

T.C. İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

SERMAYE PİYASASI KANUNUNA TABİ

ANONİM ORTAKLIKLARDA BAĞIMSIZ DENETİM

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İlyas AVCI

1410051001

Anabilim Dalı: Özel Hukuk

Programı: Özel Hukuk

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Pınar Çağla KANDIRALIOĞLU CUYLAN

MAYIS 2017

T.C. İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

SERMAYE PİYASASI KANUNUNA TABİ

ANONİM ORTAKLIKLARDA BAĞIMSIZ DENETİM

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İlyas AVCI

1410051001

Anabilim Dalı: Özel Hukuk

Programı: Özel Hukuk

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Pınar Çağla KANDIRALIOĞLU CUYLAN

Jüri Üyeleri: Prof. Dr. Merih Kemal OMAĞ

Yrd. Doç. Dr. Esra HAMAMCIOĞLU

Yrd. Doç. Dr. Pınar Çağla KANDIRALIOĞLU CUYLAN

MAYIS 2017

ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasında, Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Denetim konusu, sermaye piyasaları ve güven unsuru, bağımsız denetim kavramının tanımı, tarihçesi, mevzuattaki dayanakları, sözleşmesel yapısı ve bağımsız denetim neticesinde doğması ihtimaline binaen sorumluluk hususları başlıklar altında irdelenmiştir.

Öncelikle, hukukçu olması yanında bir baba olarak gerek tez konusu seçimi, gerekse tez çalışmam esnasında desteklerini esirgemeyen babam Murat AVCI'ya, bu tez çalışmasını sonlandırmam gerektiğini ve bana güvendiğini her daim hatırlatan annem Şükran AVCI'ya ve çalışmam esnasında azami desteği veren kardeşim Ayşe AVCI'ya teşekkür ederim. Yine, çalışmam için yeterli ortamı temin etmeye çalışan ve çalışma konumun temeli olan Sermaye Piyasası Kanununa tabi anonim ortaklıklarda vekil sıfatı ile faaliyette bulunmama fırsat veren Av. Ahmet Ali BANZAROĞLU'na ve son olarak, TÜBİTAK BİDEB 2210-A Yüksek Lisans Burs Programı ile tarafımı çalışmalarım esnasında destekleyen TÜBİTAK'a da teşekkürlerimi sunarım.

İlyas AVCI

İstanbul, Mayıs 2017

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	
İÇİNDEKİLER	I
KISALTMALAR	V
ÖZET	VI
GİRİŞ	1

BÖLÜM I

TEMEL KAVRAM VE İLKELER

I. SERMAYE PİYASALARI VE GÜVEN PRENSİBİ	4
A. Yatırımcıların Korunması Prensibi	5
B. Kamunun Aydınlatılması Prensibi	6
C. Bu Prensipler ile Bağımsız Denetim Süreçleri Arasındaki İlişki	8
II. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI	11
A. Bağımsız Denetimin Tarihçesi	11
1. Bağımsız Denetim Kavramının Genel Olarak Gelişim Süreci	11
2. Bağımsız Denetim Kavramının Ülkemizde Gelişim Süreci	14
B. Bağımsız Denetimin Tanımı	18
C. Bağımsız Denetim Türleri	20
1. Yıllık Bağımsız Denetim	20
2. Sınırlı Bağımsız Denetim	20
3. Özel Bağımsız Denetim	21
D. Bağımsız Denetim ve İç Denetim Arasındaki Farklar	23
E. Bağımsız Denetime İlişkin Mevzuat Hükümleri	24
F. Bağımsız Denetim Varsayımları	26
1. Finansal Tablolar ve Verilerin Doğruluğu Kanıtlanabilir	27
2. Denetçi ile Denetlenen Ortaklık Arasında Çıkar Çatışması Olması Şart Değildir	27
3. Finansal Tablolar ve Diğer Bilgiler Gizli Anlaşma ve Diğer Olağan Dışı Usulsüzlüklerden Aridir	27
4. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum, Finansal Tabloların Gerçeği Tam Olarak Yansıtması Neticesini Doğurur	27
5. Teşebbüsün Geçmişte Gerçekleştirdiği Doğru Uygulama, Gelecekte de	

Doğru Olacaktır	28
6. Denetçi, Objektif Özen Yükümü Altındadır	28

BÖLÜM II

BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMELERİ

I. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN TANIMI	29
II. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN BENZER SÖZLEŞMELERLE İLİŞKİSİ	32
A. Bağımsız Denetim Sözleşmesi ile Hizmet Sözleşmesi Arasındaki İlişki	32
B. Bağımsız Denetim Sözleşmesi ile Vekalet Sözleşmesi Arasındaki İlişki	33
C. Bağımsız Denetim Sözleşmesi ile Eser Sözleşmesi Arasındaki İlişki	35
D. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Niteliği Hususunda Değerlendirmelerimiz	36
III. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN KONUSU, KAPSAMI VE SONUCU	39
A. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Konusu	40
B. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Kapsamı ve Dönemi	42
C. Bağımsız Denetim Sonrasında Düzenlenecek Rapor Türleri	43
IV. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN KURULMASI	45
A. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Tarafları	45
1. Denetlenen Ortaklık	45
2. BDK	47
B. Öneri	53
1. BDK'nın Denetlenen Ortaklık Genel Kurulu Tarafından Seçimi	53
2. BDK'nın Denetlenen Ortaklık Yönetim Kurulu Tarafından Seçimi	55
3. BDK'nın Mahkeme Tarafından Seçimi	56
4. BDK'nın Seçiminde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar	58
C. Kabul	59
V. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNDE TARAFLARIN HAK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ	62
A. BDK'nın Bağımsız Denetim Faaliyetlerini Sözleşmede Belirtilen Denetim Standartlarına Göre Yürütme Yükümlülüğü	62
B. Yazılı Şekilde Bağımsız Denetim Sözleşmesi Yapma Yükümlülüğü	63
C. BDK'nın Mesleki Yeterliliği ve Bağımsız Denetim Organizasyonuna Dair	

Yükümlülükleri	64
D. BDK'nın Etik Kurallar ve Kalite Kontrol Düzenlemelerine Uyum Yükümlülüğü	65
E. Makul Güvence, Mesleki Şüphe, Denetim Riski ile Önemlilik Konularındaki Yükümlülükler	66
F. BDK'nın Reklam Yasağına ve Haksız Rekabet Yasağına İlişkin Yükümlülükleri	67
G. BDK'nın Sır Saklama Yükümlülüğü	68
H. BDK'nın Çalışma Kâğıtlarını Saklama Yükümlülüğü	72
İ. BDK'nın Mesleki Özen ve Titizliğe Uymaya Dair Yükümlülükleri	72
J. BDK'nın Bağımsızlığa İlişkin Yükümlülükleri	73
K. BDK'nın Görüş İçerir Bağımsız Denetim Raporunu Denetlenen Ortaklığa Teslim Etme Yükümlülüğü	79
1. Olumlu Görüş	81
2. Olumsuz Görüş	82
3. Sınırlı Olumlu Görüş	83
4. Görüş Bildirmekten Kaçınma	83
5. BDK Görüşünün Etkileri	84
L. BDK'nın Ücret İsteme Hakkı ve Denetlenen Ortaklığın Ücret Ödeme Yükümlülüğü	85
1. Ücret Sözleşmede Yer Almalıdır.	86
2. Ücret Dışında Denetlenen Ortaklıktan Menfaat Sağlanmamalıdır.	86
M. BDK'nın Bilgi ve Belge Alma Hakkı ve Denetlenen Ortaklığın İstenen Bilgi ve Belgeleri BDK'na İbrar Etme Yükümlülüğü	87
N. Denetlenen Ortaklığın Finansal Tablolara Dair Yükümlülükleri	88
O. BDK'nın Denetlenen Ortaklık Genel Kuruluna Katılma Hak ve Yükümlülüğü	89
VI. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN SONA ERMESİ	91
A. Sözleşmede Öngörülen Sürenin Sona Ermesi	92
B. BDK'nın Faaliyet Yetkisinin İptali	92
C. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Feshi	93
1. Denetlenen Ortaklık Yönünden Bağımsız Denetim Sözleşmesini Feshetme Hakkı	93
2. BDK Yönünden Bağımsız Denetim Sözleşmesini Feshetme Hakkı	95
3. Fesih Nedenleri Noktasında SPK ve TTK Mevzuatları Arasındaki Farklar ve Değerlendirilmesi	97

BÖLÜM III
BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNDEN DOĞAN SORUMLULUK

I. SORUMLULUĞA İLİŞKİN YASA HÜKÜMLERİ	99
II. DENETLENEN ORTAKLIĞA KARŞI SORUMLULUK	101
A. Borcun Hiç İfa Edilmemesi Hali	101
B. Borcun Gereği Gibi İfa Edilmemesi Hali	101
C. Borca Aykırılığın Sonuçları	102
1. Aynen İfayı Talep ve Dava Hakkı	102
2. Tazminat Talepleri	102
a. Borca Aykırı Bir Davranış Mevcut Olmalıdır	103
b. Zarar	106
c. Kusur ve Sorumluluk	107
d. İliyet Bağı	109
e. Zamanaşımı	109
III. ÜÇÜNCÜ ŞAHISLARA KARŞI SORUMLULUK	110
A. Üçüncü Kişilerin Tazmin Edilebilebilir Zararının Kapsamı	111
B. Bağımsız Denetimle İlgili SPK'ı Nezdindeki Yasal Düzenlemeler	113
C. SPK Hükümleri Arasındaki Öncelikli Uygulanma Durumu ve Özel Hüküm – Genel Hüküm İlişkisi	113
D. Sorumluluk İçin Gerekli Özel Koşullar	115
1. Bağımsız Denetim Raporunun Eksik, Yanıltıcı veya Yanlış Olması	115
2. Zarar	116
3. Hukuka Aykırılık	117
4. Kusur ve Sorumluluk	118
5. İliyet Bağı	121
6. Zamanaşımı	122
IV. BDK'NIN SORUMLULUĞUNUN SINIRLARI	124
V. TAZMİNAT DAVALARINDA DAVACI VE DAVALI SIFATLARI	128
SONUÇ	130
KAYNAKÇA	134

KISALTMALAR

AB	:Avrupa Birliđi
ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
BATİDER	:Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi
BDDK	:Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDK	:Bağımsız Denetim Kuruluşu
BDS	:Bağımsız Denetim Standartları
BKK	:Bakanlar Kurulu Kararı
EPDK	:Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
EYBİS	:Eğitim ve Yetkilendirme Bilgi Sistemi
HAAO	:Halka Açık Anonim Ortaklık
İMKB	:İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KAP	:Kamuyu Aydınlatma Platformu
KAYİK	:Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	:Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	:Kanun Hükmünde Kararname
R.G.	:Resmi Gazete
SEC	:Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu
SMMM	:Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	:Sarbanes - Oxley Act
SPK	:Sermaye Piyasası Kanunu
SPKı	:Sermaye Piyasası Kurulu
TBK	:Türk Borçlar Kanunu
TDS	:Türkiye Denetim Standartları
TMK	:Türk Medeni Kanunu
TMS	:Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	:Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	:Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliđi
UFRS	:Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
vd.	:Ve Diğerleri
YMM	:Yeminli Mali Müşavir

ÖZET

SERMAYE PİYASASI KANUNUNA TABİ ANONİM ORTAKLIKLARDA BAĞIMSIZ DENETİM

Bu çalışmamızın konusu, ülkemizin gerek tasarruf sahipleri, gerekse yabancı yatırımcıları sermaye piyasalarına çekme konusunda vitrin şirketleri olan Sermaye Piyasası Kanununa tabi anonim ortaklıklarda denetimdir. Burada denetimden kasıt, bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılan bağımsız denetimdir.

Çalışma kapsamında, sermaye piyasaları ve fon sağlanmasındaki işlevleri incelenmiştir. Fon sağlanması için sermaye piyasalarında yatırımcıların güveninin oluşması gerektiğinden, güven unsuru ve bu unsurun ne suretle oluştuğu çalışmamızda incelenmiştir. Akabinde, bağımsız denetim tanımı yapılmış, tarihçesi anlatılmış, farklı türleri tanımlanmıştır. Bağımsız denetim sözleşmesi, unsurları, tipikliği, sözleşmenin tarafları ve sözleşmede tarafların edimleri de çalışmamız kapsamında incelenerek, nihai olarak denetlenen ortaklık ve üçüncü kişilerin zararlarının doğması halinde bağımsız denetim kuruluşlarına karşı olası tazminat talepleri incelenerek çalışma sona erdirilmiştir. Temel olarak, bağımsız denetim kuruluşları da bağımsız denetçi sıfatını havi olup, bağımsız denetçilere atfedilen yükümlülüklerin bağımsız denetim kuruluşu üzerinde de olacağı unutulmamalıdır.

Çalışma kapsamında, Sermaye Piyasası Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu mevzuatı incelenmiştir. Bağımsız denetim yönünden Türk Ticaret Kanununa tabi anonim ortaklıkların durumu ile Sermaye Piyasası Kanununa tabi anonim ortaklıkların hukuki durumları ve mevzuatlarındaki farklılıklar ifade edilmiştir. Nihai olarak, bağımsız denetim, önemi, bağımsız denetim süreçleri, bağımsız denetim sözleşmeleri ve sözleşme sebebiyle sözleşme tarafları ve sözleşme tarafı olmayan üçüncü kişilerin olası talepleri işbu çalışmamız çerçevesinde irdelenmiştir.

Anahtar Sözcükler

:Bağımsız Denetim, Sermaye Piyasası Kanunu, Halka Açık Anonim Ortaklık, Bağımsız Denetim Kuruluşu, Bağımsız Denetim Sözleşmesi

GİRİŞ

Çalışma konumuz, 6362 sayılı SPK'na¹ tabi anonim ortaklıklarda bağımsız denetimdir. Öyle ki, SPK'na tabi anonim ortaklıklar, en başta sermaye yatırımlarını çekmeleri ve salt iki-üç kişinin ortağı ve menfaat sahibi olduğu değil, binlerce kişinin düzenlenmiş piyasalar vasıtasıyla ortağı oldukları ve aslında ülkenin yabancı yatırımı da çeken vitrin ortaklıkları olduklarından ötürü, bu ortaklıkların mali mevzuata uyumları ve bu uyumun mevcut ve potansiyel yatırımcılar nezdinde gösterilmesi son derece önemlidir.

Mali mevzuata uyum ve ortaklık finansal verilerinin harmanlanarak dışa yansımaları, finansal tablo ve raporlar ile faaliyet raporları sayesinde olmaktadır. Bu tablo ve raporlar, ortaklığın mali durumuna dair bir fotoğraf gibi kusursuz ve açık olmalıdır, bu belgeler ile ortaklığın kaynakları, borçları, alacakları, kar durumu, stokları ve sair finansal verileri açıkça görülecektir.

Öyle ki, HAAO'larda da, tıpkı diğer ortaklıklarda olduğu gibi finansal tablo ve raporlar ile faaliyet raporları bizzat HAAO yönetim kurullarınca hazırlanmaktadır. Bu ortaklıkların yönetimi de, aynı kişiler tarafından icra edilmektedir. Sonuçta, olası mevzuata aykırılıklar halinde de aynı kişilerin sorumlu olacakları; yani yönetim faaliyetlerindeki hukuka aykırılıkların usulünce HAAO finansal tablo ve raporları ile faaliyet raporlarına yansıtılmasında yönetim kurulunun menfaati olmayabileceği açıktır.

Bu sebeple, usulsüz durumlardaki menfaat çatışmaları neticesinde sözkonusu finansal tablo ve raporlar ile faaliyet raporlarında tanzim evresinde usulsüzlükler olabileceği de açıktır. Bu usulsüzlüklerin -hatta usulsüzlükten ziyade, bu usulsüzlük ihtimalinin- muhtemel yatırımcı/kredi veren ve ortaklık dışındaki menfaat sahipleri tarafından gözetilmesi ile sözkonusu ortaklığın itibarının düşeceği ve bu ortaklığa olan olası taleplerin azalacağı açıktır. İç kontrol sistemlerinin yetersiz kalması, yatırımcılar ile ortaklık yöneticileri arasındaki çıkar çatışması, muhasebe sistemlerinin karmaşıklığı ve muhasebe noktasında özel bir bilgisi olmayan yatırımcıların muhasebe kayıtlarını görmesi halinde dahi direkt olarak bilgi edinememesi ve yatırımcıların da esasında ortaklık dışındaki kimseler olarak bu bilgileri edinememesi sebebiyle bağımsız dış denetim sistemi ortaya çıkmıştır².

¹ 30.12.2012 tarih, 28513 sayılı R.G.'de yayımlanan 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu.

² Gülay, A., (1984) Etkin Bir Sermaye Piyasasının Oluşturulmasında Muhasebe ve Denetim Uygulamalarının Rolü, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, İstanbul, s.65.

Bu olası usulsüzlüklerin tespiti ve tablo ve raporların ortaklık dışındaki kişilerce kabul edilebilir ölçüde doğruluğunun çeşitli standartlar dâhilinde test edilmesi ve bu suretle rapor ve tabloların menfaat sahipleri nezdinde güvenilirlik kazanması bağımsız denetim faaliyeti yolu ile sağlanmaktadır. Raporların gerçeklik olgusu, bağımsız ve tarafsız olduğuna güvenilen bağımsız denetçilerin/bağımsız denetim kuruluşlarının denetimi neticesinde tespit edilmektedir³. Bağımsız denetim, temelde güvenilir bilgi ihtiyacından dolayı ortaya çıkmıştır⁴.

Zira ortaklıkların kendilerini geliştirme amacıyla yatırım çekmeye ihtiyaçları vardır. Bu ihtiyaç, kısa vadeli ve teminatlı finansman metodları ile bankalardan veya ortaklardan temin edilecek özkaynaklar⁵ ile sağlanabileceği gibi, tahvil, ortaklığı halka arz etme ve HAAO haline getirme ve benzeri metodlar ile ve herhangi bir teminat olmaksızın, esasında ortaklık dışında üçüncü şahıslar olan yatırımcıları bizzat ortaklık içine davet ederek ve onlara ortaklıktan güncel ve meşru bir menfaat sağlamak suretiyle sermaye piyasaları yoluyla sağlanabilecektir. Elbette ki, ikinci yol çok daha ucuz, ayrıca kurumsallaşmadan uzak olan aile şirketi hüviyetinden ayrılarak kurumsallaşma yönünde atılan çok önemli bir adımdır. Ayrıca, finansal sonuçlarına güvenilen ortaklığın dış pazarlarda rekabet gücünün yükseleceği de açıktır⁶.

Ülkemizde, ilk olarak 2499 sayılı mülga SPK⁷ ile bağımsız denetim kavramı hukuk dünyamıza girmiştir. 6102 sayılı TTK⁸ ile her ne kadar 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun⁹ ile uygulama alanı hayli daraltılsa da, anonim ortaklıkların bir bölümü BKK'daki¹⁰ standartlara göre bağımsız denetime tabi tutulmuşlardır.

Çalışma konusu dâhilinde olmadığından BDK ve çalışanlarının ceza ve kabahat sorumlulukları ile idari merciler karşısındaki durumu irdelenmemiştir. Buna rağmen, Şubat 2017 tarihine dek (2017/6 sayılı bülten) <http://www.spk.gov.tr/apps/haftalikbulten/> internet adresinde SPK tarafından

³ Gülay, s. 68.

⁴ Rende E., Yazıcı A., (2003) Bağımsız Dış Denetim, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Süryay Sürekli Yayınlar, S:184, İstanbul, s.156.

⁵ Gökalp, N.K., (2014) Sermaye Piyasalarında Halka Arz, 1. B., Beta Yayıncılık, İstanbul, s. 65.

⁶ Pulaşlı, H., (2012) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Yeni Şirketler Hukuku Genel Esaslar, 1. B., Adalet Yayınevi, Ankara s. 683.

⁷ 30.07.1981 tarihli, 17416 sayılı R.G.'de yayımlanan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu.

