaklılar ve pay sahipleri, denetim sonuçlarına dayanarak bu sıfatı kazanan yeni pay sahibi ve alacaklılar da olabilir.

SerPK kapsamındaki denetçinin sorumluluğunda ise dava hakkına sahip olan üçüncü kişiler yatırımcılardır. Mudiler ise bankacılık faaliyetinden zarar görme olasılığı en yüksek olan ve BanK.33 kapsamında korunması hedeflenen kişiler olarak dava hakkına sahiptir.

Gerçeği yansıtmayan denetim sonuçları dışında kalan denetçinin kanuni görevlerini yerine getirmesindeki kusurlu hareketinden zarar gören pay sahipleri ve alacaklılar TTK.554'e dayanarak zararlarının tazminini talep edebilirler. TTK'daki özel sorumluluk hükmü olan TTK.404'e dayanarak zararının tazminini dava edebilecek üçüncü kişi ise sır saklama yükümlülüğünün ihlali durumunda bağlı şirketlerdir.

Buradaki özel kanun hükümlerinden yararlanma imkanı olmayan üçüncü kişiler ise TBK.49'a göre koşulları bulunduğu takdirde zararlarını tazmin ettirebilme imkanına sahiptir. Kanun hükümleriyle üçüncü kişilerin korunamadığı ya da diğer hukuki dayanaklara nazaran sınırlı bir korumanın sağlandığı durumlarda ise üçüncü kişiler sözleşme ve güven sorumluluğuna başvurarak zararlarının tazminini dava edebilir.

Bağımsız denetçinin sorumluluğunda davalı bağımsız denetçidir. Ancak kusurlarının varlığı halinde bağımsız denetçi yardımcıları, bağımsız denetim kuruluşunun yasal temsilcileri de davalılar arasına girebilir. Ayrıca denetçiler açısından mesleki sorumluluk sigortası yapılması bir zorunluluk olarak öngörüldüğünden sigortacı da dava edilebilir.

KAYNAKÇA

Abolfathian-Hammer, Rosmarie: Das Verhältnis von Revisionsstelle und Revisor zur Aktiengesellschaft, Bern 1992.

Adler/Düring/Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubLG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, 5. Aufl.: 1987.

Akgündüz, Ahmet: Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Sayıştay (Divan-ı Muhasebat), Osmanlı Araştırmaları Vakfı Yayınları, İstanbul 2012.

Akın, Murat Yusuf, Şirketler Hukukunda ve Özellikle Anonim Şirketlerde Pay Sahibinin Sadakat Borcu, İstanbul 2002.

Akkanat, Halil: Türk Medeni Hukukunda İyiniyetin Korunması, İstanbul 2010.

Aksoy, Tamer: Tüm Yönleriyle Denetim, AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma, C. I, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2006.

Akyol, Şener: Dürüstlük Kuralı ve Hakkın Kötüye Kullanılması Yasağı, İstanbul 1995.

Alıcı, Yaşar: Bankacılık Kanunu Şerhi. Ankara 2007.

Alışkan, Murat: Türk Ticaret Kanunu'na Göre Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın Anonim Şirketleri Denetlemesi Ve İlgili Fesih Davaları, 1. Baskı, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2007.

Altenburger, Peter C.F.: Die zivilrechtliche Haftung des Architekten für Vermögensschäden Dritter, Münster 1996.

Altop, Atilla, Bankanın İvazsız Olarak Müşterisi Olmayan Üçüncü Kişilere Verdiği Hatalı Banka Bilgilerinden Sorumluluğu (Banka Bilgisi).

Ansay, Turgut: Anonim Şirketlerde Murakebe Yolları, BATIDER 1961 C.1 S.1.

Antalya, O. Gökhan: 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'na Göre Borçlar Hukuku Genel Hükümler, C. 1 Beta Basım. İstanbul 2012.

Aral, İrem: Türk Hukuku ve Avrupa Birliği Direktifleri Uyarınca Hayat Dışı Sigorta Şirketlerinin Denetimi, İstanbul 2010.

Arı, Zekeriyya: “Alacaklı Veya Ortakların Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerine Karşı Doğrudan Zararlar Nedeniyle Açılacak Davalarda Zamanaşımını”, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, <http://www.erzincan.edu.tr/birim/?git=11> (Erişim Tarihi: 09.05.2015).

Arı, Zekeriyya: Anonim Şirketlerde Denetçi Sorumluluğunun Sınırlanması, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2012.

Arkan, Sabih: Halka Açık Anonim Ortaklıklar Özellikleri ve Dış Denetimleri, Ankara: 1976 (Dış Denetim).

Armbrüster, Christian: Drittschäden und vertragliche Haftung, Zeitschrift für juristische Ausbildung und Praxis, 1993, 84, 91.

Arsılanlı, Halil: Anonim Şirketler I, Umumi Hükümler, 3. Baskı, İstanbul: 1960.

Ataman Akgül, Başak: Türk Denetim Kurumları, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2000.

Atamer, Yeşim: Haksız Fiillerden Doğan Sorumluluğun Sınırlandırılması, Özellikle Uygun Nedensellik Bağı ve Normun Koruma Amacı Kuramları, İstanbul 1996.

Attwood, Frank A./ **de Paula**, F. Clive, Auditing: Principles and Practice, 15. Bası, Londra, Pitman Publishing, 1976.

Ayoğlu, Tolga: “İzahnameden Doğan Sorumluluk” İsviçre Borçlar Kanunu'nun İktisabının 80. Yılında İsviçre Borçlar Hukuku'nun Türk Ticaret Hukuku'na Etkileri, İstanbul 2009, s.642.

Aytaç, Zühtü, Anonim Ortaklık Denetçisinin Sır Saklama Yükümlülüğü, Batider, C. X, Yıl: 1979.

Baetge, Jörg / **Kirsch**, Hans-Jürgen / **Thiele**, Stefan: Bilanzen, 8. Baskı, 2005.

Baettig, Kurt: Die Verantwortlichkeit der Kontrollstelle im Aktienrecht, Winterthur: 1976.

Bahtiyar, Mehmet: Ortaklıklar Hukuku, 7. Baskı, İstanbul 2012.

Bakır, Mehmet: Denetim, Rize: Akademisyen Yayınevi, 2003.

Balcı, Ramazan/**Sırma**, İbrahim: Ticaret ve Ziraat Nezareti Memalik-i Osmaniye’de Osmanlı Anonim Şirketleri, İstanbul: Ekonomik ve Sosyal Tarih Yayınları, 2012.