⁸ 14.02.2011 tarihli, 27846 sayılı R.G.'de yayımlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu.

⁹ 30.06.2012 tarihli, 28339 sayılı R.G.'de yayımlanan 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

¹⁰ 19.12.2012 tarihli, 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile konulan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar.

yayımlanan haftalık SPKır bültenlerinde belirtilen yaptırımlar/suç duyuruları da çalışmamız içerisinde bilgi vermek amacı ile anılmıştır.

Bu kapsamda, öncelikle sermaye piyasalarında güven prensibi çalışmamızda irdelenecek, bu çalışma sonrasında bağımsız denetim kavramının kısa bir tarihçesi anılacak, sonrasında bağımsız denetime tabi denetlenen ortaklık ve denetçi -mevcut çalışmamız açısından SPK’na tabi ortaklıkları salt denetime dair kurulan BDK’lar denetleyebileceklerinden, BDK kavramı- incelenecek ve bağımsız denetim sözleşmeleri ve bağımsız denetim kaynaklı sorumluluk kavramları incelenerek çalışmaya son verilecektir.



BÖLÜM I

TEMEL KAVRAM VE İLKELER

I. SERMAYE PİYASALARI VE GÜVEN PRENSİBİ

Sermaye piyasaları, genel olarak orta ve uzun vadeli ödünç verilebilir fonların sermaye piyasası araçları karşılığında tasarruf sahiplerinden bu fonlara ihtiyaç duyan ortaklıklara aktarılmasını sağlayan sistemin adıdır. Bu sistemde iki önemli ana oyuncu, tasarruf sahipleri ve fona ihtiyaç duyan kimselerdir.

Fona ihtiyaç duyan kimselerin, bu fonu sağlayabileceği iki adet piyasa vardır. Bu piyasalardan ilki, kısa vadeli taleplerin karşılandığı (1 yıla kadar vadeli) ve araçlarının nakit para, kıymetli maden, kıymetli evrak gibi unsurlar olduğu ve para piyasaları olarak anılan piyasalardır ve bu piyasanın en büyük oyuncuları bankalardır. Bu tip fon aktarımlarında, bankalar ve diğer finansal kuruluşlar üçüncü kişilerden fon temin ederek fona ihtiyaç duyan kimselere fon sağlamaktadırlar. Bu, dolaylı bir finansman metodudur.

Doğrudan finansman metodu ise, tasarrufunu değerlendirecek yer arayan tasarruf sahipleri ile fona ihtiyaç duyan kimselerin direkt olarak buluştuğu ve uzun vadeli bir şekilde finansman sağlanan sermaye piyasalarıdır. Bu piyasalarda, SPK'da da detaylı bir şekilde belirtildiği üzere ortağı yapma, borç-alacak ilişkisine girme, menkul kıymet oluşturarak satma vd. gibi yöntemler ile tasarruf sahiplerine kar payı/faiz gibi getiriler sağlanmakta ve fona ihtiyaç duyan ortaklıklar da aracı olmaksızın, daha düşük maliyetler ile kendilerine fon sağlamaktadırlar. Bu sürecin işlemesi için, en önemli unsur ise, sermaye piyasalarının riskini minimize etmek, tasarruf sahiplerine bankalara nazaran daha yüksek bir getiri sağlamak, fona ihtiyaç duyan ortaklıklara ise bankalara nazaran ucuz bir şekilde finansman sağlamaktır. Zaten sermaye piyasasındaki yatırımcı da, daha fazla gelir elde etmek amacıyla fon ihtiyacı içinde olan çeşitli kurum ve ortaklıklar tarafından sunulan sermaye piyasası araçlarına tasarruf ve birikimlerini yatıran kişi, kurum ve işletme olarak tanımlanmaktadır¹¹. Aksi takdirde, özellikle fon sahipleri tarafından ellerindeki fonların bankalar veya devlet tahvillerine veya döviz ve/veya kıymetli madenler gibi daha güvenli görülen ve getirisi garantili olan araçlara yatırılacağı açıktır. Kısaca, sermaye piyasalarında fon sahiplerine tasarruflarının güvence altında olduğunu ve getiri sağlayacağına dair bir güven temin edilmelidir. Bu piyasalarda güvenin sağlanması

¹¹ Karababa, S., (2001) Hisse Senedi Yatırımcısının Korunması, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 40.

ise, iki temel prensip sayesinde olmaktadır. Bu prensipler, yatırımcıların korunması prensibi ve kamunun aydınlatılması prensipleridir.

A. Yatırımcıların Korunması Prensibi

Bu prensiplerden ilki olan yatırımcıların korunması prensibi incelendiğinde, SPK'nın 1. maddesi prensibin yasanın da temel amaçlarından olduğunu “Bu Kanunun 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.” ifadesi ile belirtmiştir. Yatırımcı, dolaşıma ilk defa çıkarılan hisse senetleri ve tahvillerin el değiştirmekte olduğu birincil piyasada doğrudan HAAO'nu finanse etmekte¹², ikincil piyasada ise piyasa oyuncusu olmakta, ayrıca birincil ve ikincil piyasalarda işlemler yaparken finansal kuruluşlardan hizmet almakta ve onlardan hizmet alırken de onların müşterisi konumunda olmaktadır.

Sermaye piyasalarında, fon arz eden kimseler ile fon talep eden kimseler, yani sermaye piyasası aracı ihraç eden kuruluşlar ile yatırımcılar karşı karşıyadırlar¹³. Fon talep edenler, fonu kullanım şekillerini veya fonu talep eden ortaklığın mali yapısını açıklayarak ve işletmeleri için minimum maliyet ve maksimum getiri sağlayacak kaynakları talep etmek suretiyle fon talep etmektedirler¹⁴. Lakin, sermaye piyasası araçlarını çıkartan ortaklıklar ile, sermaye piyasasına yatırım yapan kimseler arasında bir bilgi asimetrisi olduğu açıktır, yasal düzenlemeler haricinde, yatırım yapan kimselerin ortaklıklardan -ortaklıkların rızası olması ihtimali dışında- bilgi ve belge edinebilme imkânı yoktur. Ayrıca, ekonomik büyüklük olarak bakıldığında, genel olarak bireysel yatırımcıların ekonomik büyüklüğü sermaye piyasası araçlarını çıkartan ortaklıklara göre kat ve kat azdır. Bu nedenle, sermaye piyasası aracı çıkartan ortaklıklar ile yatırımcılar arasındaki işbu güç dengesizliğine istinaden yatırımcıların korunması prensibi ortaya çıkmıştır.

Yatırımcının korunması çerçevesinde, ortaklık yöneticileri ve hâkim ortağı tarafından sahip olunan ve kamuya açıklanması gereken/önemli nitelikteki bilgilerden piyasadaki yatırımcıların da tam, doğru

¹² Ayık, S., (2009) Şirketlerin Halka Açılma Süreçlerinde Bağımsız Denetimin Önemi ve Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, s. 15.

¹³ Küçüksözen, C., (2006), Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Active: Bankacılık ve Finans Dergisi, Sayı: Mayıs-Haziran 2006, Alkım Yayınevi, İstanbul, s. 1.

¹⁴ Poyraz, E., (2008) Finansal Yönetim, Ekin Yayınevi, Bursa, s.17.

ve zamanında haberdar olması¹⁵, hâkim ortak ve ortaklık yönetim kuruluna kısıtlamalar getirilerek hâkimiyetin küçük yatırımcılar aleyhine kullanılmasının engellenmesi, ayrıca piyasadaki diğer yatırımcılar ile aralarında bir bilgi asimetrisi oluşmaması ile finansal piyasalardaki asgari hizmet standartlarının temini yolu ile yatırımcılar SPK hükümlerine göre korunmakta ve bu suretle güvenin sağlanması için ilk prensip yerine getirilmektedir. Bağımsız denetim yaptırılması da bu ilke kapsamındadır¹⁶.

B. Kamunun Aydınlatılması Prensibi

SPK'nın 1. maddesi, yukarıda da belirttiğimiz üzere; sermaye piyasasının güvenilir, şeffaf, etkin, istikrarlı, adil ve rekabetçi bir ortamda işleyişinin ve gelişmesinin sağlanması, yatırımcıların hak ve menfaatlerinin korunması hususlarını amaç olarak ifade etmiştir.

Bu kapsamda, kamunun aydınlatılması suretiyle yatırımcıların bilgilendirilmesi ve tercihlerini manipüle olmadan, kendi özgür iradeleri çerçevesinde yapabilmesi sağlanmaktadır. Mevcut yatırımcılar, tam, doğru ve zamanında bilgi alarak aldanmamakta ve müstakbel yatırımcıların da doğru ve bilinçli şekilde yatırım kararları vermeleri sağlanmaktadır. Bu şekilde, yatırımcıların riskleri öngörmeleri sağlanmakta, yatırımcılar açısından öngörülemeyen riskler ortadan kaldırılmakta ve yatırım kararının riski öngörülebilir bir şekilde yatırımcıya bırakılmaktadır¹⁷. Bu sayede de, piyasada güven oluşmaktadır.

¹⁵ Küçüksözen, s.1.

¹⁶ SPK m. 26'da Pay Alım Teklifi Zorunluluğu halleri, SPK m. 50'de Yatırım Ortaklıklarının Dönüşümü esnasında öngörülen yatırımcının korunması tedbirleri, SPK m. 82 ve devamında SPK tarafından yatırım kuruluşlarının sermaye piyasası faaliyetinden kaynaklanan nakit ödeme veya sermaye piyasası araçları teslim yükümlülüklerini yerine getiremediğinin veya kısa sürede yerine getiremeyeceğinin tespit edilmesi hâlinde uygulanacak Yatırımcı Tazmin Merkezi düzenlemeleri, SPK m. 97'deki SPK'nın Mali Durumun Bozulması Halinde alabileceği tedbirler gibi pek çok yatırımcıyı koruma amacındaki enstrüman da SPK kapsamında düzenlenmiştir.

¹⁷ Arkan, S., (1976) Halka Açık Anonim Ortaklıkların Özellikleri ve Dış Denetimleri, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, s. 48.

Dünyada, ilk olarak İngiliz Şirketler Hukuku Kanunu'nda¹⁸ kamuyu aydınlatma kavramı ortaya çıkmıştır. Akabinde ise, ABD'de 1934 tarihli Menkul Kıymetler Borsası Kanunu¹⁹ ile ortaklıkların finansal durumlarına dair yıllık, altı aylık ve aylık bilgiler yayınlanması öngörülmüştür²⁰.

Ülkemizde ise, ilk olarak, mülga 2499 sayılı SPK'nın 22/1-e maddesi ile kamunun aydınlatılması amacıyla mali tablolar ve raporlar ile bunların bağımsız denetimlerinin kapsamını, standartlarını ve ilan esaslarını tespit ve bu konularda tebliğler yayımlamak yetkisi SPK'na verilmiştir²¹. SPK, bu yetki akabinde tebliğ ile kanun kapsamına giren ortaklıkların ve aracı kurumların bilanço, gelir tablosu, yıllık yönetim ve denetleme kurulu raporları ile bunlara ilişkin ilanların şekil ve esaslarını düzenlenmiştir.²² Hatta, SPK ile, mülga 2499 sayılı SPK'nın aksine kamunun aydınlatılmasına esas özel durumlar sınırlı sayı ilkesi ile sayılmamış, bu konuda değer, fiyat ve yatırım kararlarını etkiler her hususun kamuya açıklanması düzenlenmiştir.²³

Mevcut sermaye piyasası düzenimizde de, sözkonusu aydınlatılma süreci KAP vasıtasıyla, mevzuat uyarınca kamuya açıklanması gerekli olan ve yatırım kararlarını etkileyecek derecede önemli bilgilerin elektronik imzalı olarak iletildiği ve kamuya duyurulduğu internet sitesinde sağlanmaktadır. Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören işletmeler, portföy yönetim şirketleri ve yatırım kuruluşları ikincil mevzuat gereğince finansal raporlarını açıklamak üzere –denetime tabi raporlar için denetim raporu ve raporların kabulüne dair yönetim kurulu kararı ile birlikte seans saatleri dışında- KAP'a bildirmektedir. Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem görmeyen halka açık ortaklıklar, sermaye piyasası araçlarını sadece nitelikli yatırımcılara satan ve sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem görmeyen işletmeler, pay dışındaki sermaye piyasası araçlarını tahsisli olarak ihraç eden halka açık olmayan işletmeler, paylarını halka arz etmek veya nitelikli yatırımcılara satmak üzere kurulmuş veya dönüşmüş olan

¹⁸ Joint Stock Companies Act 1856. URL:https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/386364/comm14July1856JointStockCoAct_P1.pdf (Erişim:06.01.2017).

¹⁹ Securities Exchange Act of 1934. URL:<https://www.sec.gov/about/laws/sea34.pdf> (Erişim: 06.01.2017).

²⁰ Çelen, E., (2001) Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları Ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: Nisan-Mayıs-Haziran 2001, İstanbul, s. 26-29.

²¹ Gülay, s. 89.

²² Bu düzenleme, 13.12.1987 tarihli 19633 sayılı R.G'de yayımlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik ile yapılmıştır. Halihazırda ise, bu konuda 6362 sayılı SPK'na göre ilgili değişiklikler yapılmış halde 12.06.2006 tarihli 26196 Mükerrer sayılı R.G.'de yayımlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği (Seri:X, No:22) yürürlüktedir.

²³ Günay, E.D., (2013), Kamuyu Aydınlatma İlkesinin 6362 sayılı Yeni Sermaye Piyasası Kanununa Yansımaları, Terazi Hukuk Dergisi, Sayı:77, s. 21.

ancak paylarının halka arzını veya nitelikli yatırımcılara satışını henüz gerçekleştirmemiş yatırım ortaklıkları, varlık kiralama şirketleri, bağımsız denetim kuruluşları, gayrimenkul değerlendirme kuruluşları, derecelendirme kuruluşları, ipotek finansmanı kuruluşları, merkezi takas kuruluşları, merkezi saklama kuruluşları, veri depolama kuruluşları ve kuruluş ve faaliyet esasları Kurulca belirlenen diğer sermaye piyasası kurumları finansal raporlarını SPKr'na bildirmekte ve SPKr tarafından gerekli görülen şirketlerin raporları ilan edilmektedir.

Bu sayede, bilgi akışı gerek kaynak, gerekse gerekçe olarak teyit edilmektedir. Ayrıca, bilgilerin doğruluğu ve gerçeği yansıtması da teyit edilmekte, bu açıklama da imza ile aynı hükümde olan elektronik imza ile ortaklığın irade beyanı açıklamaya yetkili kılınan temsilcileri tarafından yapılmaktadır. Ortaklık, kamuya açıklamada bulunurken, mümkün olan en basit kavram ve terimleri kullanmakta, ikilem yaratacak belirsiz ifadelerden kaçınmaktadır. Teknik terim kullanılması gereken yerlerde, herkesin kolayca anlamasına imkân verecek şekilde açıklamalar da beraberinde verilmelidir, bu şekilde de herkesin bu bilgileri anlayabilmesi temin edilmelidir²⁴.

C. Bu Prensipler ile Bağımsız Denetim Süreçleri Arasındaki İlişki

Yukarıda belirttiğimiz üzere, yatırımcılar yasal düzenlemeler ile korunmakta, yatırım kararlarını etkileyecek önemli bilgiler de kamuya açıklanarak piyasadaki bilgi asimetrisi kısmen azaltılarak önlenmekte ve aslında yatırımcılar güvenilir bilgi sağlanarak, bilgilendirilerek, korunmaktadır²⁵. Yatırım kararlarını etkileyecek önemli bilgiler ise, ortaklığın finansal bilgileri ve bunların denetimine ilişkin bilgilerdir. Ayrıca, bu bilgiler ışığında hazırlanan faaliyet raporları da yatırım kararlarını etkileyeceklerdir²⁶.

Finansal bilgileri havi finansal tablolar ve faaliyet raporları -salt içerisindeki bilgiler yönünden- bağımsız denetimden geçirilmek suretiyle kamuya duyurulmaktadır. Nitekim SPK m. 14/5'de de SPKr tarafından düzenlenmek ile mükellef olduğu belirlenen finansal tablo ve raporların ve ayrıca tabi olunması halinde bağımsız denetim raporlarının SPKr tarafından belirlenen esaslar

²⁴ Soydan, H., (2010) Piyasaların Etkin İşleyişi Açısından Kamu Denetimi (Sermaye Piyasası Kurulu Örneği), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, İstanbul, s. 54.

²⁵ Bizim, Ç., (2008) Türkiye Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı Para-Banka Programı, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, İzmir, s. iv.

²⁶ Urkan, E., (2016) Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Sözleşmeleri ve Sorumluluk, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 40.

doğrultusunda ve belirlenen yöntemlerle –halihazırda KAP ile- kamuya duyurulacağı ifade edilmiştir. Bu duyurular Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği²⁷ (II-14.1) m. 12 ve m. 12/A gereğince yapılmaktadır. Denetim raporunun duyurulmasına dair açıklamalardan önce, Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği'nin (II-14.1) 12/A. maddesine göre yönetim kurulu kararı da alınmaktadır.

Finansal tablolar ve ortaklık faaliyet raporları, ortaklığın yönetim organı olan ve pay sahiplerinden farklılaşabilme ihtimali de bulunan ortaklık yönetim kurulları tarafından tanzim edilmekte ve açıklanmaktadır. TTK m. 514'de, ortaklık yönetim kurulunun geçmiş hesap dönemine ait olup TMS'de öngörülen finansal tabloları ve eklerini ve ayrıca yıllık faaliyet raporunu bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içerisinde hazırlayıp ortaklık genel kurukuna sunacağı ifadesi mevcut iken, TTK m. 515'de finansal tabloların TMS'ne uygun olarak ortaklığın malvarlığını, borç-yükümlülüklerini, özkaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını göstereceği ve bu tabloların dürüst resim ilkesi gereğince tam, anlaşılabilir, -bilhassa geçmiş faaliyet dönemleri ile- karşılaştırılabilir, şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık olarak yansıtacak şekilde düzenleneceği ifade edilmiştir. Zaten bilanço düzenlenmesindeki temel amaç da bir iş yılı içerisindeki kar ya da zarar durumunu ortaya koymaktan ibarettir²⁸.

Finansal verileri ortaya çıkartma edimi yönetim kurulunun üzerinde iken; bu veriler kaynaklı sorumluluk da yönetim kuruluna aittir. Yani, reel verilerin olumsuzluğu halinde yönetim kurulu yönünden kişisel çıkarlar ile ortaklık/ortak/yatırımcı menfaatleri arasında bir menfaat çatışması mevcut olacaktır. Kural olarak, bu veriler üzerinde makul bir şüphecilik ile bağımsız denetim yapılmadan, bu verilere atfedilecek güvenin düşük derecede bir güven olacağı açıktır.

Bağımsız denetimde ise, ortaklık dışında, ortaklık ile herhangi bir menfaat ilişkisi olmayan ve tek rolü bağımsız denetim olan, sermaye piyasasında faaliyet göstermek için hem SPK'ya, hem de KGK'dan izin alması gereken sermaye şirketleri tarafından sözkonusu raporların gerçek ile uyumu mevcut veriler çerçevesinde irdelenecektir. Bağımsız denetim süreci neticesinde, finansal verilerin tam ve gerçeği dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı tespit edilebilecektir; olası çıkar çatışmalarının menfi sonuçları ortadan kaldırılacaktır. Bu durum, hem ortaklık yatırımcılarına, hem de -yönetim kurulunun ortaklardan farklılaşması ihtimalinde- ortaklık hâkim ortaklarına ve ayrıca ortaklık itibarına ve yönetimine büyük bir fayda sağlayacaktır.

²⁷ 13.06.2013 tarih, 28676 sayılı R.G.'de yayımlanan Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1).

²⁸ Karayalçın, Y., (1988) Muhasebe Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, s. 42 vd.

Yasa koyucu da, SPK kapsamında bu durumları gözeterek gerek sermaye piyasası araçlarının ilk ihraçlarında oluşturulacak izahname içerik ve ekindeki finansal tablolarda, gerekse ikinci piyasalardaki işleyişteki dönemsel faaliyet raporları ve finansal tablolarda bağımsız denetim yapılmasını öngörmüştür. Bu raporlama standardı ve denetim standardı ise, TTK m. 88/1'e ve SPK m. 14/1'e göre KGK tarafından yayımlanan, TMS'ne ve TDS'ne göre olacaktır. Bu standartların temini, ayrıca kamunun yanlış bilgilendirilmesi –yani kamuya açıklanan bilgilerin tam ve doğru olmaması- halinde etkin bir hukuki ve cezai sorumluluk rejiminin düzenlenmesi sonucunda kamuyu aydınlatma kavramı ile yatırımcıların korunması kavramları bir araya gelmektedir²⁹.

Sonuçta, bağımsız denetim yolu ile yatırımcılar korunmakta ve kamunun aydınlatılacağı bilginin tam ve gerçeği yansıtır şekilde olduğu bir üçüncü göz tarafından teyit edilmektedir. Bu şekilde, piyasalarda yatırımcıların güveni temin edilmektedir. Finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği bağımsız denetim ile sağlanmaktadır. Sermaye piyasaları güvene dayalı piyasalardır ve sermaye piyasalarında güvenin sağlanması finansal bilgi sisteminin işlerliğine bağlıdır. Bağımsız denetimden geçmiş finansal raporlar finansal bilgi sisteminin son halkasını oluşturmaktadır³⁰.

²⁹ Çetin, N., (2011) Sermaye Piyasası Hukukunda Yatırımcının Korunması İlkesinin Teorik Analizi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XV, S:1, Ankara, s. 13. URL: http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/15_1_1.pdf (Erişim: 15.04.2017).

³⁰ Usul H., Bekçi, İ., (2001) Bireysel Yatırımcılar Açısından Finansal Bilgi Sisteminin Sermaye Piyasasında Etkinliğinin Analizi, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:2, Sayı:1 Sivas, s. 70.

II. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

A. Bağımsız Denetimin Tarihçesi

1. Bağımsız Denetim Kavramının Genel Olarak Gelişim Süreci

Bağımsız denetim kavramı, 19. yüzyılda ortaya çıkan ve bu yıldan bu yana gelişen bir kavramdır. Bağımsız denetim, ekonomik gelişmişlik ve sermaye hareketleri ile ortaya çıkmış olup, ilk olarak İngiltere’de ortaya çıkmış ve akabinde ABD önderliğinde gelişimini sürdürmüştür. Dünyada ilk olarak bağımsız denetçiler tarafından finansal tabloları denetlenen ortaklık, İngiliz Hudson’s Bay Company unvanlı ortaklıktır ve bu denetim 1866 yılında gerçekleşmiştir³¹.

İngiliz Şirketler Hukuku Kanunu ile özel ortaklıkların yükümlülükleri kanunlaştırılmıştır. Bu kapsamda, ortaklarca ortaklık denetimi için denetçinin atanması ve bu denetçinin ortaklık bilançosunun tam ve doğru olup olmadığı noktasında rapor tanzim etmesi öngörülmüştür. Bu dönemde, denetçiler yöneticilerden bugünkü anlamda tam olarak bağımsız değildir³². Bu denetçilerin, bağımsız olmasına dair özel düzenlemeler ilgili tarihlerde bulunmamaktadır. Denetçinin görev kapsamı, salt bilançodaki mevzuata aykırı işlemlerin tespiti ve raporlanması olarak belirtilmiş, yerindelik veya ticari kararlara dair denetimlerin yapılamayacağı ifade edilmiştir. Ayrıca, içtihat yönü ile denetçinin bilançodaki varlıkları teyit etmesi gerektiğine dair, denetçinin objektif özen yükümlülüğünü arttırıcı kimi kararlar³³ verilmiştir.

1920’lerden itibaren, Birinci Dünya Savaşı sonrasında dünyada ekonomik liderliğin ABD’ne geçmesinden de hareketle, denetim alanındaki gelişmeler ABD’de yaşanmaya başlanmıştır. Büyük buhran sürecinde piyasaların dibe vurması ve hisse senetlerinin değerlerini yitirmesi neticesinde yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur. 1933’de, ABD’de Menkul Kıymetler Kanunu³⁴ çıkartılmıştır. Bu kanun çerçevesinde, sermaye piyasalarında faaliyet göstermek isteyen şirketlere federal ticaret

³¹ Manavgat, Ç., (2014), Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Denetimin Kapsamı, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, C:30, S:3, Eylül 2014, s. 45.

³² Urkan, s. 56.

³³ Bu kararlardan en önemlilerinden biri de, 1920 tarihli Arthur E. Green & Co v. The Central Advance and Discount Corporation Ltd. kararıdır. Bu kararda, bilançodaki alacakların tahsili kabil olmadığının açık olmasına rağmen denetçinin bu tespiti yapamamasının bir kusur olduğu ve verilen bilgi/belgenin ötesinde inceleme yapılması gerektiği ifade edilmiştir. URL: [http://dspace.wbpublibnet.gov.in:8080/jspui/bitstream/10689/12196/17/Part%204 Chapter%2029 650-698p.pdf](http://dspace.wbpublibnet.gov.in:8080/jspui/bitstream/10689/12196/17/Part%204%20Chapter%2029%20650-698p.pdf) (Erişim: 15.04.2017).

³⁴ Securities Act of 1933, URL: <https://www.sec.gov/about/laws/sa33.pdf> (Erişim: 06.01.2017).

komisyonuna kayıt ve mali tablolarını bağımsız dış denetimden geçirtme yükümlülüğü getirilmiştir. Bu kapsamda, denetçilerin sorumluluğu da tanımlanmış olup, tescil beyannamesinde önemli hata bulunan menkul kıymetlerin, iyi niyetli üçüncü kişilerce devralınmasında, denetçilerin sorumluluğuna gidilmesi düzenlenmiştir. Kusur yönünden de, ispat yükü denetçi üzerinde bırakılmıştır.

1934 yılında ise, yeni bir Menkul Kıymetler Borsası Kanunu çıkartılmış ve federal ticaret komisyonunun yetkileri Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu olarak kurulan, kısaltması SEC olarak bilinen kuruma devredilmiştir. 1934 yasasına tabi olan ortaklıklar için ilk kez mali tabloları SEC'e teslim etme, dönemsel olarak gözden geçirme ve zorunlu bağımsız denetim yaptırma yükümlülüğü getirilmiştir. Ayrıca yasa, SEC'e verilen finansal belgelerde herhangi bir maddi eksiklik veya yanlışlık bulunması halinde, belgelerde imzası bulunan kişilerin sorumluluğunu düzenlemiştir. Bağımsız denetçilerin de, halka arz edilmiş olan mali tablolardaki hata veya hilelerinden dolayı ortaklığa, yatırımcılara ve üçüncü kişilere karşı sorumlu olduğu, ispat yükünün iddia edende olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca, denetçi sıfatı için belli standartlar aranmaya başlanmış, ruhsatlı muhasebe uzmanlarının sözkonusu denetim süreçlerinde denetçi olabileceği düzenlenmiştir.

Bu geniş yasal düzenlemelerin etkisi ile; ABD'de sermaye piyasaları gelişmiş, ortaklık dışı kişilerden sermaye sağlanmasına başlanmış, ortak/yönetici farklılığı profesyonel yöneticilerin yaygınlaşması ile artmıştır. Ticari işlemlerin sayısının artması ile, ortaklık yöneticilerince muhasebesel yetkiler çalışanlara devredilmiş, hata ve suistimaller artmıştır. Bu dönemde denetçiler de örnekseme yolu ile denetimler yapmaya başlamışlardır. Günümüzde de, tüm kayıt ve işlemler incelenmemekte; ama tümevarım yapılarak, bu sonuca ulaşılabilir şekilde incelemeler yapılmaktadır³⁵. Denetim kapsamı, bilançoların yanında gelir-gider tablosu ve potansiyel fırsatları gösterir gelir elde etme ihtimalini de kapsar şekilde genişletilmiştir. Denetçilerin yükü ve sorumluluğu artmıştır. Denetçilerin görev kapsamı, mevzuata aykırılıkların tespiti ve raporlanmasından bilgilerin gerçekliği ve finansal resmin dürüst bir şekilde yansıtılmasını da kapsar şekilde genişletilmiştir.

1960'lı yıllarda, denetim hizmetleri veren şirketlerin aynı ortaklıklara danışmanlık hizmetleri de verebilmesinin önü açılmıştır. Bu husus, ileride gerek denetimin kalitesi, gerek sorumluluk kapsamı gerekse menfaat çatışmaları yönünden çokça tartışmalı alan yaratmıştır.

³⁵ Türkkan, G., (1989) Çağdaş Bağımsız Denetim ve Türkiye'deki Durumu, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul, s.15.

1990'lerden günümüze, denetim kavramı ve tekniklerindeki gelişmeler devam etmiştir. Ortaklıklar gitgide daha da büyümüş ve kontrol edilemez maddi güçlere haiz olmuşlardır. Maddi gücün yansıması olan çarpık ilişkiler neticesinde, Worldcom, Enron, Tyco International, Adelphia Communications, ve sair çeşitli skandallar ortaya çıkmıştır.

Bu skandallardan en önemli ikisine kısaca değinmek gerekirse, ilk olarak Enron skandalını anlatmak gerekecektir. Enron, 2000 yılında Fortune 500 Listesine göre ABD'nin en büyük 7. ortaklığı konumundaydı, ABD'nin en büyük gaz dağıtıcısı olarak gelirleri 100 milyar ABD doları seviyesindeydi ve nihayetinde ABD ve Avrupa'nın enerji borsasının %20'sini kontrol ediyordu. Lakin, yasadışı muhasebe uygulamaları, Enron dışında kurulmuş ortaklıklar ile risklerin gizlenmesi ve zararların bilanço dışına çıkartılması neticesinde, ortaklığın gerçeğe uygun olmayan karlı bir görüntüsü ortaya çıkmış ve değeri hızla artmıştır. İlk kez Ekim 2001'de zarar açıklayan Enron; Aralık 2001'de iflasını istemiştir. Enron, 63,4 milyar ABD doları tutarındaki iflası ile ABD tarihindeki en büyük iflas olmuştur. İflasın bu derece gizli bir şekilde ilerlemesi ise, ortak/yönetici farklılaşması neticesinde maaşlarını performansa göre alan yöneticilerin ortaklık kayıtlarına yasa dışı müdahaleleri, bağımsız denetçinin ise denetlediği ortaklığın danışmanlık işlerinden daha fazla pay alabilmek için kusurlu şekilde görevini ifa etmesi ve bunun sonunda bu denetim raporlarına istinaden işlem yapan derecelendirme şirketlerinin de Enron'un borçlarını geri ödeme kapasitesindeki düşüşü görememesi suretiyle olmuştur. Elinde yetkisi olmadığını ifade eden SEC ise, sürece yeterince müdahil olmayınca iflas kaçınılmaz olmuştur.

Bu skandallardan ikincisi ise, WorldCom skandalıdır. WorldCom, çok büyük bir şehirlerarası telekomünikasyon şirkettir. Şirketin 3.8 milyar ABD doları tutarındaki gideri, uygun olmayan hesaplarda sermaye yatırımı şeklinde gizlenmiştir. Bu süreçte, bir süre sonra ortaklık borçlarını ödeyemez hale gelmiş ve konkordato başvurusunda bulunmuştur. Ayrıca, konkordato sürecindeki incelemelerde firma muhasebe biriminin sahte gelirler ve karlılık rakamları ile bilançosunu şişirdiği görülmüştür. Hem Enron, hem de WorldCom'un denetçisi aynı şirkettir: Arthur Andersen LLP.

Bu skandallar neticesinde, denetim alanında daha sıkı düzenlemeler yapılmıştır. Amerika Birleşik Devletleri'nde, konu ile ilgili hazırlayıcıları olan senatörlerin soyadlarının kısaltmaları ile anılan Sarbanes - Oxley Act³⁶ (SOX) yasası çıkartılmıştır. Bu yasa ile, bağımsız denetim mekanizması üzerinde bir bağımsız otorite yaratılmış -ki hâlihazırda ülkemizde denetim firmalarının üst kuruluşu

³⁶ An Act To protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes. URL: <https://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf> (Erişim: 06.01.2017).

niteliğinde, salt bu iş ile iştigal eden bir kamu kurumu bulunmamaktadır-, denetim firmalarının verdiği denetim dışı hizmetler sınırlandırılmış ve denetçilerin bağımsızlığı rotasyonu da kapsar halde katı bir şekilde temin edilmiş, denetim ücretinin belirlenmesine sınırlamalar getirilmiş, iş riski bazlı denetim süreçleri belirlenmiştir. Sonuçta, güncelde denetim kavramı denetlenen ortaklığın finansal verilerindeki doğruluk, bilanço ve gelir gider tabloları dâhil tüm finansal tabloların gerçeği tam ve dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı, denetlenen ortaklığın iş risklerinin tetkiki, sunulabilecek denetim dışı hizmetlerin ifade edilmesi, denetlenen ortaklığın kamuyu aydınlatma belgelerinin finansal veriler açısından doğruluğu gibi çok geniş bir alana yayılmış haldedir. SOX yasası, ülkemize de etki etmiş, 2002 yılında SPK tarafından, bu yasa çerçevesinde bağımsız denetim tebliğinde değişiklik yapılmıştır. Bağımsız denetim kuruluşlarının ve elemanlarının çıkar çatışmalarından uzak tutularak bağımsızlığının pekiştirilmesi amacıyla, bağımsız denetim ve danışmanlık hizmetleri birbirinden ayrılmış, hisse senetleri İMKB’de işlem gören ortaklıklara denetimden sorumlu komite oluşturulmaları zorunluluğu getirilmiş ve finansal tablolar ile yıllık raporların hazırlanması, sunulması ve doğruluğuna ilişkin kurumsal sorumluluk esasları belirlenmiştir³⁷.

2. Bağımsız Denetim Kavramının Ülkemizde Gelişim Süreci

Türkiye’de ise, sermaye piyasaları 19. yüzyılda, Osmanlı Devleti döneminde çıkartılan borçlanma senetleri ile faaliyete başlamıştır. Kırım savaşından sonra Osmanlı Hazinesi dış borç bulmadan ayakta duramayacak duruma geldiğinden, devletin mali krizine çözüm bulunması amacıyla tahvil ihraç edilmiş ve hemen hemen hepsi yabancılarca satın alınmış ve hatta ikincil piyasada ihraçlar gerçekleşmişti. 1854 - 1874 yılları arasında 15 adet tahvil ihracı gerçekleştirilmiştir. Bu tahviller, 1866 yılında kurulan Dersaadet ve Tahvilat Borsası vasıtasıyla organize bir şekilde el değiştirmiştir. Hatta, geri ödemelerde problem yaşanması üzerine Duyun-u Umumiye denilen yönetim de ortaya çıkmıştır. Bu yıllarda, kamu hazinesi üzerinde bir bağımsız denetim yoktu. Lakin, Duyun-u Umumiye yönetimi ile; artık bir bağımsız denetimden çok, alacaklıların kamu hazinesinde yönetsel hâkimiyeti sözkonusu olmuştur.

Cumhuriyet döneminde, büyük buhran ve 2. Dünya Savaşı’nın etkisi ile ve savaştan çıkan ülkede ekonomik kaynaklar olmadığından sermaye piyasası 1950’li yıllara dek gelişmemiştir. Bu yıldan sonra, özel bankaların faaliyeti artmış, tahviller çıkartılmış, hatta Hastaş AŞ³⁸ olayı gibi sermaye

³⁷ Küçüksozen, s. 3.

³⁸ Günlük, A., (1984) Türkiye’de Sermaye Piyasası, Türkiye Ansiklopedisi, 1. Cilt, İletişim Yayını, İstanbul, s. 191.

piyasalarının mevcut olmadığı ülkemizde yatırımcılara hisse senetleri satılması ve ortaklık iflasları neticesinde yatırımcıların çeşitli mağduriyetleri ortaya çıkmıştır. Düzenlenmiş bir sermaye piyasasının olmaması ve bağımsız denetim süreçlerinin zaten mevcut olmaması, kamu otoritelerinin de izinsiz sermaye piyasası aracı ihraçlarına müdahale etmemesi neticesinde işbu mağduriyetler meydana gelmiştir.

1980'li yıllardan sonra, bankaların mevduata verdiği faizlerin düşük kalması üzerine, çeşitli bankerlerce ponzi oyunu kurulmuş ve akabinde ülkemizde bankerler krizi gerçekleşmiştir. Bu kriz süreçleri ve düzenlenmiş sermaye piyasalarının mevcut olmamasının eksikliğinin görülmesi neticesinde, 2499 sayılı mülga SPK 1982 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu yasa akabinde, 1985 yılında İMKB kurulmuştur. Bağımsız dış denetleme de, 2499 sayılı mülga SPK ile hayatımıza girmiştir. Ortaklıklar, organı olmayan ve ortaklıktan bağımsız olan bir BDK tarafından denetim sürecine tabi tutulmuştur³⁹. Bağımsız denetime ilişkin SPK'nın yapmış olduğu ilk düzenleme Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik'dir⁴⁰. Daha sonra SPK, Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esaslar Tebliği (Seri:X, No:3)⁴¹ ile bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilere ilişkin genel esasları, Bağımsız Denetleme Çalışması ve Raporlanmasının İlke ve Kuralları Tebliği (Seri:X, No:3)⁴² ile de denetimin nasıl yapılacağı, raporlamanın ilke ve kurallarını belirlemiştir. Unutmamak gerekir ki, ilk düzenlemeler salt SPK'na tabi anonim ortaklıklar açısından getirilmiş olup, sair işletmelerdeki bağımsız denetim çalışmaları genellikle üçüncü kişilerle olan ilişkilerdeki zorunluluk nedeniyle yaptırılmıştır⁴³.

Uluslararası gelişmelere paralel olarak Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in (Seri:X, No:16)⁴⁴ yayımlanması ile SPK, bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak amacıyla başvuruda bulunan şirketlerin kuruluş, çalışma ve raporlama standartlarını belirlemiştir. Bu düzenleme kamunun aydınlatılmasında ve bağımsız denetimin uluslararası seviyede yürütülmesinde başrol oynamaktadır. Daha sonra Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu-IFAC tarafından

³⁹ Bahtiyar, M., (2015) Ortaklıklar Hukuku, 10. B., Beta Yayıncılık, İstanbul, S. 254.

⁴⁰ 13.12.1987 tarihli 19633 sayılı R.G.'de yayımlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik.

⁴¹ 18.06.1988 tarih, 19846 sayılı R.G.'de yayımlanan Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esaslar Tebliği.

⁴² 18.06.1988 tarih, 19846 sayılı R.G.'de yayımlanan Bağımsız Denetleme Çalışması ve Raporlanmasının İlke ve Kuralları Tebliği.

⁴³ Küçüksözen, C., Sayar, Z., (2002), Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:2, Sayı:6, Ankara, s. 51.

⁴⁴ 04.03.1996 tarih, 22570 sayılı R.G.'de yayımlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ.

yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları-UDS ile uyumlu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22)⁴⁵ SPK tarafından yayımlanmıştır.

06.12.2012 tarihinde ise, halen yürürlükte olan 6362 sayılı SPK yürürlüğe girmiş ve çağdaş bir sermaye piyasası düzeni bağımsız denetimi de içerir şekilde sağlanmıştır. İMKB, Borsa İstanbul A.Ş. olarak şirketleştirilmiş ve HAAO'ların işlem gördüğü borsa da bir şirket statüsünü havi olmuştur⁴⁶. 6362 sayılı SPK'nın 14. maddesinde de bağımsız denetim ayrıca düzenlenmiştir. SPK, 6362 sayılı SPK'na uyum amacıyla Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22) sayılı tebliğde değişiklikler yaparak 23, 24, 25, 26, 27 ve 28 no.lu tebliğleri yayımlanmıştır⁴⁷.