Ballerstedt, Kurt: Zur Haftung für culpa in contrahendo bei Geschäftsabschluss durch Stellvertreter, AcP 151, 1950/51, s.501 vd.

Bärtschi, Harald: Verantwortlichkeit im Aktienrecht, Zürich 2001.

Baumann, Max: Schweizerisches Zivilgesetzbuch, Zürich 1998.

Baygın, Cem: Culpa in Contrahendo Sorumluluğu ve Amerikan Hukukundaki Uygulaması, AÜEHFD, 2000, C.IV, S.12.

Bearbeiter, Guhl / **Koller** Alfred / **Schnyder** Anton K. / **Druey**, Jean Nicolas: Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. Aufl., Zürich: 2000.

Beat, Schönenberger: Haftung für Rat und Auskunft gegenüber Dritten, Basel: 1999.

Bentram, Steiner: Der Prüfungsbericht des Abschlussprüfers, 1990.

Berger, Bernhard: Zur Unterscheidung zwischen Rechtsscheinhaftung und Vertrauenshaftung, recht 2002, 2001-220.

Bernd Erle: Der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers, 1990.

Bertschinger, Urs: Arbeitsteilung und aktienrechtliche Verantwortlichkeit, Zürich 1999.

Bertschinger, Urs: Wirtschaftsprüfung Corporate Governance, ST 2000, (Corporate Governance).

Bilgili, Fatih/Demirkapı, Ertan: Şirketler Hukuku, 9. Basım, Bursa 2013, 414; Mehmet Bahtiyar, Ortaklıklar Hukuku, 7. Baskı, İstanbul 2012.

Bilgili, Fatih: Yeni Gelişmelerle İsviçre ve Alman Hukuklarında Anonim Ortaklıkların Organlarının Davranışlarından Dolayı Üçüncü Kişiler Karşısındaki Sorumluluğu ve Organların Tazminat Borcu, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2004.

Birsel, Mahmut T.: Anonim Şirketlerde Murakabe Uzmanının Önemi ve Yeminli Hesap Mütchassısı Mesleği, Ticaret ve Banka Hukuku Haftası 1959.

Bosch, Ulrich: Expertenhaftung gegenüber Dritten- Überlegungen aus der Sicht der Bankpraxis, in: ZHR 163 (1999), 274 vd.

Bossard, Ernst: Die Abschlussprüfung in der Entwicklung des Aktienrechts, in: Boemle Max u.a (Hrsg.), Lebendiges Aktienrecht, FS Bürgi Wolfhart F., Zürich 1971, 23-37.

Boyle, Paul: Başarılı Bir Sermaye Piyasasında Dış Denetimin Önemi, Para ve Sermaye Piyasası Dergisi, Mayıs 1987, S.99.

Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, 5. Baskı, İstanbul 2010.

Böckli, Peter: Corporate Governance auf Schnellstrassen und Holzwegen, ST 2000, (Corporate Governance).

Böckli, Peter: Neuerungen im Verantwortlichkeitsrecht für die Revisionsstelle, 1994.

Böckli, Peter: Revision des Aktienrechts, SJZ 1984. 257-268.

Böckli, Peter: Schweizer Aktienrecht, Basel, 3. Auf., 2005 (Aktienrecht).

Böckli, Peter: Verantwortlichkeit der Organmitglieder: Hürdenlauf der direkt Geschädigten, in: Baer Charlotte M. (Hrsg.), Aktuelle Fragen zur aktienrechtlichen Verantwortlichkeit, Bern: 2003 (Verantwortlichkeit).

Brehm, Ronald: Schweizerisches Zivilgesetzbuch, Das Obligationenrecht, Bd. VI, 1. Abteilung, Allgemeine Bestimmungen, 3. Teilbd., 1. Unterteilbd. Die Entstehung durch unerlaubte Handlungen, Komm. Zu Art. 41-61 OR, 2. Überarbeitete Aufl., Bern 1998.

Bürger, Peter: Rechtsfragen zur Bankauskunft, Bochum 1988.

Bürgi, Wolfhart F.: Vorbem. Zu Art. 698-798 OR und Kommentar zu Art. 728 und 729 OR, Zürcher Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Bd. V: Obligationenrecht, 5. Teil: Die Aktiengesellschaft, Art. 698-798. Zürich 1969, (ZK-Bürgi).

Büyüksalvarcı, Bezirci, Uz, Güven, “Records Of Kadi” Fundamental Of Accrual Accounting: A Research About Konya During The Year “1848” (Hegira 1264), 12 th World Congress of Accounting Historians, İstanbul, 2008.

Canaris, Claus-Wilhelm: Die Vertrauenshaftung im Lichte der Rechtsprechung des BGH, in: 50 Jahre Bundesgerichtshof, München 2000, (Rechtsprechung), 129-197.

Canaris, Claus-Wilhelm: in: Staub HGB-Grosskommentar, 4. Aufl., Bankvertragsrecht, Berlin/New York 1988.

Canaris, Claus-Wilhelm: Bankvertragsrecht, 3. Aufl. Erster Teil, Berlin: 1988.

Canaris, Claus-Wilhelm: Die Reichweite der Expertenhaftung gegenüber Dritten, ZHR 163 (1999) 206 vd.

Canaris, Claus-Wilhelm: Die Vertrauenshaftung im deutschen Privatrecht, München 1971.

Canaris, Claus-Wilhelm: Schutzwirkungen zugunsten Dritter bei “Gegenläufigkeit” der Interessen, JZ 1995, 441-446.

Castan, Edgar: Rechnungslegung der Unternehmung, 3. Baskı 1990.

China Audit Society, China Audit Society, “History and Development of State Audit in China,” State Audit and Accountability, 1999, s.254-259.

Çağa, Taha: Özel Hüküm Genel Hükümü Daima Bertaraf Eder Mi?, Türkiye Barolar Birliği Dergisi 1991/3.

Çam, Muzaffer: Bağımsız Denetim ve Sorumluluk, Vergi Dünyası, S.170, Ekim 1995, s.12.

Çamoğlu, Ersin: Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin İbrasının Sorumluluk Davalarına Etkisi, İHFM 1971, Sayı 1-4, s.345.

Çelik, Aytekin: Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, Ankara: Seçkin Kitabevi, 2005.

Çıtak, Nermin: “Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı.91, 2009, s.87.

Çömlekçi, Ferruh: Muhasebe Denetimi, Eskişehir: 2001.