Ayrıca, 6102 sayılı TTK ile de geçmişte 6762 sayılı mülga TTK⁴⁸ döneminde beklenen faydayı sağlamayan iç denetim fonksiyonu yerine SPK'na tabi olmayan kimi ortaklıklar yönünden de bağımsız denetim hizmeti alınması zorunlu tutulmuş, iki mevzuatın yanında 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile de denetim ve standartları noktasında düzenlemeler sağlanmış, KGK kurulmuş, bağımsız denetim standartları bu kurumca oluşturulmuştur. İkincil düzenlemeler olarak, KGK tarafından Bağımsız Denetim Yönetmeliği⁴⁹ yayımlanmıştır. Mülga 6762 sayılı TTK döneminde, bir ortaklık organı olan denetim kurulu üyelerinin/denetçinin yönetim kurulu üyeleri ile birlikte –herhangi bir profesyonellik aranmaksızın, aynı görüşte olan ve genellikle şirkette yönetsel kontrolü elinde tutan pay sahiplerince- seçilmeleri ve azledilmeleri, bağımsız olmalarını engellemiştir. Dolayısıyla yönetimle çalışan; bu nedenle yönetim kurulunu gözetme görevini yerine getiremeyen, tarafsız ve bağımsız olmayan, uzmanlığın da aranmadığı denetleme kurulunun/denetçilerin hazırladıkları denetim raporlarının gerçeği yansıtmaması beklenemez olduğundan⁵⁰, 6102 sayılı yeni TTK ile esasında görevini yerine getirmesi teknik olarak da mümkün olmayan işbu organ zorunlu olmaktan çıkartılmış, bağımsız dış denetim sistemi TTK'da

⁴⁵ 12.06.2006 tarih, 26196 sayılı R.G.'de yayımlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ.

⁴⁶ Memiş, T., Turan, G. (2016) Sermaye Piyasası Hukuku, 2.B., Seçkin Yayınları, Ankara, s. 21.

⁴⁷ Bora, T., (2013) Türk Ticaret Kanunu Ve Diğer Düzenlemelerin Bağımsız Denetime Getirdiği Yenilikler Ve Bir Araştırma, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, Bursa, s. 33.

⁴⁸ 09.07.1956 tarih, 9353 sayılı R.G.'de yayımlanan 6762 sayılı mülga Türk Ticaret Kanunu.

⁴⁹ 26.12.2016 tarih, 28509 sayılı R.G.'de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği.

⁵⁰ Tekinalp, Ü., (2013) Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku - Anonim ve Limited Ortaklıklar, Tek Kişi Ortaklığı, Ortaklıklar Topluluğu, Birleşme, Bölünme, Tür Değiştirme (Sermaye Ortaklıkları), 3. B., Seçkin Yayıncılık, İstanbul, s. 182.

benimsenmiştir⁵¹. Bu hususta TTK m. 530'un gerekçesinde takdir mahkeme kararlarına bırakılsa da, organların eksikliği hakkında TTK m. 530'da düzenleme varken bağımsız denetçinin seçilmemesi ihtimalinde TTK m. 399'da mahkeme tarafından atamaya dair ihtimallerin belirtilmesi ve 6335 sayılı yasa ile yapılan değişiklikler neticesinde Bakanlar Kurulu Kararı'nda belirtilen ölçütler kapsamında kalmayan şirketler zorunlu bağımsız denetime tabi olmadığından kanımca bağımsız denetçi, denetlendiği ortaklığın bir organı değildir⁵². Esasında, bağımsızlık ve tarafsızlık özelliklerini havi olması gereken denetim fonksiyonunun denetlenen ortaklıktan ayrı görülmesi ve bağımsızlık ile tarafsızlık özelliklerinin organ niteliği ile bağdaşmaması bu düzenlemeninde temel sebeplerindendir, bu da bağımsız denetçinin denetlenen ortaklığın organı olmadığına dair görüşümüzü güçlendirmektedir⁵³.

Her ne kadar TTK'nın yürürlüğe girmesine birkaç gün kala 6335 sayılı yasa ile bağımsız denetimin kapsamı TTK'na tabi ortaklıklar açısından son derece daraltılsa ve bağımsız denetime tabi ortaklıkların belirlenmesine dair yetki TTK m. 397/4 ile BKK'na bırakılsa da, bu suretle bağımsız denetim kavramı TTK'na tabi olup SPK'na tabi olmayan ortaklıklar açısından da hukuk dünyamıza giriş yapmıştır. Bakanlar Kurulu tarafından da Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar R.G.'de yayımlanmıştır. Bu karar, 2014-2015 ve 2016 yıllarında güncellenilmiş, parasal değerler ve kimi kriterler değiştirilmiştir. TTK m. 397/4'de belirtilen BKK dışında kalan ortaklıkların denetimi yönünden ise, TTK m. 397/5'e göre TTK m. 397/4 kapsamı dışında kalan anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları TTK m. 397/5 hükümlerine göre denetlenecektir. Denetime ilişkin usul ve esaslar ile TTK m. 397/5 uyarınca denetim yapacak denetçilerin niteliklerine, uyacakları etik ilkelere, görev ve yetkilerine, seçilmelerine, görevden alınmalarına veya ayrılmalarına; denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususlar Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca hazırlanan ve Bakanlar Kurulu'nca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenecektir. Halihazırda, TTK m. 397/5'de anılan yönetmelik tanzim edilerek yürürlüğe girmemiştir.

⁵¹ Helvacı, M., (1997) Denetim Kurulu, 40. Yılında Türk Ticaret Kanunu İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuku Anabilim Dalı İle Deniz Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyeleri ve Araştırma Görevlilerinin Değerlendirmeleri, İstanbul, s. 125.

⁵² Urkan, s. 166.

⁵³ Köksal, A., (2010), Türk Ticaret Kanunu Tasarısının 397 ile 406 Maddeleri Arasında Düzenlenen Denetçinin Anonim Ortaklığın Organı Olup Olmadığı Sorunu, Prof.Dr. Fırat Öztan'a Armağan, Turhan Kitabevi, Ankara, s. 1405.

11 Nisan 2013 tarihli R.G.'de yayımlanan 6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun⁵⁴ ile TTK'nın 397. maddesine beşinci ve altıncı fıkralar eklenerek bugünkü son şeklini almıştır.

B. Bağımsız Denetimin Tanımı

Denetim kavramının İngilizce'deki kelime anlamı 'audit'dir. Audit kavramının kökeni, Latince'den gelen 'audire' fiiline dayanmaktadır. Bu fiilin anlamı ise, işitme veya dinlemedir. Bunun anlamı, eski tarihlere dayanan toplumlarda seçilmiş uzmanların, görevli kişilerin yaptıkları işleri dinleyerek, doğruları bulmaya çalışmalarıdır.

Denetim faaliyetinin özü, durum ve koşulları gösteren verilerin güvenilirliklerinin teyidi amacıyla yapılan eylemlerdir. Veriler, denetçilerin önüne sunulmuş soyut veriler iken, denetlenen ortaklıktaki dayanak evraklar ve fiili durum ile soyut veriler mevzuattaki hükümler ve denetim standartlarına göre kıyas edilmek suretiyle denetim faaliyeti icra edilmekte ve verilerin güvenilirlikleri teyit edilmektedir.

Ortaklıklar, yukarıda anılan verilerini TMS'ne -ve her ne kadar Vergi Usul Kanunu'nun yansımaları neticesinde TMS ile arasında kısmi farklılıklar olsa da, uluslararası bir raporlama standardı olan UFRS'ne⁵⁵- uygun olarak tanzim etmekte ve bu muhasebe verilerinin tanzimi neticesinde finansal tablolar oluşturularak ortaklığın mali durumu ortaya çıkmaktadır. Bu finansal tabloların, TMS'ne uygun şekilde tanzim edilip edilmediği ve gerçeği dürüst bir şekilde yansıtip yansıtmadığı ise bağımsız denetim süreçlerinde irdelenmektedir. Ülkemizde SPK'na tabi anonim ortaklıklar, SPK m. 14/3'e göre TMS kapsamında ihraççılar tarafından düzenlenecek finansal tablo ve raporlardan SPK' tarafından belirlenenleri, yine SPK' tarafından belirlenen listeye alınan –yani hem SPK, hem de KGK tarafından yetkilendirilen- BDK'lara TDS çerçevesinde dürüst resim ilkesi açısından denetletirmek ve bir bağımsız denetim raporu almakla mükelleftir. Bu hüküm gereğince bağımsız denetim yaptırılması zorunludur. Zorunlu denetime, kimi kaynaklarda yasal denetim de denmektedir⁵⁶. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir, TTK m. 397/2 de aynı hükmü havidir.

⁵⁴ 11.04.2013 tarih, 28615 sayılı R.G.'de yayımlanan 6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

⁵⁵ Esmer, M., (2013) Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Hazırlanan Ara Dönem Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, s. 99.

⁵⁶ Bizim, s. 12.

Düzenlenmemiş hükmünde olması durumunda, hem sözkonusu finansal tablolar ve faaliyet raporlarına dayanılarak herhangi bir (bilanço kabulü, temettü dağıtımı, ibra vd.) karar alınamayacak, karar alınması halinde yok hükmünde olacak, hem tazminat sorumluluğu doğabilecek, hem de SPK m. 103'e göre sözkonusu denetimin yaptırılmaması denetlenen ortaklık yönünden idari yaptırımlara konu olabilecektir.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de (Seri:X, No:22)⁵⁷ Başlangıç Hükümleri m. 4/1-b hükmünün 03.02.2017 tarihinde değiştirilmesi öncesinde ise, ilgili metinde bağımsız denetim "İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması" olarak tanımlanmış idi.

Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'ne göre ise, denetim bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir⁵⁸.

Benzer bir tanımda ise, denetim, ekonomik faaliyetlerle ilgili iddiaların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini ölçmek için dışarıdan tarafsız bir biçimde kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili taraflara raporlanması süreci olarak tanımlanmıştır⁵⁹.

Günümüzde, bağımsız denetim, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan ya da bir denetim kurumuna bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi ya da denetçiler tarafından denetlenen kurumun talebiyle ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde, kurumun finansal tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır. Bu denetim yönetimin finansal işlemleri değerlendirmesinde ve yorumlamasındaki olumlu ve olumsuz

⁵⁷ 12.06.2006 tarihli, 26196 Mükerrer sayılı R.G.'de yayımlanan Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22).

⁵⁸ Yeğinboy, E. Y., (2011) Küreselleşen Dünyada ve Türkiye'deki Muhasebe Denetimi Gerçeği, Yirmibirinci Yüzyılda Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu (5. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu), Antalya, s.1.

⁵⁹ Erdoğan, M., (2005) Denetim, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. B., Ankara, s. 7.

yönleri belirleyen, bir yerde kurumun finansal tabloları üzerinde onay fonksiyonu üstlenen bir denetim türüdür. Bağımsız dış denetim, klasik mali denetimden farklı olarak, kaynakların nasıl kullanıldığını inceleyen performans denetimleri aracılığıyla görevini yerine getiren bir denetimdir⁶⁰.

C. Bağımsız Denetim Türleri

1. Yıllık Bağımsız Denetim

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22) Başlangıç Hükümleri m. 4/1-b ve m. 5/1'e göre, yıllık finansal raporlar bağımsız denetime tabidir. Yani, bağımsız denetim yıllıktır, devamlılık arz eder şekilde her yıl yapılması zorunlu bir denetimdir⁶¹.

Bu tür bağımsız denetimde, denetimi yapan kuruluş herhangi bir kısıtlama olmaksızın mevzuatta belirtilen -bilhassa ilgili tebliğin ondördüncü kısmında anılan- tüm denetim tekniklerini uygulayabilecek, denetim kanıtlarını toplayabilecektir. Bu konuda, TDS hükümlerine göre denetim yapılacaktır.

2. Sınırlı Bağımsız Denetim

Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1.)⁶² m. 7'ye göre, "İhraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören ortaklıklar, yatırım kuruluşları, yatırım ortaklıkları, portföy yönetim şirketleri ve ipotek finansmanı kuruluşları bu Tebliğde düzenlenen esaslara uygun olarak 3, 6 ve 9 aylık dönemler itibarıyla ara dönem finansal rapor düzenlemekle yükümlüdürler. Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunan yatırım ortaklıkları, ara dönem konsolide finansal tabloları ile birlikte ara dönem bireysel finansal tablolarını da hazırlamakla yükümlüdürler". Sınırlı bağımsız denetim, ara denetim olarak da adlandırılmaktadır⁶³. Bu denetim de, yıllık denetim programına uygun olarak yapılacaktır.

⁶⁰ Altaş, S., (2015) Şirket Denetimi (Bağımsız Denetçi, Denetçi ve Özel Denetçi), 6.B., Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 40.

⁶¹ Köksal, A., (2008) Bağımsız Denetim Sözleşmesi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk (Ticaret Hukuku) Anabilim Dalı, Doktora Tezi, YÖK Tez Merkezi, Ankara, s. 22.

⁶² 13.06.2013 tarih, 28676 sayılı R.G.'de yayımlanan Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1).

⁶³ Gürbüz, H., (1995) Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınevi, 1.B., Eskişehir, s. 16.

Ara dönem finansal tablolar, ara döneme aittir ve bu dönemle ilgili ortaklık ve kuruluşların ekonomik, finansal ve kârlılık durumları hakkında bilgiler verir. Bu tablolar, finansal tablo düzenleme ilkelerine uygun olarak hazırlansalar da, geçici rakamlar içermesi ve değişme ihtimalinin yüksek olması nedenleriyle tam, doğru ve güvenilir finansal tablo niteliğinde değildir. Sınırlı bağımsız denetimde amaç, yıllık bağımsız denetime tabi ortaklıkların ara finansal tablolarının yıllık bağımsız denetim programı ile uyumlu olup olmadığını incelemektir⁶⁴.

Bu denetim de, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in (Seri:X, No:22) otuzdördüncü kısmının birinci maddesine göre, işletmenin yıllık finansal tablolarının bağımsız denetimini üstlenen BDK tarafından yapılacaktır.

Ortaklığın yıllık finansal tablolarının bağımsız denetimini üstlenen BDK ortaklığın finansal durumu hakkında bilgi sahibi olduğundan; bu inceleme yıllık bağımsız denetime göre daha dar kapsamlıdır. Yukarıda anılan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22) Otuzdördüncü Kısım m. 6/1'e göre, "Bağımsız denetçi, inceleme sonucunda ara dönem finansal tabloların tüm önemli yönleriyle finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda, karar verebilmek için esas itibarıyla işletmede finansal raporlama sürecinden sorumlu kişilerden olmak üzere bilgi toplanması, analitik inceleme ve diğer inceleme tekniklerini uygular". Sınırlı bağımsız denetim ile yıllık bağımsız denetim arasındaki fark, sınırlı bağımsız denetimde denetim kanıtı toplama konusunda kısıtların olmasıdır. Bu durumun nedeni, ara dönem için oluşturulan finansal tablolar için kullanılan verilerin geçici olması, yani değişikliğe uğrama ihtimalinin bulunmasıdır⁶⁵.

3. Özel Bağımsız Denetim

SPK m. 14/4'de, SPK'nin halka arzda, borsada işlem görme başvurusunda ve SPK m. 23'de ifade edilen veya bu maddede ifade edilmese dahi ortaklığın faaliyetlerini ve finansal durumunu önemli derecede etkileyen olay ve gelişmelerde ortaklıklardan SPK m. 14 hükümlerine göre hazırlanacak bağımsız denetim raporu istemeye yetkili olduğu ifade edilmiştir.

⁶⁴ Tanör, R., (2000) Türk Sermaye Piyasası, Cilt:2 Halka Arz, Beta Basım Yayın, İstanbul, s. 249.

⁶⁵ Güçlü, F., (2015) Sermaye Piyasası Kurulu'nun Denetim Rolü ve Borsa İstanbul'da Bir İnceleme, Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, Karabük, s. 75.

Yine, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in (Seri:X, No:22) Başlangıç Hükümleri'nin 6/1. maddesinde, "Özel bağımsız denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Kurula başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan işletmelerce, bu amaçlarla herhangi bir tarih itibariyle düzenlenmiş finansal tabloların bu Tebliğin 'Başlangıç Hükümleri' Kısmının 'Tanımlar' başlıklı maddesinde yer alan 'bağımsız denetim' tanımının gerektirdiği esaslara uygun olarak bağımsız denetime tabi tutulmasını ifade eder" şeklinde özel bağımsız denetim kavramı tanımı yapılmıştır. Özel bağımsız denetimde, denetlenecek mali tabloların bağımsız denetim çalışmasının başladığı ay sonu itibariyle hazırlanmış olması esastır⁶⁶.

Burada amaç, SPKr tarafından belirlenecek özel nitelikte işlemlerin gerçekleşmesi esnasında ortaklıkların hazırlayacağı finansal tabloların bağımsız denetimden geçirilmesidir. Lakin belirtmek gerekir ki, özel bağımsız denetim, kredi kuruluşu, sigorta şirketi veya diğer kişilere bilgi vermek üzere isteğe bağlı olarak da yaptırılabilir.

Belirli koşullara göre, özel bağımsız denetim çalışmasının yapısı, zamanlaması ve kapsamı değişebilir. Bu nedenle, BDK ile denetlenecek ortaklık sözleşmeyi imzalamadan önce, işin kapsamı ve düzenlenecek raporun şekli ve içeriği ile ilgili anlaşmalıdırlar. BDK, özel amaçlı bağımsız denetimin planlamasını yapmadan önce, raporlama yapılacak bilgilerin hangi amaçlar için ve kimler tarafından kullanılacağını göz önüne almalıdır⁶⁷. Denetimin özel amaçlı olarak yapılması, denetim çalışmalarının, ilgili tebliğler ile belirlenmiş usul ve standartlara uygun bir şekilde yapılması zorunluluğunu ortadan kaldırmaz.

SPKr'nin talebine rağmen özel bağımsız denetimin yaptırılmaması halinde, ortaklık ve yöneticilerinin idari/cezai sorumlulukları söz konusu olacaktır. Nitekim, SPKr 2016/21 sayılı bülteninde görüleceği üzere kimi şirketlerden özel bağımsız denetim yaptırmasını istemiş, bu karara uyulmaması üzerine SPK m. 103 ve m. 105 gereğince hem ilgili ortaklığa idari para cezası uygulamış, hem yönetim kurulu hakkında suç duyurusunda bulunmuş, hem de yatırımcıların zararlarının tazmini noktasında bir bilgilendirmenin genel kurulda yapılması gerektiği ve hatta şirket hakkında uygulanan idari para cezasının rücusunun ilgili genel kurulda oy yasakları doğrultusunda değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmiştir.

⁶⁶ Çelik, Ü., (2012) Eski Türk Ticaret Kanunu Sermaye Piyasası Kanunu ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Bağımsız Denetim Yönünden İncelenmesi (Bağımsız Denetim Yönünden İncelenmesi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, İstanbul, s. 83.

⁶⁷ Köksal, s. 28.

D. Bağımsız Denetim ve İç Denetim Arasındaki Farklar

Bağımsız denetim, yukarıda da belirtilen üzere müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan ya da bir denetim kurumuna bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi ya da denetçiler tarafından ve bir sözleşme çerçevesinde ortaklık dışında yaptırılan denetimdir.

İç denetim ise, Kurumsal Yönetim Tebliği'ne (II-17.1.) ve diğer mevzuat hükümlerine istinaden şirket içinde yaptırılan denetim türüdür. Bu denetim türü, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22) hükümlerinde detaylı olarak tanımlanmıştır ve bağımsız denetim kavramından ayrıştırılmıştır. İç denetimin amaç ve kapsamı ortaklık üst yönetiminin taleplerine göre değişmekte iken ve iç denetimde bağımsızlık yokken; bağımsız denetim tamamen finansal tablolar ve bu tablolardaki verileri içeren faaliyet raporlarının düzenlenişi ve doğrulanışı ile ve herhangi bir bağımlılık ilişkisi olmadan ilgilenmektedir. Hatta ilgili tebliğin 13/4-ç maddesine göre iç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi ya da iç denetim fonksiyonuna destek hizmeti verilmesi bağımsızlığı ortadan kaldıran bir durum olarak kabul edilmiştir.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22) yirmiyedinci kısım madde 3'de, iç denetim; işletme yönetiminin amaçlarına hizmet etmek üzere, işletme içinde oluşturulan bir değerlendirme mekanizması olup, diğer faaliyetler yanında işletmenin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin araştırılması, değerlendirilmesi ve gözetimini içeren bir denetim türü olarak tanımlanmıştır. Bu kapsamda, muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin gözden geçirilmesi, finansal bilgiler ve faaliyet bilgilerinin incelenmesi, işletmenin etkinliği ve yeterliliğinin gözetilmesi ve işletmenin diğer gereklilikleri iç denetim süreçlerinde gözetilmektedir.

Bağımsız denetim faaliyetlerinde, elbette ki iç denetim ve iç denetimde elde edilen verilerden yararlanılacaktır. Etkili bir iç denetim, finansal tablolardaki olası yanlışlık ihtimalini minimize edecektir. Fakat her hâlükârda iç denetimin kapsamı bağımsız denetimi ve bağımsız denetçilerin yapacağı incelemeleri ortadan kaldırmayacaktır. Ayrıca, TTK m. 398 hükmüne göre TDS'nin öngördüğü ölçüde iç denetim sistemlerinin varlığı ve etkinliği de bağımsız denetçi tarafından yapılacak incelemenin konusu içerisinde.

Mevzuatta bağımsız denetçinin, iç denetçinin denetlenen ortaklıktaki konumu, fonksiyonu ve bilhassa tavsiyelerinin üst yönetime etkisi, teknik yeterliliği ve mesleki özen ile titizliğe uyumu gözetilerek iç

denetim faaliyetlerinden bağımsız denetimde faydalanabileceği ifade edilmiştir. Bu husus, ISA 610 standartlarında da mevcuttur. Her hâlükârda, bağımsız denetçi değerlendirilen iç denetim çalışmasının sonuçlarını ve bu çalışma üzerinde uygulanan bağımsız denetim tekniklerini belgelendirmek zorundadır.

Sonuç olarak, iç denetim şirketlerin kendi iç işleyişleri için ve esasında kendi menfaatleri için gerçekleştirdikleri, üst yönetime bağımlı olarak gerçekleştirilen ve farklı alanlara hasredilebilecek bir denetim türü iken; bağımsız denetim şirket dışı kimseler olan ve özel olarak KGK ve SPKı tarafından yetkilendirilen kimselerce bağımsız olarak ve sadece finansal tablolar ile faaliyet raporlarındaki finansal verilerin önceden belirlenmiş standartlara uygun olarak tanzim edilip edilmediğini ve önemli yanlışlıklar içerip içermediğini irdelemektedir.

E. Bağımsız Denetime İlişkin Mevzuat Hükümleri

Bağımsız denetim yaptırılmasına dair zorunluluğun yasal dayanakları, çeşitli yasa hükümlerinde yer almaktadır. Bu hükümlerden, bağımsız denetim yaptırılmasının takdirini ilgisine bırakan veya kuruma zorunluluk tanınması yönünde yetki verenler dışındaki mevzuat hükümleri aşağıdaki şekildedir.

TTK m. 397/4'e göre Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek anonim şirketler bağımsız denetim yaptırmakla mükelleftir⁶⁸. Bu şirketlerin denetimi TTK m. 398'e göre yapılmaktadır. TTK m. 398 hükmünde denetimin konusu denetlenen ortaklığın finansal tabloları ile ortaklık yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve TDS'nin öngördüğü ölçüde iç denetimin denetim esnasında elde edilen veriler dahilinde incelenerek denetlenmesi şeklinde ifade edilmiştir. Bu denetim, TMS, yasal mevzuat ve esas sözleşme hükümlerinin finansal tablolara uygulanmasına dair denetimi de kapsamaktadır. Denetim, TTK m. 515'deki dürüst resim ilkesini de inceleyecek, bir aykırılık varsa bu aykırılığı ve gerekçelerini de açıklayacaktır. Ayrıca, konsolide tablolara ve bağlı ortaklıklara dair denetim esasları da aynı maddede anılmıştır. Tüm bunların yanında, TTK m. 378'deki riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi ve yapısı ile uygulamaları da KGK esaslarına uygun olarak ayrı bir rapor olarak bağımsız denetim raporu ile beraber denetlenen ortaklık yönetim kuruluna sunulmaktadır. Denetim, KGK esasları bağlamında, belirlenen etik

⁶⁸ Bakanlar Kurulu, bu hususta 19.12.2012 tarihli 2012/4213 sayılı kararı ile bağımsız denetime tabi olmaya esas ölçütleri ifade etmiştir. Bu ölçütler; 2014, 2015 ve 2016 yıllarında güncellenmiş ve son olarak 19.03.2016 tarihinde 2016/8549 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu ölçütlere ilişkin olarak çalışma tarihimize dek yapılan son güncelleme gerçekleşmiştir.

kurallarına uygun olarak ve özenle gerçekleştirilecektir. Bu suretle, denetim ve kapsamı çok geniş bir biçimde TTK'da tanımlanmıştır.

Bunun yanında, SPK m. 14/3'e göre "İhraççılar düzenleyecekleri finansal tablo ve raporlardan Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında Kurulca belirlenenleri, bu Kanun uyarınca listeye alınan bağımsız denetim kuruluşlarına, Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde bilgilerin gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtması ilkesine uygunluğu bakımından inceleyerek bir bağımsız denetim raporu almak zorundadırlar." Bu denetim, bütün ihraççılar için öngörölmüş olup ikincil düzenlemeleri SPK tarafından yapılmıştır. Yine, SPK'nın özel hallerde bağımsız denetim raporu istemeye dair yetkisi SPK m. 14/4'de ifade edilmiştir.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun⁶⁹ 39/2. maddesine göre, bankaların genel kurullarına sunacağı yıllık finansal raporların bağımsız denetim kuruluşlarınca onaylanması şarttır. Yine, aynı yasanın 95. maddesine göre BDDK başkanının BDK'ları özellik arz eden konularda görevlendirme yetkisi mevcuttur. Ayrıca, bankalar bilançolarını 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu'nun 43/1. maddesi gereğince Merkez Bankası'na da vermekle yükümlüdürler⁷⁰. Yine, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası da bilançosunun BDK'lara denetlettirebilmektedir⁷¹.

4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu'nun⁷² 21. maddesi ile sözkonusu yasaya tabi olan şirketlerin yılsonu mali tablolarının bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenmesi zorunlu tutulmuştur.

5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu'nun⁷³ 21/2. maddesine göre, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu işletmecilere hesaplarını BDK'lara denetletme yükümlölüğü getirebilmektedir.

⁶⁹01.11.2005 tarihli, 25983 sayılı R.G.'de yayımlanan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu.

⁷⁰ Tekinalp, Ü., (2009) Ünal Tekinalp'in Banka Hukukunun Esasları (Banka), 2.B., Vedat Kitapçılık, İstanbul, s. 85.

⁷¹ Tekinalp, Banka, s. 101.

⁷² 07.04.2001 tarihli, 24366 sayılı R.G.'de yayımlanan 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu.

⁷³10.11.2008 tarihli, 27050 sayılı R.G.'de yayımlanan 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu.

4628 sayılı Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un⁷⁴ 5/7-j maddesinde "Piyasada faaliyet gösteren tüzel kişilerin denetlenmiş mali tablolarını incelemek veya incelettirmek" EPDK'nın yetkisi dâhilindedir.

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nun⁷⁵ 14/5. maddesine göre bu yasaya tabi şirketlerin bağımsız denetimi 660 sayılı KHK'na göre yapılmaktadır ve ortaya çıkan bağımsız denetim raporu BDDK'na gönderilmektedir.

6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun'un⁷⁶ 21/6. maddesine göre ödeme ve elektronik para kuruluşları bağımsız denetime tabidirler ve ortaya çıkan bağımsız denetim raporu BDDK'na gönderilmektedir.

5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'nun⁷⁷ 18/2. maddesine göre sigorta şirketleri ile reasürans şirketleri bilançoları, gelir tabloları ve Hazine Müsteşarlığı tarafından uygun görülecek diğer malî tablolarının BDK'lara denetlettirilmesi ve bu denetim sonucunun ilan edilmesi zorunludur.

6741 sayılı Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un⁷⁸ 6. maddesine göre Türkiye Varlık Fonu Yönetimi A.Ş. şirketi, bu şirket tarafından varlık fonu altında kurulacak diğer şirketler, Türkiye Varlık Fonu ve Türkiye Varlık Fonu bünyesinde kurulacak alt fonlar bağımsız denetime tabidir.

F. Bağımsız Denetim Varsayımları

Doktrinde, Mautz/Sharaf tarafından⁷⁹ 1961 yılında ileri sürülen bir kısım bağımsız denetim varsayımları mevcut olup, konunun sağlıklı irdelenmesi açısından günümüzde de yürürlükte olan ve denetim sürecinde varsayılan bağımsız denetim varsayımları aşağıdaki şekilde ifade edilebilecektir.

⁷⁴03.03.2001 tarihli, 24335 sayılı R.G.'de yayımlanan 4628 sayılı Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun.

⁷⁵13.12.2012 tarihli, 28496 sayılı R.G.'de yayımlanan 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu.

⁷⁶27.06.2013 tarihli, 28690 sayılı R.G.'de yayımlanan 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun.

⁷⁷ 14.06.2007 tarihli, 26552 sayılı R.G.'de yayımlanan 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu.

⁷⁸26.08.2016 tarihli, 29813 sayılı R.G.'de yayımlanan 6741 sayılı Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

⁷⁹ Urkan, s. 49-51.

1. Finansal Tablolar ve Verilerin Doğruluğu Kanıtlanabilir.

Bu husus, bağımsız denetimin temelini oluşturmaktadır. Bağımsız denetim, doğruluğu kanıtlanabilir ve denetlenebilir veriler üzerinde gerçekleştirilmektedir.

2. Denetçi ile Denetlenen Ortaklık Arasında Çıkar Çatışması Olması Şart Değildir.

Denetim, denetlenen ortaklığın açıklarını ortaya çıkartmak amacıyla geçirilen bir süreç değildir, aksine denetimin esas amacı denetlenen ortaklık yönetim kurulu tarafından tanzim edilen finansal tablolar ve faaliyet raporlarına makul güvenin sağlanmasıdır. Bu nedenle, denetçi ile denetlenen ortaklık arasında bir çıkar ilişkisi olmaması gerekmeyle birlikte, bir çıkar çatışmasının bulunması da şart değildir. Taraflar arasında, hesap verilebilir ve denetçinin bağımsızlığına zarar vermeyen bir ilişki mevcut olmalıdır.

3. Finansal Tablolar ve Diğer Bilgiler Gizli Anlaşma ve Diğer Olağan Dışı Usulsüzlüklerden Aridir.

Bu varsayım, denetçinin göstereceği özen yükümlülüğü ile ilgilidir. Sunulan finansal tablolar ve diğer bilgilerde kasten oluşturulmuş olağandışı usulsüzlükler ve/veya gizli anlaşmaların varlığı halinde, denetim süreci buna hasredilmiş ve bu usulsüzlükleri bulma amacına yönelik özel bir süreç olacaktır. Lakin mevcut varsayımlarda, bu hallerin var olmadığı kabul edilmektedir. Dolayısıyla, olağan denetim teknikleri ile ortaya çıkacak usulsüzlüklerin denetim sürecinde tespit edilmesi gerekirken ve aksi haller sorumluluk doğuracak iken, olağan dışı usulsüzlüklerin tespit edilememesi halinde ise her somut olaya özgü değerlendirme yapılacaktır, denetçinin kusuru olmadığı görülürse denetçinin sorumluluğu doğmayacaktır⁸⁰.

4. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum, Finansal Tabloların Gerçeği Tam Olarak Yansıtması Neticesini Doğurur.

Denetim süreci, finansal tabloların mevcut kriterler ile karşılaştırılması ve standartlara göre bir sonuç ortaya konulmasıdır. Genel olarak, muhasebe ilkelerine uyum halinde, olağandışı usulsüzlüklerin var olması hali dışında, genel kabul gören muhasebe ilkelerine uyum, finansal tabloların gerçeği tam olarak yansıtması neticesini doğuracaktır.

⁸⁰ Güredin, E., (2000) Denetim, Beta Yayınevi, 1.B., İstanbul, s. 51.

5. Teşebbüsün Geçmişte Gerçekleştirdiği Doğru Uygulama, Gelecekte de Doğru Olacaktır.

Söz konusu varsayım, aksi yönde açık deliller mevcut olmadığı takdirde geçerlidir. Bu varsayım, işletmenin devamlılığı ile ilgilidir. Aksi takdirde, denetçinin denetim dönemi öncesinde yapılan tüm değerlendirme, stok, malvarlığı, nakit akımlar vd. konuları incelemesi gerekecek ve bu incelemeyi yapmadan kendi çalışmasına bu verileri baz alamayacaktır. Lakin, önemle ifade etmek gerekir ki, denetimin yapıldığı dönemde uygulandığı gözlemlenen genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve bunların uygulanmasında kullanılan yöntemler bir önceki dönemdeki uygulamalarla tutarlı değilse, farklı uygulama raporda belirtilmelidir⁸¹. Aksi takdirde, devamlılık sağlanamayacak ve denetimi yapılan işletmenin finansal bilgilerinin dönemler arasında sağlıklı bir şekilde karşılaştırılabilmesi mümkün olmayacaktır.

6. Denetçi, Objektif Özen Yükümü Altındadır.

Denetçiler, denetim faaliyeti esnasında finansal verileri değerlendirirken herhangi bir denetçinin olduğu kapasitede hareket etmekle mükelleftir. Denetçi, mesleki yeterliliği, etik kuralları ve bağımsızlığı çerçevesinde, gerekli delilleri toplayarak, her bir verinin ve olası çelişkilerin önemliliklerini takdir ederek makul mesleki şüphecilik altında denetim riskini minimize edecek şekilde bir özen yükümü ile denetim faaliyetini icra edecektir. Bu objektif özen yükümü, denetçiye bir profesyonellik de getirmekle, özen yükümlülüğü derecesinin profesyonel meslek grupları için yüksek belirlenmesi gerektiğinden –ve ayrıca bu faaliyetin KGK ve SPK’r’den alınan izinlerle yerine getirildiğinden ve TBK m. 115 düzenlemesinden de- hareketle denetçinin kendi sorumsuzluğunu kolay bir şekilde ispat edememesi sonucunu doğuracaktır.

⁸¹ Gömlekçi, F., Kepekçi C., Erdoğan, M., (1991), Muhasebe Denetimi, Eskişehir, s. 24.

BÖLÜM II

BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMELERİ

I. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN TANIMI

Çalışmamızda daha önce belirttiğimiz üzere, her ne kadar yürürlük öncesi yapılan değişiklikler ile ‘işlem denetçisi’ kavramı kaldırılrsa ve bağımsız denetime tabi kapsam BKK ile bir hayli daraltılrsa da, ilk olarak TTK m. 397/4 hükmüne istinaden Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen anonim ortaklıkların finansal tablolarının bağımsız denetiminin yapılması öngörülmüştür.

TTK düzenlemelerinin dışında, SPK mevzuatı irdelendiğinde SPK m. 14 ve SPK m. 36 hükümlerine göre, HAAO’lar ve sermaye piyasası kurumları yönünden bağımsız denetim yaptırılması da zorunludur.

Bu denetim faaliyetleri, SPK, TTK ve KGK hükümleri gereğince, özel sektörde yer alan ve bağımsız denetçi belgesini havi gerçek veya tüzel kişilerce -ki çalışmamızda açıklayacağımız üzere SPK’na tabi anonim ortaklıklarda salt anonim ortaklık olarak kurulan ve KGK tarafından yetkilendirilmiş tüzel kişiler denetim yapabileceklerinden BDK olarak anılacaklardır- gerçekleştirilmektedir. Denetleme süreçleri tamamen mevzuat ve BDK’lar ile denetlenen ortaklık arasındaki sözleşmelere istinaden belirlenmektedir.

Her ne kadar SPK ve TTK hükümlerince belirtilen ortaklıklar için bağımsız denetim yaptırma bir yükümlülük olsa da, TTK hükümlerinde salt denetçinin görevden alınması usulü, denetçinin bilgi alma hakkı, denetçinin sır saklama yükümlülükleri gibi bir kısım hükümler düzenlenmekle, sözleşmeye dair detaylı düzenlemeler KGK tarafından yapılmıştır.

Yine, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in (Seri:X, No:22) üçüncü kısmında da denetim sözleşmesine dair hükümler olmakla; genel olarak KGK düzenlemelerine atıfta bulunmaktadır.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in (Seri:X, No:22) üçüncü kısım m. 3 hükmündeki tanıma göre, bağımsız denetim sözleşmesi; BDK’nın bağımsız denetim ediminin ifasını kabul ettiğini, bağımsız denetimin amaç ve kapsamını ve ayrıca tarafların birbirine

karşı yükümlülükleri ile bağımsız denetim faaliyeti sonunda denetlenen ortaklığa verilecek olan bağımsız denetim raporu türlerine ilişkin hükümleri kapsar. Bu ifade, aslında bir tanımdan ziyade, bağımsız denetim sözleşmesinin konseptini ve tam iki tarafa borç yükler yapısını göstermektedir. Ayrıca, birbirine uygun irade beyanları nihayetinde kurulan bağımsız denetim sözleşmesi rızai bir sözleşmedir.

Bağımsız denetim sözleşmesi, “Bağımsız denetim kuruluşu ile müşteri arasında imzalanan, bağımsız denetim kuruluşunun müşteriye ait mali tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ve muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığının tespit edilmesini ve elde edilen sonuçların raporu bağlanmasını üstlendiği; buna karşılık müşterinin ücret ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.” şeklinde tanımlanmıştır⁸².

Bir başka görüşte, tanım “Bağımsız denetim sözleşmesi, bir tarafın diğer tarafa ait finansal tablo ve mevzuat uyarınca denetime tabi olan diğer dokümanlarını belirtilen standartlara uygun olup olmadığına ilişkin faaliyet gerçekleştirme ve sonuçları hakkında rapor hazırlama yükümü altında olduğu, diğer tarafın ise ücret ödeme yükümü altında olduğu sözleşmedir”⁸³ şeklinde yapılmıştır.

Sonuçta, sözleşme kapsamındaki asli edimlerin BDK yönünden denetim faaliyetinin mevzuata uygun şekilde yapılarak rapor tanzim edilmesi, denetlenen ortaklık yönünden ise ücret ödeme olduğu değerlendirilebilecektir.

Yine, şekil açısından değerlendirildiğinde, TBK m. 12/1’de özel hukuk sözleşmelerinde kural olarak şekil serbestisini ifade etmiştir. Lakin, TBK m. 12/2 gereğince bir sözleşmede şekil şartı var ise, bunun geçerlilik şartı olduğu, şekle uyulmamasının kesin hükümsüzlük doğuracağı açıktır. Buradaki şekil şartı, her ne kadar doktrinde bu konuda TBK m. 12/2 kapsamında sadece yasa ile getirilen şekil şartlarının geçerli olduğundan bahsedilse de, gerek yasalar, gerekse yasaların düzenlenmesi hususunda açıkça yetki verdiği ikincil mevzuat ile getirilebilecektir⁸⁴. Yine, içerik açısından da mevzuatta bağımsız denetim sözleşmesinde bulunması gerekli olan zorunlu unsurlar detaylı bir şekilde tanımlanmakla, sözleşme yapma serbestisinde içerik yönünden de istisna yaratılmıştır⁸⁵.

⁸² Çelik, A., (2005) Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 61.

⁸³ Urkan, 83.

⁸⁴ Yaşar, S.B., Türk Özel Hukukunda Şekil Kavramı ve Şekil Eksikliği Sebebi ile Hükümsüzlüğün TMK m. 2/f’sı Gereğince Sınırlanması, Terazi Hukuk Dergisi, C:1, S:4, s. 32.