Dahm, Henning: Die dogmatischen Grundlagen und tatbestandlichen Voraussetzungen des Vertrages mit Schutzwirkung für Dritte, Köln 1988.

Damm, Reinhart: Entwicklungstendenzen der Expertenhaftung, JZ 1991, 373-385.

Dammann, Reinhard: Die Einbeziehung Dritter in die Schutzwirkung eines Vertrages, München 1990.

Defliese, Philip L./**Jaenicke**, Henry R./ **Sullivan**, Jerry D./ **Gnospeilius**, Richard A.: Montgomery’s Auditing, 10. Bası: Wiley& Sons, 1984.

Delco, Fabio: Die Bedeutung des Grundsatzes von Treu und Glauben beim Ersatz reiner Vermögensschäden, Zürich 2000.

Demircioğlu, Huriye R.: Güven Esası Uyarınca Sözleşme Görüşmelerindeki Kusurlu Davranıştan Doğan Sorumluluk, Ankara 2009.

Demirel, Savaş/ **Erek**, İsmail Cengiz /**Çetin**, Mine: “Denetim Standartlarının Önemi” Dış Denetim, Ocak-Şubat-Mart 2011.

Deschenaux, Henri/**Tercier**, Pierre (Çeviren: **Özdemir**, Salim): Sorumluluk Hukuku, Ankara 1983.

Dickes, Claus: Der Vertrag mit Schuttwirkung für Dritte in den Fällen der Auskunftshaftung, Mainz 1992.

Dinç, Ahmet/**Sayın**, Fatih Mehmet/**Halow**, Niyaz Myrat: Türkmenistan Kaynaklarına Göre Büyük Selçuklu İmparatorluğunda Devlet Ve Ekonomi; Prof. Dr. Enver Konukçu Armağanı, 2012, s.110 vd.

Domanıç, Hayri: Türk Ticaret Hukukuna Göre Anonim Şirketlerin Kuruluşundan Doğan Hukuki Sorumluluk, İÜHF Yayınları 1964, s.54.

Druey, Jean Nicolas: Der Revisor als Batzenzahler, in: Herting Gerard (Hersg.), Le fonctionnement des societes et le respect des regles, Colloque Hirsch Alain, Zürich 1996, 139-160.

Druey, Jean Nicolas: Entscheidbesprechung, SZW 1995 93-97.

Druey, Jean Nicolas: Information als Gegenstand des Rechts, Zürich/Baden-Baden 1995.

Dural, Fatih: Bağımsız Dış Denetim Olgusu Açısından 3568 Sayılı Meslek Yasasının Değerlendirilmesi ve Türkiye’de Denetim Hizmetlerini Yürütecek Kadrolar, Para ve Sermaye Piyasası Dergisi, Şubat 1990.

Durey, Jean Nicolas: Das neue Rechnungslegungs-Revisionsgesetz RRG, Unterlagen zum Seminar der HsG Weiterbildungsstufe vom 9. März 1999, St. Gallen 1999, (Publizität).

Ebke, Werner F.: Abschlussprüfer, Bestätigungsvermerk, Drittschutz, JZ 1998.

Ebke, Werner F.: Abschlussprüferhaftung im internationaler Vergleich, in: von Westphalen Friedrich/Sandrock Otto (Hrsg), FS Trinkner Reinhold, Heidelberg 1995, 493-524.

Ebke, Werner F.: Die Revision aus schweizerischer und europäischer Sicht: Der Umfang der Prüfungspflichten der Revisionsstelle (2. Teil), ST 1993, (Umfang).

Ebke, Werner F.: Die zivilrechtliche Verantwortlichkeit der wirtschaftsprüfenden, steuer- und rechtberatenden Berufe im internationalen Vergleich (Verantwortlichkeit), Karlsruhe: Müller Jur. Vlg. C.F., 1999.

Ebke, Werner F.: Wirtschaftsprüfer und Dritthaftung, Bielefeld: 1983 (Wirtschaftsprüfer).

Eggmann Irene C.: Die aktienrechtliche Verantwortlichkeit der Revisionsstelle bei der Abschlussprüfung, Zürich: 1997.

Engel, Pierre: Traite des obligations en droit suisse, 2. Aufl. Bern 1997.

Erdoğan, Melih: Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları 2006.

Eren, Fikret: 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanununa Göre Hazırlanmış Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 14. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınevi 2012.

Federmann, Rudolf: Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 11. Baskı, 2000.

Fellmann, Walter: Neuere Entwicklungen im Haftpflichtrecht, Aktuelle juristische Praxis (Lachen) 1995.

Fischer, Willi: Dritthaftung für falsche freiwillige Auskünfte, ZVglRWiss 1984, 1-31.

Flühmann, Caroline: Haftung aus Prüfung Und Berichterstattung gegenüber Dritten, Bern 2004.

Forstmoser Peter/**Meier-Hayoz** Arthur/**Nobel**, Peter: Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996.

Forstmoser, Peter: Die Verantwortlichkeit der Organe – von der Willkür zur Berechenbarkeit?, ST 1991, 536-541..

Forstmoser, Peter: Verantwortlichkeit des Revisors nach Aktienrecht, Zürich 1997.

Förschle, Gerhart: in: Beck Bilanz-Kommentar, 9.Aufl. 2013.

Frick, Emil: Der unmittelbare und der mittelbare Schaden im Verantwortlichkeitsrecht der Aktiengesellschaft, Zürich, 1953.

Gasser, Urs: Kausalität und Zurechnung von Information als Rechtsproblem, Bamberg 2001.

Gauch, Peter/**Sweet**, Justin: Delikshaftung für reinen Vermögensschaden, in: Forstmoser Peter u.a (Hrsg), FS Keller Max, Zürich 1989, 117-140.

Gernhuber, Joachim: Drittwirkungen im Schuldverhältniss Kraft Leistungsnähe, Zur Lehre von den Verträgen mit Schutzwirkung für Dritte Festschrift für Arthur Nikisch, Tübingen 1958, s.249 vd.

Geuer, Caroline: Das Management des Haftungsrisikos der Wirtschaftsprüfer: 1994.

Gezder, Ümit: Türk/İsviçre Hukukunda Culpa in Contrahendo Sorumluluğu, İstanbul 2009.

Glanzmann, Lukas: Verantwortlichkeitsklage unter Corporate-Governance-Aspekten, ZSR 2000 II.

Gonzenbach, Rainer: Culpa in contrahendo im schweizerischen Vertragsrecht, Bern 1987.

Gottwald, Peter: Haftung für Auskunft und Gutachten gegenüber Dritten: England, Deutschland, Schweiz, Genf 1994.

Gower L.C.B.: The Principles of Modern Company Law, London: 1969.

Gözler, Kemal: Kanun Hükmünde Kararnamelerin Hukuki Rejimi, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000.

Groner, Roger/**Vogt**, Hans-Ueli: Zur Haftung der Revisionsstelle gegenüber Investoren, BGE 4C. 13/1997 vom 19.12.1997 = Pra 87: Zeitschrift für juristische Ausbildung und Praxis, Bern: 1998, 257-264.

Gücenme, Ümit Sermaye Piyasasında Denetim Aşamaları, Para ve Sermaye Piyasası Dergisi, Yıl: 8, S. 89, Temmuz 1986.

Gücenme, Ümit/ **Poroy.Arsoy**, Aylin: “Türkiye’de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi” Mali Çözüm, 17. Dünya Muhasebe Kongresi Özel Sayısı, Kasım 2006.

Gücenme, Ümit: Mali Tablolar Analizi ve Enflasyon Muhasebesi, Aktüel Yayınları, s. 30, İstanbul, 2005.

Gücenme, Ümit: Ülkemizde Kamunun Aydınlatılması, Yaklaşım, Yıl: 5 S. 49, Ocak 1997.

Gürbüz, Hasan: Muhasebe Denetimi, 4. Baskı, İstanbul 1995.

Güredin, Ersin: Denetim ve Güvence Hizmetleri, 13. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi 2010.

Gürpınar, Damla: Sözleşme Dışı Yanlış Tavsiyede Bulunma, Öğüt veya Bilgi Vermeden Doğan Hukuki Sorumluluk, İzmir; Güncel Yayınevi, 2006.

Haftacı, Vasfi: Muhasebe Denetimi, 2. Baskı, Kocaeli: Umutepe Yayınları, 2011.

Hauser, Harald: Jahresabschlussprüfung und Wirtschaftskriminalität 2002.

Helbling, Carl: Revisions- und Bilanzierungspraxis, 3. Aufl., Bern/Stuttgart 1992.

Helvacı, Mehmet: Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğu, İstanbul 1995.

Heukamp, Wessel: Abschlussprüfer und Haftung, Köln, 2000.

Hirsch, Ernst E.: Türk Ticaret Kanunu'n Esaslarına Göre Ticaret Hukuku, Çev. Galip Mustafa, Cihan Matbaası: 1935.

Honsell, Heinrich: Liability of Professional Advisors under Swiss and German Law, in: Vogt Nedim P. U.a. (Hrsg.), The international practice of law, FS Bar Thomas/Karrer Robert, Basel 1997, 87-107.

Honsell, Heinrich: Schweizerisches Haftpflichtrecht, 2. Auf. Zürich 1996.

Hopt Klaus J./**Merkt** Hanno/**Baumbach**, Adolf/**Roth**, Markus: Handelsgesetzbuch, München 2012.

Hunziker, Arthur: Neuerungen in der Stellung und Verantwortlichkeit der Organe, in Helbling Carl (Hrsg.) Rechtliche und betriebswirtschaftliche Aspekte der Aktienrechtsreform, Zürich 1984, 89-108.

Hunziker, Arthur: Pflichterfüllung und Pflichtverletzung der Kontrollstelle, in: Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer, Rechtsgrundlagen und Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers, Zürich 1980.

Huser, Patrick A.: Anlegerschutz durch Unternehmenspublizität, Zürich 1994

Hüffer, Uwe, Aktiengesetz Kommentar, 7. Aufl.; 2006.

İhtiyar, Mustafa: Sermaye Piyasası Hukukunda Kamuyu Aydınlatma İlkesi, 1. Bası, İstanbul: Beta Basım, 2006.

İmregün, Oğuz: Anonim Ortaklıklar, Yenilenmiş 4. Baskı, İstanbul; Yasa Yayıncılık, 1989.

Kaiser, Max: Das Römishe Privatrecht, Erster Abschnitt, 2. Aufl. München 1971.

Kalkan Oğuztürk, Burcu: Güven Sorumluluğu, İstanbul 2008.

Kaplan, İbrahim: Bağımsız Denetim Kurulu Yönetim Kurulu ve Denetçileri ile Bağımsız Denetim Kuruluşunun Hukuki Sorumluluğu, Batider 2012, C. XXVIII, S. 2.

Kaplan, İbrahim: Banka Sözleşmeleri Hukuku, C. I, Ankara 1996.

Karababa, Serdar: Hisse Senedi Yatırımcısının Korunması, Ankara 2001.

Karabağ Bulut, Nil: Üçüncü Kişiyi Koruyucu Etkili Sözleşme, İstanbul 2009.

Karacan, Sami/ **Uygun**, Rahmi: Denetim ve Raporlama, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2012.

Karahan, Sami (Edit): Şirketler Hukuku, 2. Baskı, Konya: Mimoza Yayıncılık, 2013.

Karasioğlu, Fehmi/**Bezirci** Muhammet: “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi” S.Ü. İİBF Dergisi, Yıl 2011, C.15, S.21, s.575 vd.

Karasu, Rauf: Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 47, Sayı 1, Mart 2014, s.84-85.

Karayalçın, Yaşar: Muhasebe Hukuku, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara: Sevinç Matbaası, 1988.

Karşlı, Muharrem: Sermaye Piyasası-Borca-Menkul Kıymetler, 4. Baskı, İstanbul 1994.

Kaval, Hasan: Muhasebe Denetimi, Ankara: 2003.

Keller, Max/**Gabi**, Sonja: Das schweizerische Schuldrecht Bd. II, Haftpflichtrecht, 2. Aufl., Basel und Frankfurt am Main 1988.

Kendigelen, Abuzer: Yeni Türk Ticaret Kanunu Değişiklikler, Yeniliklikler ve İlk Tespitler, 1. Baskı, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2011.

Kepekçi, Celal: Bağımsız Denetim, 4. Baskı, İstanbul 2004.

Khan, M. Arkam: “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş,” Çev.:Faruk Eroğlu ,Sayıştay Dergisi, S.19, Ekim-Aralık 1995.

Kılıçoğlu, Ahmet M.: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Baskı 14, Ankara: 2011.

Kılıçoğlu, Kumru: Yansıma Yoluyla Zarar, Ankara: Turhan Kitabevi, 2012.