⁸⁵ Oğuzman, M.K., Öz, M.T., (2011) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Cilt:1, 9. B., Vedat Yayıncılık, İstanbul, s. 25.

Bağımsız denetim sözleşmesinin tarafları, -yani hem denetlenen ortaklık, hem de BDK- özel hukuk kişisidirler ve taraflar arasında bir eşitlik bulunmaktadır. Bu nedenle, sözleşme, bir özel hukuk sözleşmesidir. Bununla birlikte, bağımsız denetim sözleşmesi ve bağımsız denetimin nasıl yapılacağı ile ilgili ilke ve kurallar, yetkili kamu kurum ve kuruluşları tarafından belirlenmektedir. Başka bir deyişle, bağımsız denetim sözleşmesine, kamu hukuku kaynaklı yetkiler neticesinde yapılan düzenlemeler de önemli ölçüde uygulanmaktadır⁸⁶.

TTK, denetim standartları açısından KGK tarafından çıkartılacak standartlara -yani aslında BDS 210'a⁸⁷ - atıf yapmıştır, yasanın verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemeler ile öngörülen şekil şartları da aynı kapsamda ele alınmalıdır⁸⁸. Bu dokümanlarda, yazılı şekil şartı zorunluluktur. SPK'na tabi ortaklıklar yönünden ise, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in (Seri:X, No:22) üçüncü kısım m. 2. ve m. 5/1'de bağımsız denetim sözleşmesinin yazılı olarak yapılacağı ifade edilmiştir. Bağımsız Denetim Yönetmeliği m. 29/1'de ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik⁸⁹ m. 25 de yazılı şekil şartını zorunlu kılmaktadır. Bu kapsamda, bağımsız denetim sözleşmesinin adi yazılı şekilde yapılması gerektiği açıktır.

Yine, aşağıdaki hususu belirtmekte gereklidir: Türk Hukuku'nda, kural olarak sözleşme yapma hürriyeti mevcuttur. Lakin, SPK m. 14/3, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in (Seri:X, No:22) Başlangıç Hükümleri m. 5/1'de öngörülen ortaklıklar bakımından bağımsız denetim yaptırma zorunluluğu mevcuttur. Bu noktada, denetlenen ortaklıklar yönünden bir BDK ile sözleşme yapma zorunluluğu mevcuttur. BDK'lerde ise denetim standartlarına uyulamama veya bağımsızlığın sağlanamama ihtimali, imkanları ile gerçekleştirilemeyecek bir denetim hali veya en temel olarak ücrette uyuşamama gibi red nedenleri olması sebebiyle böyle bir zorunluluk bulunmamakla birlikte, denetlenen ortaklığa amaç ve kapsam itibarıyla hizmet sunabilecek bir başka BDK'nın bulunmaması halinde bir sözleşme yapma zorunluluğu da doğabilecektir⁹⁰.

⁸⁶ Köksal, s. 64-65.

⁸⁷ Bağımsız Denetim Standardı 210 - Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması URL:https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_210.pdf.

⁸⁸ Eren, F., (2015) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 19.B., Yetkin Yayınları, Ankara, s. 268.

⁸⁹ 03.01.1990 tarih, 20391 sayılı R.G.'de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.

⁹⁰ Ayrancı, H., (2003) Sözleşme Kurma Zorunluluğu, Ankara, s. 232. URL:<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/281/2554.pdf> (Erişim: 08.01.2017).

II. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN BENZER SÖZLEŞMELERLE İLİŞKİSİ

Sözleşmenin tipikliği, sözleşmenin kanunda tanımlanan sözleşmelerden olup olmaması ile ilgilidir. Bağımsız denetim sözleşmesi, kanunda ismen belirtilse de, özel olarak tanımlanmamıştır. Bu itibarla, sözleşme yasada ismen belirtilse de, eğer zorunlu unsurları düzenlenmemiş ise, bu sözleşme, isimli sözleşme olarak kabul edilemez⁹¹. Esas olarak, bağımsız denetim sözleşmelerinin amacı; hissedarların tümünün yönetimde hâkim olmadığı, alacaklı ve diğer menfaat sahiplerinin durumunu bilmediği ortaklıkların mali durumunun gerçeği yansıtıp yansıtmadığının belirlenmiş standartlara göre teyidinin mevzuattaki zorunluluk gereğince BDK'na verilecek ücret karşılığında sağlanmasını içermektedir. Dolayısıyla, BDK, denetlenen ortaklığa karşı raporlama; denetlenen ortaklık ise BDK'na karşı ücret ödeme borcu içerisindedir. Lakin denetçinin mutlak bağımsızlığı gözetildiğinde ve denetim süreci neticesinin (usul haricinde) baştan belli olmaması açısından, eser sözleşmesinden farklılaşan bağımsız denetim sözleşmeleri, kanunda tanımlanmış işgörme sözleşmelerinin tipikliğine uymamaktadır. Lakin bağımsız denetim sözleşmeleri edim kapsamı itibarıyla bir işgörmeyi içerdiğinden, yasadaki işgörme sözleşmeleri ile benzerlik ve farklılıkları işbu çalışmamızda irdelenecektir.

A. Bağımsız Denetim Sözleşmesi ile Hizmet Sözleşmesi Arasındaki İlişki

TBK⁹² m. 393'e göre, hizmet sözleşmesi işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle işgörmeyi ve işverenin de ona zamana göre veya yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşme olarak tanımlanmıştır. Burada esaslı unsurlar, işçi yönünden 'bağımlılık ve işgörme', işveren açısından ise 'ücret ödeme'dir⁹³.

İki sözleşme arası benzerliklere bakıldığında, her iki sözleşmede de 'işgörme' edimi mevcuttur ve karşı edim ücrettir. Yine, TBK m. 395'de aksi öngörülmemiş ve durumdan aksi çıkarılamıyorsa işgören taraf işi bizzat kendisi ifa etmek durumundadır⁹⁴. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin m. 29/1-f hükmü gereğince bağımsız denetimi gerçekleştirecek ekibin sözleşmede yer alması zorunludur, yani edimi ifa eden kimsenin kişiliği önem arz etmektedir. Diğer bir deyişle, bağımsız

⁹¹ Oktay, S., (1996) İsimli Sözleşmelerin Geçerliliği, Yorumu ve Boşlukların Tamamlanması, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C:60, S:1-2, İstanbul, s.264-265. URL:<http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/view/1023004033/1023003630>. (Erişim: 04.06.2017)

⁹² 04.02.2011 tarih, 27836 sayılı R.G.'de yayımlanan 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu.

⁹³ Yavuz, C. (2014) Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler, 10. B., Beta Yayıncılık, İstanbul, s. 870-871.

⁹⁴ Hatemi H., Serozan R., Arpacı A., (1992) Borçlar Hukuku Özel Hükümler, İstanbul, s. 306.

denetim görevinin yürütülmesi, BDK’da çalışan, ancak ismi belirtilmemiş olan diğer bir bağımsız denetçiye dahi bırakılamaz. Bu nedenlerle, bağımsız denetim sözleşmesinde tarafların kişilikleri önem taşır ve bağımsız denetim, sözleşmeyi imzalayan BDK’nın, sözleşmede belirtilen ve sorumlu denetçi ile onun sorumluluğu altındaki bağımsız denetçilerden oluşan denetim ekibi tarafından yerine getirilmek zorundadır⁹⁵. Bu ekip, üç kişiden az olamayacaktır.

Farklılıklar değerlendirildiğinde, bağımsız denetim sözleşmesinde bağımlılık unsuru yoktur, ama bunun aksine hizmet sözleşmesi kapsamında işçi işverene bağımlıdır ve işverenin emir ve talimatlarına göre hareket etmekle mükelleftir. Yine, bağımsız denetim sözleşmesi sonucunda görüş niteliğine bakılmaksızın ‘rapor teslim edilmesi’, yani sonuç, bir edim iken; hizmet sözleşmesinde sonuç ortaya çıkartmak bir edim değildir.

Sonuçta, iki akit temelde sonuç odağı ve bağımsızlık unsuru ile farklılık göstermektedir.

B. Bağımsız Denetim Sözleşmesi ile Vekâlet Sözleşmesi Arasındaki İlişki

TBK m. 502’ne göre vekâlet sözleşmesi, “Vekilin vekâlet verenin bir işini görmeyi veya işlemini yapmayı üstlendiği sözleşme” olarak tanımlanmıştır. Yani, vekâlet sözleşmesinin temel unsuru işgörmedir. Ücret, TBK m. 502’ne göre zorunlu bir unsur değildir, ancak sözleşme ve teamül hallerinin varlığı halinde vekil ücret talep edebilmektedir. Bu açıdan, vekâlet akdi eksik iki tarafa borç yükleyen bir sözleşmedir.

Bağımsız denetim sözleşmesi ile vekâlet sözleşmesi akdindeki benzerlikler değerlendirildiğinde; her iki sözleşmenin temeli de güven ilişkisidir. Öyle ki, vekâlet akdinde vekil eden, kendi yapabileceği bir eylem ve/veya işlem ile ilgili vekile izin vermektedir. Bağımsız denetim sözleşmesinde ise, uzmanlığı ve tarafsızlığına güvenilen bir kurum ile anlaşılan ortaklıklar, tüm mahrem bilgilerini ve sırlarını BDK’na açmaktadırlar, ayrıca ortaklığın menfaat sahipleri de BDK’ların hazırladığı rapora göre tüm hukuki işlemlerini tayin etmektedirler. Bu noktada, her iki sözleşmede de ‘sır saklama yükümü, hesap verme yükümü, işi bizzat yerine getirme yükümü’ bu anlayışın sonucu doğan ve benzer nitelikteki edim yükümlülükleridir.

İki sözleşme arasındaki farklılıklara bakıldığında ise, vekâlet akdinde vekil, vekil edenin adına eylem ve/veya işlem yerine getirmekte iken, bağımsız denetim sözleşmesinde ortaklığın vekiline

⁹⁵ Köksal, s. 70.

bırakılabileceği bir iř yoktur. Vekâlet akdinde, edim sonucu taahhüdü yokken ve sonucun elde edilmesi riski iř sahibi üzerinde iken⁹⁶; bağımsız denetim sözleşmesinde belirlenen standartlar içerisinde denetim yapılmakta ve raporlanarak işğörme edimi sonuca bağlanmaktadır ve bu sonucun yerine getirilmesine dair risk BDK'na aittir.

Yine, süre yönünden bağımsız denetim sözleşmesinde BDK'lar TTK m. 437/1 gereğince ortaklık genel kurulundan en geç 15 gün öncesine dek pay sahiplerine raporunu sunmakla mükelleftir. SPK'na tabi halka açık ortaklıklar ise bu süre, Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliğı'nin (II-14.1) 15. maddesine göre genel kuruldan 3 hafta öncesidir. Diğer ortaklıklar için ise, TTK'nın 437. Maddesinde belirtilen 15 günlük süre geçerlidir. Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliğı'nin (II-14.1) 10/1. maddesine göre ise hesap dönemini takip eden 60 gün içerisinde raporların kamuya duyurulması gereklidir. Vekâlet akdinde ise, kural olarak edimin ifasına konu bir süre yoktur.

TBK m. 505'e göre vekil, vekil edenin talimatlarına uymakla ve menfaatini gözetmekle mükelleftir. Buna doktrinde, nispi bağımsızlık denilmektedir⁹⁷. Lakin denetçiler ise, etik kurallarına göre tamamen bağımsız, tarafsız ve objektif olarak faaliyet göstermektedir ve hiçbir suretle denetlenen ortaklıktan talimat almamaktadır. Ayrıca, özel olarak bir kişi ve/veya grubun menfaati BDK'lar tarafından gözetilmemektedir.

Vekâlet akitlerinde ücret, asli unsur değildir. Bağımsız denetim sözleşmelerinde ise, ücret asıl unsurdur. Ücret belirlenmeksizin bağımsız denetim sözleşmesi kurulamayacak iken, işğörme herhangi bir ücret karşılığında yapılmıyor ise genellikle vekâlet sözleşmesi sözkonusu olacaktır⁹⁸.

Sona erdirme yönünden de, vekâlet akdinde geniş bir kolaylık mevcut iken; bağımsız denetim sözleşmesinin sona ermesi ise TTK, SPK'r, 660 sayılı KHK ve KGK düzenlemeleri⁹⁹ ile sınırlandırılmıştır¹⁰⁰.

⁹⁶ Hatemi, Serozan, Arpacı, s. 388.

⁹⁷ Tandogan, H., (1987) Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, C.II, 3.B., Ankara, s. 374-375.

⁹⁸ Yavuz, s. 1166.

⁹⁹ TBK, kural olarak fesih iradesini hiçbir onay/kabul sürecine bağlamamıştır. Akdi ilişkiler, aksi bir düzenleme olmadıkça tek taraflı irade beyanı ile veya karşılıklı anlaşma ile sona erdirilebilmektedir. Lakin bağımsız denetim sözleşmesinin karşılıklı anlaşma ile sona erdirilmesine imkân yoktur. Fesih yönünden ise, salt TTK'na tabi şirketler açısından BDK haklı nedenlerin varlığı halinde görevden alınma davası açılması dışındaki gerekçelerde sebebin haklılığına dair KGK onayı ile denetlenen ortaklık ise BDK'na karşı dava açarak akdi feshedebilmektedir. SPK'na tabi şirketler açısından ise SPK'r'nin onayı aranmaktadır.

¹⁰⁰ Köksal, s. 80.

Son olarak, TBK m. 502/2’de, “Vekâlete ilişkin hükümler, niteliklerine uygun düştükleri ölçüde, bu kanunda düzenlenmemiş olan işgörme sözleşmelerine de uygulanır” denilmiştir. Doktrinde, vekâlet sözleşmesine ilişkin hükümlerden tamamen bağımsız ve nev’i şahsına münhasır bir işgörme sözleşmesi yapmanın mümkün olduğu kabul edilmektedir¹⁰¹. 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu ile açıkça “niteliklerine uygun düştükleri ölçüde” kaydı yasada tanımlandığından, 818 sayılı mülga Borçlar Kanunu döneminde ifade edilen üzere vekâlet akdi hükümlerinin kanunda düzenlenen herhangi bir sözleşme tipine girmeyen her işgörme sözleşmesine zorunlu olarak uygulanacağı görüşü günümüzde isabetli olmayacaktır¹⁰². Bağımsız denetim sözleşmesini edim kapsamı itibarıyla bir işgörme akdi olarak kabul edersek, boşluk halinde ve niteliğine uygun düşmesi kaydı ile vekâlet akdi hükümleri bağımsız denetim sözleşmesine de uygulanabilecektir.

C. Bağımsız Denetim Sözleşmesi ile Eser Sözleşmesi Arasındaki İlişki

Eser sözleşmesi, TBK’da tanımlanmış tipik, sonuç taahhüdünün olduğu tam iki tarafa borç yükleyen bir işgörme sözleşmesidir. TBK m. 470, eser sözleşmesinde yüklenicinin edimi olarak bir eser meydana getireceğini -ki bu noktada maddi ve gayrimaddi tüm eserler (fikri eserler de)¹⁰³ bu kapsama dâhildir, Yargıtay 15. Hukuk Dairesi, 1978/644 E., 1978/640 K., 27.03.1978 T. sayılı kararında müteahhidin kendi çalışması ile kendi sorumluluğu altında, diğer tarafa karşı maddi veya maddi olmayan ve fakat nesnel olarak belirlenebilen bir sonucu üstlendiği sözleşmelerin, istisna sözleşmesi niteliğinde olduğu görüşündedir¹⁰⁴-, iş sahibinin de eser karşılığında bir bedel ödemeyi üstleneceğini açıkça ifade etmiştir. Buna göre de plan hazırlamak, rapor ve mütalaa vermek gibi maddi olmayan sonuçlar da eser sözleşmesinin konusunu oluşturabilecektir¹⁰⁵.

İki sözleşme türü arasındaki benzerlikler irdelendiğinde, her iki sözleşmede de sonuç taahhüdü vardır ve her iki sözleşme de tam iki tarafa borç yükleyen sözleşmedir. Sonuç yönünden, eser sözleşmesinde sonuç salt iş sahibini ilgilendirmekte iken, bağımsız denetim sözleşmesinde kamu, üçüncü şahıslar ve denetlenen ortaklık ortaklarının da sonuç açısından yüksek menfaati mevcuttur. Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 7. maddesine göre denetimin tarafları olarak hedeflenen kullanıcılar sözleşme tarafları haricindeki kimseleri de kapsar şekilde ifade edilmekle, sözleşmenin nispiliği

¹⁰¹ Urkan, s. 97.

¹⁰² Gümüş, M.A., (2008) Borçlar Hukuku Özel Hükümler, 1.B., Vedat Kitapçılık, İstanbul, s. 9.

¹⁰³ Yavuz, s. 1184.

¹⁰⁴ Karahasan, M. R., (1992) Türk Borçlar Hukuku, Özel Borç İlişkileri İle İlgili Yasa Maddeleri ve İçtihatlar, C.6, İstanbul, s. 41, 48.

¹⁰⁵ Urkan, s. 102.

dışına çıkmıştır. Yine, her iki sözleşmede de işgörenlerin, yani yüklenici ile BDK'nın, özen yükümlülüğü mevcuttur.

İki sözleşme türü arasındaki farklılıklar irdelendiğinde, bağımsız denetim sözleşmesinde denetim faaliyetini BDK'lar ortağı/çalışanı olarak ifa eden SMMM ve YMM'ler için Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen asgari ücrete¹⁰⁶ -ve yayımlanırsa Bağımsız Denetim Yönetmeliği m. 32/2'ne göre belirlenen asgari ücretlere- uyum yükümlülüğü ve ücretin nakit olarak ödenmesi zorunluluğu mevcut iken; eser sözleşmesinde bu yükümlülükler yoktur. Yine, BDK'lar tarafından bağımsız denetim sözleşmesi ve mevzuat çerçevesinde belirlenmiş kesin süre içerisinde denetim raporu teslim edilmeli iken, eser sözleşmesinde özel olarak bu yönde bir yükümlülük yoktur.

Yine, eser, işgören tarafından veya onun gözetiminde yapılmalıdır, aksi bir anlaşma olmadıkça kişisel becerinin esas olmadığı işlerde eseri üçüncü şahıslar da imal edebilecektir. Bu düzenlemenin aksine, bağımsız denetim sözleşmesinde denetçiler bellidir ve sözleşmede isim isim yer almaktadır. İş gerçekleştirilecek kimseler, bağımsız denetim sözleşmesi açısından önemli bir unsurdur.

Son olarak, bağımsızlık unsuru açısından, TBK m. 476'dan aksi ile yorumlanarak anlaşıldığı üzere iş sahibinin işgörene talimat verme hakkı bulunmaktadır. Bağımsız denetim sözleşmesinde ise, denetçinin tam ve mutlak bağımsızlığı mevcuttur.

D. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Niteliği Hususunda Değerlendirmelerimiz

Türk hukukunda, denetlenen ortaklık ile BDK arasındaki sözleşmenin hukuki niteliğinin tanımlanması konusu tartışmalıdır. Bir görüşe göre, aradaki ilişki makul bir gerekçe bulunmaksızın hizmet sözleşmesi olarak nitelendirilmiştir¹⁰⁷. Bağımsız denetim ilişkisinde bağımlılık unsurunun özellikle olmaması gerekmesi ve edim sonucunun olması gerekmesi, hizmet sözleşmesi ile bağımsız denetim sözleşmesi arasındaki çok temel bir fark olarak ortaya çıkmaktadır.

¹⁰⁶ Bu konuda son değişiklik, 30.12.2016 tarih, 29934 sayılı R.G.'de yayımlanan 2017 yılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tarife ile yapılmıştır.

¹⁰⁷ Akışık, O., (2003) Hizmet Sözleşmesinin Bağımsız Denetim Açısından Önemi, Mali Çözüm Dergisi, s. 1. URL:<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/62MaliCozum/28%20-%2062%20ORHAN%20AKI%C5%9EIK%20.doc> (Erişim: 06.01.2017).

Bağımsız denetim sözleşmesinin eser sözleşmesi niteliğinde olduğuna dair kimi görüşler de mevcuttur. Bu görüşler, temel olarak fikri istisna kavramına dayanmaktadır ve fikri istisna kavramı doğrultusunda plan hazırlamak, rapor hazırlamak –ki bağımsız denetim raporu da bu kısım içine girmektedir-, gibi klasik anlamda maddi olmayan sonuçlar da eser sözleşmesinin konusunu oluşturabilecektir¹⁰⁸. Bilhassa her iki sözleşmede de sonuç taahhüdü olması bu görüşe esas tutulmuştur¹⁰⁹. Lakin, sözleşme serbestisi sınırları, sözleşmenin sona erdirilmesindeki kısıtlamalar ve edim kapsamının mevzuat ile belirlenmesi ve en önemlisi de sözleşme ilişkisinin tarafı olmayan üçüncü şahısların sözleşmedeki edimin ifası esnasında ortaya çıkan zararlarını tazmin ettirebilmesi bağımsız denetim sözleşmesi ile istisna sözleşmesini ayırmıştır¹¹⁰.

Kanımca, Köksal'ın da İsviçre'deki düzenlemelere atfen değerlendirdiği üzere; bağımsız denetim sözleşmesi, TBK içerisinde yer alan işgörme sözleşmelerinin kapsamı dışında kalan, sui generis bir işgörme sözleşmesidir¹¹¹. Bu sözleşme ile, BDK hem işgörmeyi, hem de iş görme sonucunu üstlenmektedir¹¹².

Sözleşmenin isimli sözleşmelerden olup olmadığı irdelendiğinde, bir sözleşmenin isimli sözleşme olarak kabul edilmesi için, yasada sadece isminin belirtilmiş olması yeterli olmadığından, yasanın sözleşmenin kurucu unsurlarını da düzenlemesi gerektiğinden, sözleşme yasada ismen belirtilse de, eğer zorunlu unsurları düzenlenmemiş ise, bu sözleşme, isimli sözleşme olarak kabul edilemez¹¹³. Bağımsız denetim sözleşmesi, kanunda esaslı unsurları tanımlanmadığından isimsiz bir sözleşmedir. Bu kapsamda, sözleşmenin asli edim yükümlerinin yasa veya ikincil mevzuat ile düzenlenip düzenlenmediği hususu sözleşmenin isimli veya isimsiz sözleşme statüsünü almasında belirleyici olacaktır¹¹⁴. TTK, SPK, 660 sayılı KHK, SPK ve KGK düzenlemeleri ancak kümülatif olarak değerlendirildiğinde bağımsız denetim sözleşmesi ile ilgili ilke ve kurallar, sözleşme öncesinde tarafların yerine getirmeleri gerekli yükümlülükler, sözleşmenin şekli, unsurları, kurulma biçimi, tarafların hak ve borçları ile edimlerin ifa şekli, sözleşmenin sona erme nedenleri ve sona ermede yerine getirilmesi gerekli usul gibi, birçok husus anlaşılabilmektedir.

¹⁰⁸Yavuz, s. 1186.

¹⁰⁹ Özel, S., (2005) Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemlerinden Doğan Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s. 386.

¹¹⁰ Köksal, s. 95

¹¹¹ Köksal, s.93.

¹¹² Eren, s. 90.

¹¹³ Oktay, s.264-265.

¹¹⁴ Gümüş, s. 6.

Bağımsız denetim sözleşmesinin amacı, salt sözleşmenin tarafı olan ortaklığın değil, ayrıca ortaklığın ortaklarının, alacaklılarının ve bilhassa kamu ile üçüncü şahısların da menfaati gözetilerek ortaklığın gerçek finansal durumunun teyididir. Bağımsız denetim sözleşmesinin tarafları kanun ve ikincil düzenlemelerde ifade edilmiştir. Sözleşmedeki işgörme faaliyeti yasal mevzuat ve TTK m. 397/1 atfı çerçevesinde KGK tarafından yayımlanacak olan ve uluslararası denetim standartları ile uyumlu olan TDS çerçevesinde yapılacaktır. Yine, SPK’r düzenlemeleri de uygulanacak düzenlemelerdendir. Öyle ki, bağımsız denetim sözleşmelerinin üçüncü kişilere etkisi de değerlendirilmelidir; sözleşmenin ifası esnasında hazırlanan raporun standartlara uygun olmaması, gerçeği yansıtmaması hallerinde sözleşmenin karşı tarafı olan denetlenen ortaklık yanında denetlenen ortaklığın ilişkili kişileri olan ortaklar, alacaklılar, tedarikçiler, mevcut ve muhtemel yatırımcılar nezdinde sorumluluk söz konusu olacaktır¹¹⁵.

Uygulanacak hukuk yönünden, TTK m. 528/2’de TMS’de ve KGK ikincil düzenlemeleri ile özel kanunlarda hüküm olmayan hallerde TTK hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir.

Bu kapsamda, sırası ile, HAAO’lar ve SPK’na tabi ortaklıklar için, öncelikle SPK emredici mevzuatı ve SPK’r düzenlemeleri ile denetime dair yapılmış ve ayrıntıya dair düzenlemeler, akabinde KGK düzenlemeleri, SPK ve SPK’r mevzuatı ve TTK ile mevzuatta boşluk olması halinde emredici düzenlemelere aykırılık teşkil etmeyen bağımsız denetim sözleşmesi hükümleri, TBK’nın tamamlayıcı genel hükümleri ve en nihayetinde yasa boşluğu olması halinde TMK¹¹⁶ m. 1 hükmü uygulanacaktır¹¹⁷. Sözleşmenin asgari içeriği ise, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de (Seri:X, No:22) Üçüncü Kısım m. 8 ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği m. 29 ile sair mevzuat hükümleri doğrultusunda belirlenecektir.

¹¹⁵ Urkan, s. 85.

¹¹⁶ 08.12.2001 tarih, 24607 sayılı R.G.’de yayımlanan 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu.

¹¹⁷ Urkan, s. 107.

III. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN KONUSU, KAPSAMI VE SONUCU

Yukarıda belirttiğimiz üzere, bağımsız denetim sözleşmesinin esas unsurları yasada tanımlanmamıştır. Bu nedenle, SPK, SPKı, TTK ve diğer alt düzenlemeler ile bağımsız denetim sözleşmesinin unsurlarının gözetilmesi gereklidir.

Her şeyden önce, bağımsız denetim sözleşmesi bir özel hukuk sözleşmesidir. Dolayısıyla, bağımsız denetim sözleşmesi; TBK m. 1 uyarınca tarafların karşılıklı birbirine uygun irade beyanları ile kurulacaktır, ve salt esaslı unsurlarda uygun irade beyanı olması yeterlidir. Bir sözleşmenin bünyesini, tipini veya asıl amacını tanımak için bulunması zorunlu olan unsurlara, sözleşmenin esaslı noktaları denir¹¹⁸. Ayrıca, mevzuat gereğince tarafların zorunlu tutuldukları hususlarda taraflar arasında anlaşma/müzakere olmasa dahi bu hükümler kendiliğinden taraflar arasında uygulanacak ve sözleşmenin içeriğine dâhil sayılacaklardır.

Bağımsız denetim sözleşmesinin esaslı unsurları, denetçinin işgörme borcu ve ortaklığın ücret ödeme borcudur. Bunun yanında, Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de (Seri:X, No:22) bağımsız denetim sözleşmesinde bulunması gereken zorunlu unsurlar anılmış ve sözleşmenin asgari olarak bu unsurları içermesi gerektiği önemle ifade edilmiştir. Bu unsurlardan, bağımsız denetimin amacı, kapsamı, dönemi ve varsa özel nedenleri, denetlenen ortaklığın finansal tablolara ilişkin sorumluluğu ve hatta SPK m. 14/2’ne göre ortaklık yönetim kurulu tarafından finansal tabloların kabul edildiğine dair alınan karar bilgileri, denetime esas muhasebe standartları, çalışma sonucunda düzenlenecek rapor türleri, bağımsız denetçinin denetiminin mevzuat çerçevesinde makul güvence sağladığı ve önemli yanlışlıkların denetimin doğası kaynaklı ortaya çıkma riskinin bulunduğunu da içerir denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümler, denetim elemanlarının ad ve soyadları, BDK tarafından sözleşme kapsamında verilecek hizmetler, denetime başlama-bitim tarihleri ile raporun teslim tarihi, sorumluluk sigortası bilgileri, denetlenen ortaklığın denetime esas bilgileri ve kayıtları sağlama yükümlülüğü, her bir bağımsız denetçi için uygun görülen ücret ile toplam denetim ücreti sözleşmede yer alacaktır. Bu unsurlar, aşağıda açıklanacaktır.

¹¹⁸ Tekinay, S.S., Akman, S., Burcioğlu, H., Altop A., (1993) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. B., İstanbul, s. 75.

A. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Konusu

Denetime tabi olan ortaklık finansal tablolarının denetimi, bağımsız denetim sözleşmesinin konusunu teşkil etmektedir¹¹⁹. Finansal tablo denetiminde, denetimin konusu bir yönden de finansal tablolardaki yönetim kurulu beyanlarıdır. Yönetim kurulu finansal tablolarda tamlik, eksiksizlik, doğruluk gibi bir takım savlarda (iddialarda) bulunur. Muhasebe denetimiyle eş anlamlı kabul edebileceğimiz finansal tablo denetiminde, denetimin konusunu bu savlar oluşturur¹²⁰.

Buna göre, TTK m. 398'e göre denetimin konusu denetlenen ortaklığın finansal tabloları ile ortaklık yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve TDS'nin öngördüğü ölçüde iç denetimin denetim esnasında elde edilen veriler dahilinde incelenerek denetlenmesidir. Bu denetim, TMS, yasal mevzuat ve esas sözleşme hükümlerinin finansal tablolara uygulanmasına dair denetimi de kapsamaktadır. Denetleme, TTK m. 515'deki dürüst resim ilkesini de inceleyecek, bir aykırılık varsa bu aykırılığı ve gerekçelerini de açıklayacaktır. Ayrıca, konsolide tablolara ve bağlı ortaklıklara dair denetim esasları da aynı maddede anılmıştır. Tüm bunların yanında, TTK m. 378'deki riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi ve yapısı ile uygulamaları da KGK esaslarına uygun olarak ayrı bir rapor olarak bağımsız denetim raporu ile beraber denetlenen ortaklık yönetim kuruluna sunulmaktadır. Denetleme, KGK esasları bağlamında, belirlenen etik kurallarına uygun olarak ve özenle gerçekleştirilecektir. Bu suretle, denetimin kapsamı çok geniş bir biçimde TTK'da tanımlanmıştır.

Bu kapsamda, SPK m. 14/3'e göre ihraççılar finansal tablo ve raporlarından SPK tarafından belirlenenleri SPK tarafından yetkilendirilen BDK'lara, TDS çerçevesinde çerçevesinde finansal tablo ve raporlardaki 'gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtma' ilkesine uygunluk bakımından inceleyerek bir bağımsız denetim raporu almak zorundadır. Ayrıca, SPK m. 14/4'e göre SPK halka arzda, borsada işlem görme başvurusunda, SPK m. 23'de tanımlanan önemli nitelikte işlemlerde ve ortaklığın faaliyetlerini ve finansal durumunu önemli derecede etkileyen olay ve gelişmelerde, işlemin tarafı ortaklıklardan da SPK m. 14'e göre hazırlanacak bağımsız denetim raporu istemeye yetkilidir".

Bunun yanında, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 6. maddesi gereğince, TTK hükümlerine göre denetlenmesi öngörülen finansal tablolar, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporları, riskin erken

¹¹⁹ Aksoy, T., (2006) Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Yeni Bir Paradigma, 2. B., Yetkin Yayınları, Ankara, s. 64.

¹²⁰ Erdoğan, s. 10.

saptanması ve yönetimine ilişkin sistemler ile sair mevzuat uyarınca doğrudan veya dolaylı olarak denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından denetlenmesi, incelenmesi veya değerlendirilmesi öngörülen diğer hususlar bağımsız denetim sözleşmesinin konusunu oluşturmaktadır. Burada sözleşmenin tam olarak konusu, denetim usulüne göre de belirlenecektir.

Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1) m. 21/3 uyarınca yönetim kurulu faaliyet raporu da denetime tabidir. Yönetim kurulu faaliyet raporunun içeriği, TTK m. 516, Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1) m. 8, Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik¹²¹ m. 7 hükümlerinde geniş bir şekilde tanımlanmıştır. Bu kapsamda, faaliyet raporu içerisindeki finansal veriler de bağımsız denetime tabidir, bu verilerin denetlenen finansal tablolar ile uyumlu olup olmadığı irdelenmelidir.

Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1) m. 4/1-b'na göre, finansal rapor; finansal tablolar, yönetim kurulu faaliyet raporu ve sorumluluk beyanlarına dair raporları ifade eder. Finansal tablolar ise, aynı tebliğin 4/1-c maddesine göre dipnotları ile birlikte finansal durum tablosu, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosunu ifade eder. Tüm tabloların standartları, TMS'de belirlenmiştir. Ayrıca, aynı tebliğin 5/2. maddesinde finansal raporlama ilke, usul ve esaslarının, açık ve anlaşılabilir hale gelmesini veya uygulama birliğinin sağlanmasını teminen, SPK tarafından kararların alınabileceği ve SPK'na tabi kurumların bu kararlara uymakla yükümlü olduğu düzenlenmiştir. Sorumluluk beyanı da, aynı tebliğin 9. maddesinde detaylı olarak tanımlanmıştır.

SPK'na göre, yıllık bağımsız denetimden muafiyet hali düzenlenmemiştir. Salt, Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği'nin (II-14.1) 2/6. maddesine göre "Halka açık olmayan ortaklıkların, münhasıran yurt dışında gerçekleştirecekleri pay dışındaki sermaye piyasası aracı ihraçlarında, finansal raporlama yükümlülükleri bakımından bu Tebliğ hükümleri uygulanmaz" ve dolayısıyla ilgili işletmeler SPK düzenlemeleri çerçevesinde bağımsız denetim raporu hazırlamakla -TTK'nın atfı ile BKK'dakibağımsız denetim yaptırılmasını zorunlu tutan koşullar da yok ise- mükellef değildirler. Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği'nin (II-14.1) 22. maddesinde ise, ara dönem finansal tablolarını düzenlemek -ve dolayısıyla denetletmek- durumunda olmayan ortaklıklar ifade edilmiştir. Yine, aynı tebliğin 22/A maddesinde de tasfiye

¹²¹ 28.08.2012 tarih, 28395 sayılı R.G.'de yayımlanan Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik.

halindeki işletmelerin mevzuatta öngörülen belgeleri düzenlemesinin finansal tablo hazırlama yükümlülüğünün yerine getirilmesi manasına geleceği ifade edilmiştir. TTK'na tabi ortaklıklar ise, çıkartılacak BKK kararı kapsamına girmeyen ve TTK m. 397/5'e göre Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın tanzim edip Bakanlar Kurulu'nun çıkartma yetkisini havi olduğu lakin halihazırda çıkartılmayan yönetmelik kapsamının da dışında kalan ortaklıklar, denetimden tamamen muaf olarak kabul edilebilecektir.

B. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Kapsamı ve Dönemi

Finansal tabloların bağımsız denetimi, yıllık, sınırlı ve özel denetim olmak üzere üç türdür. Bu türlerdeki inceleme kapsamı ve yöntemler de bağımsız denetim türüne göre farklılıklar göstermektedir. Bu nedenle, denetim kapsamı ve denetlenen finansal tablonun dönemi bağımsız denetim sözleşmesinde özel olarak ifade edilmelidir. Yine, denetimin hangi dönemin finansal verileri üzerinde gerçekleştirileceği de bağımsız denetim sözleşmesinde ifade edilmelidir. Aksi takdirde, BDK denetim standartlarının her hükmünü uygulayarak denetlenen ortaklığın tüm finansal bilgilerini denetlemek ile mükelleftir.

Kural olarak, bağımsız denetimde denetlenen ortaklığın tam set finansal tabloları, dipnotları ile birlikte konsolide olanlar dâhil bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve özsermaye değişim tablosu ve SPK'nın ilgili düzenlemelerinde öngörülen diğer tablolar ile yönetim kurulu faaliyet raporları ve sorumluluk beyanlarından oluşan tablo ve raporları ifade etmektedir. Doktrinde de, finansal tablolar bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve özkaynaklar değişim tablosu olup, bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları, diğerleri ise ek mali tabloları oluşturur şeklinde tanımlanmaktadır¹²².

TTK m. 397/1 ve m. 398/1 gereğince yönetim kurulu faaliyet raporları ve sorumluluk beyanlarında BDK'nın tek inceleme yükümü tabloda belirtilen finansal verilere ilişkindir ve bu verilerin denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadıkları ve gerçeği yansıtıp yansıtmadıkları tespit edilmektedir. Sınırlı bağımsız denetimde sadece ara dönem finansal tablolar denetlenmektedir.

Ayrıca, TTK m. 398/4 ve m. 402/6 hükmü gereğince SPK'na tabi ortaklıklardan payları borsada işlem gören anonim ortaklıklar yönünden yönetim kurulu, TTK m. 378'e göre riskin erken teşhisi, tanımlanması ve yönetimine dair uzman bir komite kuracaktır. Bağımsız denetim, bu komitenin

¹²² Denetim İlke ve Esasları, (1999) Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, s.14.

varlığı ve çalışmalarını da raporunda değerlendirecektir. Bu konuda, KGK ‘Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslara Yönelik İlke Kararı’¹²³’nı almış ve bu karar 18.03.2014 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır¹²³.

Son olarak, bağımsız denetim kapsamında, denetlenen ortaklığın hazırladığı ve ortaklığın finansal verilerini gösteren finansal tablolar ve bu finansal verileri içeren faaliyet raporları denetlenmektedir, tüm iş ve işlemleri incelenmemektedir. Bu nedenle, bağımsız denetim tanımı yapılırken ‘makul güvence’ kavramı esastır. BDK, mali tablolarda hata ve hileye yol açan yanlışlıkların bulunmadığına ilişkin yalnızca makul bir güvence verebilmektedir, garanti vermemektedir¹²⁴. Esasında, bağımsız denetim sözleşmesine dair yasa düzenlemelerinde böyle bir özel hüküm yok iken, KGK tarafından yayımlanan örnek bağımsız denetim sözleşmesinde ilgili ifade “bağımsız denetimin örnekleme yöntemi ile yapılan testlere dayanması, muhasebe ve iç kontrol sistemleri ile bağımsız denetimin doğasından kaynaklanan kısıtlamalar nedeniyle önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılamaması gibi kaçınılmaz bir riskin söz konusu olduğu” ifadesi ile belirtilmiştir. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22) Üçüncü Kısım m. 5/2-e hükümlerinde de işbu ifadenin bağımsız denetim sözleşmesinde yer alması gereken zorunlu bir unsur olduğu ifade edilmektedir.

Bunun yanında, BDK yönünden denetimde sorumlu ekibin unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her bir denetçi için belirlenen ücret tutarlarının ayrıntılı dökümü ve toplam bağımsız denetim ücreti sözleşmede yer almalıdır. İşgören denetçilerin kimliği bağımsız denetim ilişkisinde önemli olduğundan, denetçilerin kimliğinin bağımsız denetim sözleşmesinde yer alması bir zorunluluk olarak ifade edilmiştir.

C. Bağımsız Denetim Sonrasında Düzenlenecek Rapor Türleri

Yukarıda ifade ettiğimiz üzere, bağımsız denetimin kapsamına ve dönemine göre hazırlanacak olan bağımsız denetim raporu türleri farklılık göstermektedir.

Yıllık finansal tablolara göre genel bağımsız denetim yapılması yanında özel amaçlı bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetim yapılması taraflar arasında kararlaştırılabilecektir. Bu rapor türüne göre, KGK tarafından belirlenen BDS uygulanacaktır.