Kırca, Çiğdem: Bilgi Vermeden Dolayı Üçüncü Kişiye Karşı Sorumluluk, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2004.

Kirmiki, Yusuf : “Türkiye’de Devletin Değişik Amaçlı İşletme Denetimlerini ve İşletme İçi Denetimleri Tamamlayıcı Yönleriyle Bağımsız İşletme Dışı Denetim”, İşletmelerdeki Bağımsız Dış Denetim Semineri, Ankara 10-11 Mayıs 1985.

Koziol, Helmut: The “Auditor-Case” in: Spier Jaap (Hrsg), The Limits of Expanding Liability, The Hague 1998, 25-36.

Köksal, Aytaç: Türk Ticaret Kanunu Taarısı’nın 397 ila 406. maddeleri Arasında Düzenlenen Denetçinin Anonim Ortaklığın Bir Organı Olup Olmadığı Sorunu (Organ Sorunu), Prof. Dr. Fırat Öztan’a Armağan, C. I, Ankara 2010.

Köksal, Aytaç: Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Sermaye Piyasası Mevzuatı Bankacılık Mevzuatı Açısından ve Karşılaştırmalı Olarak Bağımsız Denetim Sözleşmesi, İstanbul: Beta, 2009.

Königberger, Walter: Haftung der Banken für Auskunft und Rat, Basel 1934.

Köprülü, Fuat: Osmanlı Devletinin Kuruluşu, Ankara: 1959.

Kramer, Ernst A.: “Reine Vermögensschäden” als Folge von Stromkabelbeschädigungen, Urteilsanmerkung Zivilrecht BGE 106 II 75, recht 1984 s.128 vd.

Kramer, Ernst A.: Berner Kommentar, Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Das Obligationenrecht, Band VI, 1. Abteilung, Allgemeine Bestimmungen, 1. Teilband: Allgemeine Einleitung in das schweizerische Obligationenrecht und Kommentar zu Art. 1-18 OR., Erläutert von Ernst Kramer und Bruno Schmidlin, Bern 1986.

Kronstein, Heinrich/**Claussen**, Carsten Peter: Publizität und Gewinnverteilung im Neuen Aktienrecht, Frankfurt am Main 1960.

Kuhn, Moritz: Die Haftung aus falscher Auskunft und falscher Raterteilung, SJZ, 1986.

Küçük, Ergün/**Uzay**, Şaban: “Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar”, Erciyes Üniversitesi İİBF dergisi, Sayı: 32, Ocak-Haziran 2009, s.240.

Küçüksözen, Cemal/**Sayar**, Zafer: Muhasebe ve Denetime Bakış, Şubat 2002.

Küçüksözen, Cemal: Sermaye Piyasasında Yatırımcının Korunması: Türk Sermaye Piyasasının Bu Açıdan Değerlendirilmesi, Ankara 1999.

Kümmeth, Klaus-Wilhelm: Die dogmatische Begründung des Rechtsinstituts des Vertrages mit Schutzwirkung zugunsten Dritter, Würzburg 1976.

Küng, Manfred/Huber, Felix M./Kuster Matthias: Kommentar zum Börsengesetz, 2 Bde, Zürich, 1998.

Land, Volker: Wirtschaftsprüferhaftung gegenüber Dritten in Deutschland, England und Frankreich, Frankfurt, 1996.

Lang, Arno: Zur Dritthaftung der Wirtschaftsprüfer, WPg 1989, 57-64.

Larenz Karl/Canaris, Claus-Wilhelm: Lehrbuch des Schuldrechts, Zweiter Band, Besonderer Teil, 2. Halbband, 13. neu Aufl. München 1994, s.442-443.

Leffson, Ulrich: Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung, 7. Baski, 1987.

Lorandi, Franko: Haftung für reinen Vermögensschaden, Zeitschrift für juristische Ausbildung und Praxis (Bern) 1990.

Lorenz, Werner: Das Problem der Haftung für primäre Vermögensschäden bei der Erteilung einer unrichtigen Auskunft, Festschrift für Karl Larenz, 1973.

Lück, Wolfgang: Jahresabschlussprüfung, 1993.

Lück, Wolfgang: Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht, 10. Baski 2001.

Mai, Reschtsverhältnis zwischen Abschlussprüfer und prüfungspflichtiger Kapitalgesellschaft, 1993.

Marten, Kai-Uve/Quick, Reiner/Ruhnke, Klaus: Wirtschaftsprüfung, 2. Baski: 2003.

Meier-Hayoz, Arthur/Forstmoser, Peter: Schweizerisches Gesellschaftsrecht, Bern 2004.

Meier-Schatz, Christian J.: Über die privatrechtliche Haftung für Rat und Anlagerat, Melanges Paul Piotet, Bern 1990.

Memiş, Tekin/Turan, Gökçen: Sermaye Piyasası Hukuku, İstanbul 2015.

Mertens, H. J.: Begriff des Vermögensschadens im bürgerlichen Recht, Stuttgart-Berlin: 1967.

Mirtschink, Daniel J. Die Haftung des Wirtschaftsprüfers gegenüber Dritten, 1. Baskı, Berlin: De Gruyter Rechtswissenschaften Verlags, 2006.

Moroğlu, Erdoğan: Anonim Şirkette Yönetim ve Denetim Kurulu Üyelerinin İbralarının Zamanı, Kapsamı ve Geri Alınması, Batider, 2001, C. XXI S. 2.

Moroğlu, Erdoğan: Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Değerlendirme ve Öneriler, İstanbul: Vedat Kitapçılık 2007.

Moser, Martin: Die Haftung gegenüber vertragsfremden Dritten, Ein Beitrag zur Lehre von der Vertrauenshaftung, gezeigt am Beispiel des Wirtschaftsprüfers, Diss., Bern: 1998.

Moxter, Adolf: Bilanzlehre, Bd. 1, 3. Baskı, 1991.

Nobel, Peter Die Revision im Gefüge der Corporate Governance, in: Internationales Gesellschaftsrecht, Bern 2001.

Nomer, Haluk: Haksız Fiil Sorumluluğunda Maddi Tazminatın Belirlenmesi, İstanbul: 1996.

Oftinger, Karl/Stark, Emil: Schweizerisches Haftpflichtrecht, Bd. II/I, Verschuldenshaftung, Gewöhnliche Kausalkaftungen, 4. Aufl.: 1987.

Oğuzman, Kemal / Öz, M. Turgut: Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt 2; Vedat Kitapçılık, Gözden Geçirilmiş 10. Bası, İstanbul 2013.

Oğuzman, Kemal/Öz, M. Turgut: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Gözden Geçirilmiş Altıncı Bası'dan Yedinci Tıpkı Bası, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2009.

Önder, Fahrettin: Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu, Ankara: Asil Yayınevi, 2008.

Özel, Salih: “Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetim Sisteminin Genel Değerlendirilmesi” MPD 15 Mart 1996.

Özkorkut, Korkut: “660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Etkileri”, Batider, 2011, C. XXVII, S. 4.

Özkorkut, Korkut: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2013.

Pamukçu, Celal: Bağımsız Denetim Mali Piyasalardaki Yeri ve İşlevi, Para ve Sermaye Piyasası Dergisi, Şubat 1990.

Pash, Ali: Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi, 2. Bası, İstanbul 2004.

Pekiner, Kamran: İşletme Denetimi, İstanbul: İÜ İşletme Fakültesi Yayını, 1984.

Philippsen, Gunther: Zur Dritthaftung des privat beauftragten Gutachters für fahrlässig verursachte Vermögensschäden, Karlsruhe 1998.

Pınar, Cengiz: Türkiye’de Muhasebe Uzmanının Kamuyu Aydınlatma Görevi, 1976 Türkiye’inde Muhasebecinin Sorumlulukları, XII. Türkiye Muhasebe Kongresi, Ekim-1976, İstanbul: 1979.

Pulaşlı, Hasan: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Şirketler Hukuku Şerhi, C I, Ankara: Adalet Yayınevi, 2011.

Quick, Reiner: Die Haftung des handelsrechtlichen Abschlussprüfers, in: BB 1992.

Rey, Heinz: Ausservertragliches Haftpflichtrecht, 3. Aufl. Zürich 2003 (Haftpflichtrecht).

Roberto, Vito/Widmer, Corinne: Tort Liability for Services, in: Schweizerisches Institut für Rechtsvergleichung (Hrsg.), Swiss Reports Presented at the XVI th International Congress of Comparative Law, Part 1, Zürich/Basel/Genf 2002.

Sarıaslan, Mücella. Bağımsız Dış Denetimin Ekonomik ve Mali Denetim Mevzuatı İçerisindeki Yeri, Vergi Sorunları Dergisi 1990/V.

Schmidt, Karsten: Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002.

Schmidt, Karsten: Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 3. Aufl; Verlag C.H. Beck München, 2013 (Münch. Komm.)

Schneider Hannes: Reichweite der Expertenhaftung gegenüber Dritten, ZHR 1999, 246-273.

Schnyder, Anton K.: Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht I, 2. Aufl. Basel und Frankfurt am Main: 1996.

Schwenzer, Ingeborg: Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 3. Aufl. Bern 2003.

Selchert, Friedrich Wilhelm: Jahresabschlussprüfung der Kapitalgesellschaften, 2. Aufl.: 1996.

Serozan, Rona: İfa, İfa Engelleri, Haksız Zenginleşme, Kocayusufpaşaoğlu/Hatemi/Serozan/Arpacı, Borçlar Hukuku, Genel Bölüm, 3. Cilt, 2. Bası, İstanbul 1998.

Sharkansky, Ira: “The Development of State Audit,” State Audit and Accountability, State of Israel Comptroller's Office, Jerusalem, 1991.

Sırma, İbrahim: Osmanlı Anonim Şirketlerinde Kar Dağıtımı, Akdeniz Üniversitesi Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi Yıl 2011, C. 3, S. 2, s.117-136.

Siegrist, Samuel: Der Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter nach schweizerischem Recht, Zürich 1997.

Sommerschuh, Nicole: Berufshaftung und Berufsaufsicht: Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte und Notare im Vergleich, Baden, 2003.

Stettler, Howard F.: Auditing Principles, 3. Bası Prentice Hall, Englewood Cliffs, 1970.

Strasser, Manuael: Die Haftung der Wirtschaftsprüfer gegenüber Kapitalanlegern für fehlerhafte Testate, Frankfurt a.M. 2003.

Sümer, Ayşe: Sermaye Piyasasında Meslek Kuralları ve Türk Hukukunda Uygulanması, İstanbul 2001.

Şener, Oruç Hami: Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı, Ankara 2012.

Tandoğan, Haluk: Kusura Dayanmayan Sözleşme Dışı Sorumluluk Hukuk, Ankara 1981.

Tandoğan, Haluk: Mukaseyeli Hukuk, Hususiyle Türk-İsviçre ve Alman Hukuku Bakımından Üçüncü Şahsın Zararının Tazmini, Ankara 1963.

Tandoğan, Haluk: Türk Mesuliyet Hukuku (Akit Dışı ve Akdi Mesuliyet), Ankara 1961 (Mesuliyet).

Tekil Fahiman: Şirketler Hukuku İstanbul 1981.

Tekinalp, Ünal: Anonim Ortaklığın Bilançosu ve Yedek Akçeleri, İstanbul 1979.

Tekinalp, Ünal: Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, Anonim ve limited Ortaklıklar, Tek Kişi Ortaklığı, Ortaklıklar Topluluğu, Birleşme, Bölünme, Tür Değiştirme, 3. Baskı, İstanbul: 2013, (Sermaye Ortaklıkları).

Tekinalp, Ünal: Türk Ticaret Hukukunda Küresel Bir Açılım: IFRS/TMS, Batider C.XXIV. s. 2 vd..

Tekinalp, Ünal: Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku ile Tek Kişi Ortaklığının Esasları, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2011 (Tek Kişi Ortaklığı).

Tevetoğlu, Mete: Sermaye Piyasasında Uygulanacak Hukuk ve Uyuşmazlıkların Çözümünde Tahkim” İstanbul 2009.

Thiel, Hanspeter: Bestätigungsbericht der Revisionsstelle zum Jahresabschluss, ST 1992, 315-318.

Thomas, C. William/ **Henke**, Emerson O.: Auditing: Theory and Practice, 2. Edition, , Boston: Kent Publishing Company 1986.

Topçuoğlu, Metin Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu, Değiştirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2012.

Torosl, Vefa: Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi, İstanbul: Seçkin Yayınevi, 2012.

Traugott, Rainer: Das Verhältnis von Drittschadensliquidation und vertraglichem Drittschutz, Berlin 1997.

Türker, Masum: Denetim Çalışma Kâğıtları Rehberi, İstanbul 2012.

Uğur, Oktay: Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları, Vergi Dünyası S. 214, Haziran 1999.

Ulusoy, Yasin, Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim, İstanbul 2007.

Urban, Werner: Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter und Drittschadensliquidation, Köln 1989.

Üçışık, Güzin/Çelik, Aydın Anonim Şirketler Hukuku, İstanbul 2013.

Ünal, Oğuz Kürşat: Aracı Kurumlar-Türk ve Amerika Birleşik Devletlerinde Aracı Kurumlar, Ankara, 1997.

Von Greyerz, Christoph: Aktienrecht in: Gutzwiler Max u.a. (Hrsg), Schweizerisches Privatrecht, Bd. VIII, Handelsrecht, 2. Teilband, Basel/Frankfurt am Main, 1982.

Von Greyerz, Christoph: Mit oder ohne Vorbehalt, in: Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer (Hrsg.) Festschrift, Zürich 1975, 260-265.

Von Greyerz, Christoph: Prüfung, Berichterstattung und Vorgehen bei Kapitalverlust und Überschuldung, in: Helbling Carl (Hrsg.), Aufgaben und Verantwortlichkeit der Kontrollstelle, Zürich 1979, s.11 vd.

Von Jhering, Rudolf: Culpa in contrahendo oder Schadenersatz bei nichtigen oder nicht zur Perfection gelangten Varträgen, Bd. IV (1861), in: Gesammelte Aufsätze aus den Jahrbüchern für die Dogmatik des heutigen römischen und deutschen Privatrechts, Bd. I, Jena 1881.

von Schroeter, Hans-Ulrich: Die Drittschadensliquidation in europäischen Privatrechten und im deutschen Kollisionsrecht, Frankfurt a.M. 1995.

Von Tuhr, Andreas/**Peter**, Hans: Allgemeiner Teil des schweizerischen Obligationenrechts, 3 Aufl. Zürich 1974.

Walter, Hans Peter: Die Vertrauenshaftung: Unkraut oder Blume im Garten des Rechts? ZSR 2001, I, 79-100.

Walter, Hans Peter: Vertrauenshaftung im Umfeld des Vertrages ZBJV 1996, 273-295.

Watter, Rolf: Prospekt(haft)pflcht heute und morgen, AJP 1992, 48-60.

Wellhöfer, Werner/**Peltzer**, Martin/**Müller**, Welf: Die Haftung von Vorstand, Aufsichtsrat, Wirtschaftsprüfer, Beck Verlag, 2008.

Werro, Franz: Die Sorgfaltspflichtverletzung als Haftungsgrund nach Art. 41 OR, ZSR 1997 (Sorgfaltspflicht).

Wick, Markus: Die Vertrauenshaftung im schweizerischen Recht, AJP 1995, 1270- 1282..

Widmer Corinne: Von der Gefährlichkeit des Überflüssigen, ZSR 2001, I, 101-125.

Wiegand, Wolfgang: Haftung für Dienstleistungen, Urteilsanmerkung Zivilrecht BGE 115 II 62 vd. recht 1990, s.192 vd.

Wind, Christian: Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle gemäss Art. 727c Abs. 1 OR, Arlesheim 1998.

Wölber, Jill: Die Abschlussprüferhaftung im Europäischen Binnenmarkt, 2005.

Wüthrich: Die zivilrechtliche Verantwortlichkeit des Bankiers für Rat und Auskunft nach deutschem und schweizerischem Recht, Bern/Leibzig 1935.

Yavaşoğlu, Mustafa: Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim, Ankara: 2001.

Yavuz, Mustafa: Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerine Kamu Denetimi ve Gözetimi, Mali Çözüm, Eylül-Ekim 2011.

Yılancı, Münevver/**Yıldız**, Birol/**Kiracı**, Murat: Muhasebe Denetimi, 1. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık, 2013.

Yıldız, Şükrü: Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi, Türk Ticaret Kanunu'na İlişkin İkincil Mevzuatın Değerlendirilmesi Sempozyumu, Seçkin Yayınevi, 2013.

Yılmaz, Celali: Osmanlı Anonim Şirketleri, İstanbul; Scala Yayıncılık, 2011.

Ziegltrum, Anna: Der Vertrag mit Schutzwirkung für Dritte, Frankfurt a.M. 1992.

EK-1

“OR. Art. 754

IV. Revisionshaftung

Alle mit der Prüfung der Jahres- und Konzernrechnung, der Gründung, der Kapitalerhöhung oder Kapitalherabsetzung befassten Personen sind sowohl der Gesellschaft als auch den einzelnen Aktionären und Gesellschaftsgläubigern für den Schaden verantwortlich, den sie durch absichtliche oder fahrlässige Verletzung ihrer Pflichten verursachen”.

“Madde 754

IV. Denetim Sorumluluğu

Yılsonu finansal tabloları ve şirketler topluluğu yılsonu finansal tabloları, kuruluş, sermayenin arttırılması, sermayenin azaltılması denetimleri ile uğraşan kişilerin tümü, yükümlölüklerini kasıtlarıyla ya da ihmalleriyle ihlali ederek zarara sebep oldukları takdirde hem şirkete hem de her bir pay sahibine ve şirket alacaklılarına sorumludur.”

§ 323 HGB Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers

(1) Der Abschlußprüfer, seine Gehilfen und die bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft sind zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung und zur Verschwiegenheit verpflichtet; § 57b der Wirtschaftsprüferordnung bleibt unberührt. Sie dürfen nicht unbefugt Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse verwerten, die sie bei ihrer Tätigkeit erfahren haben. Wer vorsätzlich oder fahrlässig seine Pflichten verletzt, ist der Kapitalgesellschaft und, wenn ein verbundenes Unternehmen geschädigt worden ist, auch diesem zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet. Mehrere Personen haften als Gesamtschuldner.

(2) Die Ersatzpflicht von Personen, die fahrlässig gehandelt haben, beschränkt sich auf eine Million Euro für eine Prüfung. Bei Prüfung einer Aktiengesellschaft, deren Aktien zum Handel im regulierten Markt zugelassen sind, beschränkt sich die Ersatzpflicht von Personen, die fahrlässig gehandelt haben, abweichend von Satz 1 auf vier Millionen Euro für eine Prüfung. Dies gilt auch, wenn an der Prüfung mehrere Personen beteiligt gewesen oder mehrere zum Ersatz verpflichtende Handlungen begangen worden sind, und ohne Rücksicht darauf, ob andere Beteiligte vorsätzlich gehandelt haben.

(3) Die Verpflichtung zur Verschwiegenheit besteht, wenn eine Prüfungsgesellschaft Abschlußprüfer ist, auch gegenüber dem Aufsichtsrat und den Mitgliedern des Aufsichtsrats der Prüfungsgesellschaft.

(4) Die Ersatzpflicht nach diesen Vorschriften kann durch Vertrag weder ausgeschlossen noch beschränkt werden.

Madde: 323 Yılsonu Denetçisinin Sorumluluğu

(1) Yılsonu denetçisi, onun yardımcıları ve denetimde aynı etkideki denetim şirketinin yasal temsilcileri, dürüst ve tarafsız bir denetim yapma ve sır saklama ile yükümlüdürler; Bağımsız denetim yönetmeliğinin 57b hükmü saklıdır. Bunlar faaliyetleri sırasında

öğrendikleri iş ve işletme sırlarını kullanmaya izinli değildirler. Kim kasıtlı ya da ihmalle kendi yükümlülüklerini ihlal ettiyse, sermaye şirketine ve eğer zarar gördüyse bağlı işletmeye, bundan kaynaklanan zararı bunlara tazmin etmekle yükümlüdür. Birden fazla kişi, müteselsil olarak sorumluluk sahibi olur.

(2) İhmallerinden dolayı yükümlü olan kişilerin zararı tazmin yükümlülüğü her bir denetim için bir milyon Euro ile sınırlandırılmıştır. Payları halka açık piyasalarda işlem görmesine izin verilen anonim şirketlerin denetiminde yükümlü olan kişilerin ihmali söz konusu ise zararı tazmin yükümlülüğü birinci cümleden farklı olarak her bir denetim için dört milyon Euro ile sınırlandırılmıştır. Bu hüküm, denetime birden fazla kişinin katılması ya da birden fazla zarar tazmin yükümlülüğü getiren davranış yapılmış olması, diğer katılanlardan kasıtlı olarak hareket etmiş olması dikkate alınmaksızın geçerlidir.

(3) Sır Saklama yükümlülüğü yılsonu denetçisi bir denetim şirketi ise denetim şirketi gözetim kurulu ve gözetim kurulunun üyeleri içinde ortaya çıkmaktadır.

(4) Bu hükümlere göre zararın tazmin yükümlülüğü sözleşme ile ya da hükümle sınırlandırılmaz.”

EKLİ TABLO - 1 BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI

GENEL İLKE VE SORUMLULUKLAR

200 BAĞIMSIZ DENETÇİNİN GENEL AMAÇLARI VE BAĞIMSIZ DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARINA UYGUN OLARAK YÜRÜTÜLMESİ

210 BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN ŞARTLARI ÜZERİNDE ANLAŞMAYA VARILMASI

220 FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE KALİTE KONTROL

230 BAĞIMSIZ DENETİMİN BELGELENDİRİLMESİ

240 FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HİLEYE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI

250 FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE İLGİLİ MEVZUATIN DİKKATE ALINMASI

260 ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARLA KURULACAK İLETİŞİM

265 İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİNİN ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARA VE YÖNETİME

BİLDİRİLMESİ RİSK DEĞERLENDİRMESİ VE DEĞERLENDİRİLMİŞ RİSKLERE VERİLECEK KARŞILIKLAR

300 FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNİN PLANLANMASI

315 İŞLETME VE ÇEVRESİNİ TANIMAK SURETİYLE ÖNEMLİ YANLIŞLIK RİSKLERİNİN BELİRLENMESİ

320 BAĞIMSIZ DENETİMİN PLANLANMASINDA VE YÜRÜTÜLMESİNDE ÖNEMLİLİK

330 BAĞIMSIZ DENETÇİNİN DEĞERLENDİRİLMİŞ RİSKLERE KARŞI YAPACAĞI İŞLER

402 HİZMET KURULUŞU KULLANAN BİR İŞLETMENİN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE DİKKATE ALINACAK HUSUSLAR

450 BAĞIMSIZ DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ SIRASINDA BELİRLENEN YANLIŞLIKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI

500 BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI

501 BAĞIMSIZ DENETİMİ KANITLARI BELİRLİ KALEMLER İÇİN DİKKATE ALINMASI GEREKEN ÖZEL HUSUSLAR

505 DIŞ TEYİTLER

510 İLK BAĞIMSIZ DENETİMLER- AÇILIŞ BAKİYELERİ

520 ANALİTİK PROSEDÜRLER

530 BAĞIMSIZ DENETİMDE ÖRNEKLEME

540 GERÇEĞE UYGUN DEĞERE İLİŞKİN OLANLAR DÂHİL MUHASEBE TAHMİNLERİNİN VE İLGİLİ AÇIKLAMALARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ

550 İLİŞKİLİ TARAFLAR

560 BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

570 İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ

580 YAZILI AÇIKLAMALAR BAŞKALARININ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI

600 ÖZEL HUSUSLAR-TOPLULUK FİNANSAL TABLOLARININ BAĞIMSIZ DENETİMİ (TOPLULUĞA BAĞLI BİRİM DENETÇİLERİNİN ÇALIŞMALARI DÂHİL)

610 İÇ DENETÇİ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI

620 UZMAN ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI

BAĞIMSIZ DENETİMİN SONUÇLARI VE RAPORLAMA

700 FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GÖRÜŞ OLUŞTURMA VE RAPORLAMA

705 BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA OLUMLU GÖRÜŞ DIŞINDA BİR GÖRÜŞ VERİLMESİ

706 BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA YER ALAN DİKKAT ÇEKİLEN HUSUSLAR VE DİĞER HUSUSLAR PARAGRAFLARI

710 ÖNCEKİ DÖNEMLERE AİT KARŞILIK GELEN BİLGİLER VE KARŞILAŞTIRMALI FİNANSAL TABLOLAR

720 BAĞIMSIZ DENETÇİNİN DENETLENMİŞ FİNANSAL TABLOLARI İÇEREN DOKÜMANLARDAKİ DİĞER BİLGİLERE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI

ÖZEL ALANLAR

800 ÖZEL HUSUSLAR – ÖZEL AMAÇLI ÇERÇEVELERE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ

805 ÖZEL HUSUSLAR – TEK BİR FİNANSAL TABLONUN BAĞIMSIZ DENETİMİ İLE FİNANSAL TABLOLARDAKİ BELİRLİ UNSURLARIN, HESAPLARIN VEYA KALEMLERİN BAĞIMSIZ DENETİMİ

810 ÖZET FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN RAPOR VERMEK ÜZERE YAPILAN DENETİMLER