¹²³

Karar

için,

URL:https://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Riskin_Erken_Saptanmasina_Yonelik_Ilke_Karari.pdf.

¹²⁴ Ayık, s. 114.

Ayrıca, yönetim kurulu faaliyet raporu içerisindeki finansal veriler ve riskin erken saptanmasına dair düzenlemelere ilişkin rapor da BDK tarafından düzenlenecektir ve bu hususlar bağımsız denetim sözleşmesi içerisinde yer almalıdır.

Bu ifadelerin dışında, bağımsız denetim sözleşmesinin dayanağı, sorumlu denetçinin BDK adına yetkili olduğuna dair evraklar, denetim başlangıç ve bitiş tarihleri, mesleki sorumluluk sigortası bilgileri, denetim dönemi dışında olan ama rapor tarihinden önce meydana gelen önemli olayların denetçiye bildirileceği ve sözleşmenin ancak yasal mevzuata uygun olarak sona erdirilebileceğine dair hükümler de bağımsız denetim sözleşmesinde yer almalıdır. Son olarak belirtmek gerekir ki; BDS 210 hükmüne göre mevzuatta yer alan hak ve yükümlülüklerin özel olarak sözleşme metnine alınması gerekli değildir.



IV. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN KURULMASI

Bağımsız denetim sözleşmesi, tarafların sözleşmenin esaslı unsurlardaki karşılıklı birbirine uygun irade beyanları ile kurulacaktır. KGK, SPK ve TTK hükümlerine göre, bu sözleşmede öneri denetlenen ortaklıktan gelmek durumundadır. TTK ve SPK hükümlerine göre, finansal tablolarını denetlettirmek yükümü olan bir anonim ortaklık, bu yükümlülüğünü yerine getirmek üzere bir BDK ile anlaşmakla mükelleftir¹²⁵. Keza, TTK m. 399/6 hükmünde de denetçinin görevi reddetmesinden bahsedilmekte olup, bu da öneride bulunan tarafın denetlenen ortaklık olduğunu ifade etmektedir. Bunun yanında, YMM/SMMM olan ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na¹²⁶ tabi olan denetçiler –ve pek tabii ki BDK'lar- yönünden de müşteri bulmak amacıyla yapılan öneriler haksız rekabet ve/veya meslek kurallarına aykırılık teşkil edebilecektir. Bu nedenle, denetlenen ortaklık tarafından yapılan önerinin BDK tarafından kabulü neticesinde bağımsız denetim sözleşmesi kurulacaktır.

A. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Tarafları

Bağımsız denetim sözleşmesinin tarafları, işbu tez konusu itibarıyla SPK'na tabi anonim ortaklıklar ve BDK'lardır. TTK m. 397/1 gereğince, SPK'na tabi olmasa dahi, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen ölçütlerdeki anonim ortaklıklar bakımından da finansal tablolar üzerinde bağımsız denetimin yaptırılması zorunlu olmakla birlikte, çalışma kapsamı dışında olması sebebiyle bu ortaklıklar çalışmamızda irdelenmemiştir.

1. Denetlenen Ortaklık

TTK m. 329/1'de, anonim ortaklık için “Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir” tanımı yapılmıştır.

SPK'nın 3/1-g hükmüne göre, HAAO olarak, hisse senetleri halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan anonim ortaklık tanımı yapılmıştır. Bu tanımdaki ilk temel unsur, halka arz kavramıdır.

¹²⁵ Urkan, s. 115.

¹²⁶ 13.06.1989 tarih, 20194 sayılı R.G.'de yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.

SPK m. 3/1-f’de, halka arz kavramı “sermaye piyasası araçlarının satın alınması için her türlü yoldan yapılan genel bir çağrıyı ve bu çağrı devamında gerçekleşen satışı” ifade etmektedir. Yine, halka arz edilmiş sayılma bakımından da tanım SPK m. 16/1’de yapılmış ve “ortak sayısı beşyüz kişiyi aşan ortaklıkların halka arz edilmiş sayılan anonim ortaklık olarak kabul edildiği” ifade edilmiştir. Ortak sayısı yönünden halka arz edilmiş sayılan ortaklıklar, SPK m. 16/2 gereğince halka açık ortaklık statüsünü kazandıktan sonra en geç iki yıl içinde paylarının işlem görmesi için borsaya başvurmak zorundadırlar. Aksi durumda, SPK’r, bu payların borsada işlem görmesi veya ortaklığın halka açık ortaklık statüsünden çıkarılması için, ortaklığın talebini aramaksızın gerekli kararları alacaktır.

SPK m. 14/3 gereğince, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları SPK m. 14/1 gereğince hazırlayacakları finansal tablolaradan SPK’nin belirleyeceği tabloları TDS çerçevesinde denetletmek zorundadır.

Maddedeki ihraççı kavramı, SPK m. 3/1-h hükmü gereğince sermaye piyasası araçları borsada işlem görsün veya görmesin, tüm HAAO’ları kapsamaktadır.

Sermaye piyasası kurumları kapsamı açısından ise, SPK m. 35’de, SPK’na göre faaliyette bulunabilecek sermaye piyasası kurumları ‘Yatırım kuruluşları’, ‘Kolektif yatırım kuruluşları’, ‘Sermaye piyasasında faaliyette bulunacak bağımsız denetim, değerlendirme ve derecelendirme kuruluşları’, ‘Portföy yönetim şirketleri’, ‘İpotek finansmanı kuruluşları’, ‘Konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları’, ‘Varlık kiralama şirketleri’, ‘Merkezî takas kuruluşları’, ‘Merkezî saklama kuruluşları’, ‘Veri depolama kuruluşları’ ve ‘Kuruluş ve faaliyet esasları Kurulca belirlenen diğer sermaye piyasası kurumları’ olarak tanımlanmıştır. SPK m. 36/1’de ise, ‘Sermaye piyasası kurumlarının finansal tablo ve raporlarının hazırlanması ile açıklanmasına ilişkin olarak 14 üncü madde kıyasen uygulanır.” denilmiştir. Bu noktada, Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği’nin (II-14.1) 2/2. maddesine göre, banka ve sigorta şirketleri ile finansal kiralama, faktöring ve finansman şirketlerinin özel mevzuatları gereğince düzenleyecekleri finansal raporları, bu tebliğdeki finansal tabloların düzenlenmesinin yerine getirilmesi yükümlülüğünü yerine getirecektir. Fakat, banka ve sigorta şirketleri ile finansal kiralama, faktöring ve finansman şirketleri de finansal tabloların ilgililere sunulmasında Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği’ne (II-14.1) tabi olacaklardır. Sermaye piyasası aracının işlem sırası geçici olarak durdurulan işletmeler, pay dışındaki sermaye piyasası araçlarını yurt dışında ihraç eden halka açık olmayan işletmeler ve ihraç belgesinin geçerlilik süresi var olmasına rağmen tedavülde sermaye piyasası aracı bulunmayan halka açık olmayan şirketler de ilgili tebliğe tabidir.

Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği'nin (II-14.1) 6. ve 7. maddelerine göre ortaklıklar kendileri için öngörülen finansal tabloları 3'er aylık ve yıllık dönemler için düzenlemektedir. Üçer aylık finansal tablolara, ara dönem finansal tabloları da denmektedir.

Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği'nin (II-14.1) kapsamındaki tüm ortaklıklar, yıllık finansal tablo hazırlamakla ve bu tabloların bağımsız denetim süreçlerini gerçekleştirmek ile mükelleftir.

Yine, Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1) m. 7 gereğince ihraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören ortaklıklar, yatırım kuruluşları, yatırım ortaklıkları, portföy yönetim şirketleri ve ipotek finansmanı kuruluşları yıllık finansal tablo ve ara dönem finansal tablo hazırlamakla mükelleftir.

Son olarak, TTK kapsamında bağımsız denetime tabi olan anonim ortaklıklar ile SPK'na tabi anonim ortaklıkların kıyası değerlendirildiğinde, TTK m. 397'ne göre salt Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen anonim ortaklıklar bağımsız denetime tabidir. BKK ile gerekli belirlemeler yapılmış ve yıllara göre standart ve parasal limit değişiklikleri sonrasında bu ortaklıklar belirlenmiştir. Bu BKK'da da, sermaye piyasası araçları borsada işlem gören HAAO'lar, sermaye piyasası kurumları, nitelikli yatırımcılara satılmak üzere pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden anonim ortaklıklar bağımsız denetim kapsamındadır. BKK kararı olmasa dahi, SPK ve SPK'r düzenlemeleri sebebiyle SPK'na tabi anonim ortaklıklar direkt olarak bağımsız denetim kapsamında olacaktır. Ayrıca, TTK m. 397/5-6 hükümleri uyarınca bağımsız denetim kavramı dışında kalan ortaklıkların, 4572 sayılı kanun kapsamındaki kooperatiflerin ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşların Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın hazırlayacağı ve Bakanlar Kurulu'nun çıkartacağı yönetmelik çerçevesinde denetlenmesi sözkonusu olabilecektir; bu kapsamda denetime tabi olup da denetlenmemiş ortaklıkların da finansal tablo ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporları düzenlenmemiş hükmünde olacaktır. Halihazırda Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından ilgili yönetmelik çıkartılmamıştır.

2. BDK

TTK m. 400/1'e göre, bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirebilecek olan kimseler, 3568 sayılı yasa uyarınca ruhsat alarak YMM veya SMMM ünvanını taşıyan ve Bağımsız Denetim

Yetkilendirme Tebliği'ne¹²⁷ istinaden KGK tarafından yetkilendirilen ve Bağımsız Denetim Resmi Sicil Tebliği'ne¹²⁸ göre sicile kayıtlı gerçek kişiler veya ortakları bu kişilerden olan sermaye şirketi niteliğindeki BDK'lardır. Söz konusu sicilde, hem denetçiler, hem de BDK'lar bulunmakla, sicil Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 17. maddesine göre alenidir. Yani, TTK m. 124/2'ne de bakıldığında, BDK'ların kollektif ve adi komandit şirket olarak örgütlenmesi mümkün olmayacaktır. SPK tarafından ise, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22) İkinci Kısım m. 3/1-b ile bu BDK'ların anonim ortaklık olarak kurulması zorunlu tutulmakla, SPK'na tabi olarak yapılacak bağımsız denetimleri yapma yetkisi alınabilmesi için BDK'ların anonim ortaklık statüsünü havi olması gerekecektir¹²⁹.

Bununla birlikte 660 sayılı KHK'da denetçi bir üst kavram olarak ele alınarak, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşu olarak iki ayrı kavram olarak düzenlenmiştir. Buna göre anılan KHK'nın 2. maddesinde bağımsız denetçi 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından bağımsız denetim yapmak üzere KGK tarafından yetkilendirilen ve bağımsız denetçi siciline kayıtlı kişileri; BDK da bağımsız denetim yapmak üzere, KGK tarafından yetkilendirilen sermaye şirketleri –SPKr'ne tabi şirketler için anonim şirketler- olarak tanımlanmıştır.

660 sayılı KHK'nın m. 23/1 hükmünde KAYİK'lerde denetimin sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılacağı ifadesi mevcuttur. Bu ifadeye istinaden, aynı KHK m. 2/1-ğ'deki KAYİK tanımına baktığımızda; SPK'na tabi kurumlar olarak nitelenebilecek “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” KAYİK olarak tanımlanmıştır. Bu tanım gereğince, HAAO ve sermaye piyasası kurumları ancak BDK'lar tarafından denetlenebilecektir.

BDK'ların yetkilendirilmesine dair olarak, Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği çıkartılmış bulunmaktadır. Yine, SPK m. 62/1 uyarınca SPKr'nin KGK tarafından belirlenen şartların haricinde ilave şartlar arama yetkisi mevcuttur, bu şartlar da Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de (Seri:X, No:22) ifade edilmiştir. Bu

¹²⁷ 25.01.2013 tarih, 28539 sayılı R.G.'de yayımlanan Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği.

¹²⁸ 25.01.2013 tarih, 28539 sayılı R.G.'de yayımlanan Bağımsız Denetim Resmi Sicil Tebliği.

¹²⁹ Urkan, s. 157

husus, SPK m. 62/1'de KGK'nın BDK'lerden isteyeceği ilave şartları belirleyebileceği ve bu şartlara uyup listeye aldığı BDK'ları kamuoyuna açıklayacağı şeklinde anılmıştır. Bu şartların denetimi de SPK tarafından yapılacak ve kalite kontrol ve denetim standartlarına aykırı davranan BDK'lar SPK listesinden SPK tarafından çıkartılarak denetim sonuçları KGK'na bildirilecektir. Bankalar açısından da, Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik¹³⁰ hükümlerine göre BDDK ilgili standartları belirlemekte ve bankacılık sektöründe denetim yapabilecek BDK'ları belirlemeye yetkilidir¹³¹. Yine, sigorta, finansman ve faktöring şirketlerinde ise Hazine Müsteşarlığı'nın düzenleme yetkileri mevcuttur¹³². Bu kuruluşların yanında, enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetim faaliyetlerinin düzenlenmesi konusunda 2001 yılında kurulan EPDK yetkilendirilmiştir¹³³.

SPK m. 62'nin yan düzenlemelerinden Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de (Seri:X, No:22) anılan ilave şartlar, aşağıdaki üzere anılabilecektir:

- BDK'nın KGK tarafından yetkilendirilmiş olması gereklidir.
- BDK'nın anonim ortaklık şeklinde kurulmuş ve hisse senetlerinin nama yazılı olması gereklidir. Bu suretle, KGK düzenlemelerindeki sermaye şirketi kavramı daraltılarak SPK'na tabi anonim ortaklıklar nezdinde denetim faaliyeti yapabilmek için anonim ortaklık olarak kurulma zaruri tutulmuştur.
- BDK'nın sermayesinin ve oy haklarının en az %51'inin sorumlu ortak baş denetçilere ait olması gereklidir. Sorumlu ortak başdenetçi, BDK'nın denetlediği ortaklıklara dair hazırlanan raporlara imza atan kimsedir ve aslında bir idare hukuku ilkesi olan yetki ve sorumlulukta paralellik olması gerektiğinden hareketle böyle bir yükümlülük öngörülmüştür.
- BDK'nın organizasyon, mekan, teknik donanım, belge ve kayıt düzeninin sermaye piyasasında bağımsız denetim işini yürütecek düzeyde bulunması gereklidir.
- BDK'nın kalite kontrol sisteminin işleyişinden ve gözetiminden sorumlu en az bir sorumlu ortak başdenetçi nezaretinde çalışacak yeter sayıda denetçi veya konusunda uzman personelden oluşan bir Kalite Kontrol Güvence Komitesi'ne sahip olması gereklidir.
- 660 sayılı KHK uyarınca yaptırması gerekli olan zorunlu mesleki sorumluluk sigortasının asgari tutarının 200.000 TL'den az olmamak üzere bir önceki faaliyet döneminde bağımsız denetim faaliyetinden elde edilen gelirin iki katından az olmayacak şekilde belirlenmesi gereklidir.

¹³⁰ 02.04.2015 tarih, 29314 sayılı R.G.'de yayımlanan Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik.

¹³¹ Tekinalp, Banka, s. 191.

¹³² Güneş, Ö., (2009) Sermaye Piyasası Kanunu Yönünden Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları Üzerine Bir İnceleme, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, İstanbul, s. 122..

¹³³ Güçlü, s. 69.

BDK'nın ortaklık yapısına baktığımızda, ortaklarının 3568 sayılı kanun uyarınca ruhsat almış YMM/SMMM olması ve KGK tarafından yetkilendirilerek SPK tarafından öngörülen/öngörülecek ilave şartları da taşımaları gerektiği ifade edilmiştir. Bu şartlar, yukarıda anılmıştır. Kanun tasarısında, denetçilik mesleğine önem verilen önem ve denetlemede bu mesleğe mensup olmanın bir ana ilke olarak kabul edilmesi sonucu bağımsız denetim kuruluşlarının da ortaklarının yeminli mali müşavir ve/veya serbest muhasebeci mali müşavir olmaları şartının getirildiği ve dolayısıyla uzman kişilerce denetlemenin yapılabileceği ifade edilmiştir.

YMM/SMMM'lerin meslek yasası olan 3568 sayılı yasanın 2. maddesinde, bu iki meslek mensubunun aynı ortaklıkta ortak olamayacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla, BDK'ların ortakları ya salt SMMM, ya da salt YMM olacaktır.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin m. 13/1-ı hükmüne göre yönetim kurulu üyeleri 3568 sayılı kanun çerçevesinde meslek mensubu olmalıdır. Dolayısıyla, BDK'nın hem ortakları, hem de yönetim kurulu üyeleri meslek mensubu gerçek kişi olacaktır.

Yine, ortaklığın faaliyet konusu ancak bağımsız denetim faaliyetleri ve ortakların YMM'lerden veya SMMM'lerden oluşmasına göre farklılık gösterecek üzere 3568 sayılı yasanın 2. maddesinde SMMM'ler için teşebbüs ve işletmelerin muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterini tutmak, bilanço, kar - zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak; muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek ve işletmek, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlemleri düzenlemek veya bu konularda danışmanlık yapmak; sunulan belgelere dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak konuları ile, YMM'ler için teşebbüs ve işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek ve işletmek, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda danışmanlık yapmak; sunulan belgelere dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak ve 3568 sayılı yasanın 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmak faaliyetleri ile sınırlı olacaktır. Ayrıca, 3568 sayılı yasadaki sair mesleki kısıtlamalar da BDK faaliyet konusu çerçevesinde gözetilmelidir.

Temsil yetkisi açısından, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 30/2-d maddesine göre BDK'lar ancak ortak veya ortaklar tarafından temsil edilebilecektir. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin m. 13/1-ı hükmü de aynı doğrultudadır.

BDK, faaliyetini sürdürürken tüm iş ve işlemlerini gerçek kişi olan bağımsız denetçiler ile gerçekleştirecektir. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de (Seri:X, No:22) İkinci Kısım m. 6 ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği m. 27/5'e göre, baş denetçi, kıdemli denetçi ve denetçi olmak üzere üç ayrı ünvan öngörülmüştür. Bu ünvanlar, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin m. 27-28 hükümlerine göre belirlenecektir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre, bağımsız denetim sürecinde BDK'lar sorumlu denetçi ile süreci yürütmek zorundadır, aynı yönetmeliğin 13/6. maddesinde de aynı husus ifade edilmiştir, fakat sorumlu denetçinin sorumluluğu, BDK ve kilit yöneticilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmayacaktır. Sorumlu denetçi, yönetmeliğin m. 4/1-r hükmüne göre BDK tarafından, belirli bir bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesinden sorumlu tutulan ve bu denetime ait raporun BDK adına imzalanmasına yetkili kılınan bağımsız denetçi olarak tanımlanmıştır. Aynı yönetmeliğin m. 13/1-ğ hükmüne göre, bir BDK içerisinde en az iki sorumlu denetçi bulunmalıdır. Sorumlu denetçi olmak için Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 28. maddesine göre BDK yönetim organı kararı ve KGK'nın onayı alınmak gerekmele birlikte, sair gereklilikler “i) KAYİK'ler nezdinde yapılacak denetimler için –ki halka açık anonim ortaklıklar da KAYİK kavramı dahilindedir- 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olunması ve bu sürenin en az iki yılında fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya başdenetçi unvanı ile mevzuatta denetim öngörülen alanlarda denetimlerde bulunulmuş olması. ii) KAYİK'er dışındaki diğer kuruluşların denetimleri için ise 10 yıllık mesleki tecrübeye sahip olunması ve bu sürenin en az bir yılında fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya başdenetçi unvanı ile denetimlerde bulunulmuş olması. iii) BDK adına bağımsız denetim raporu imzalamaya yetkilendirilmiş olma” şeklindedir. Diğer denetçiler de, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 14. maddesinde öngörülen şartları sağlayarak denetçilik belgesini almalıdırlar. Sorumlu denetçi ve BDK, SPK m. 32/1 ve m. 63 gereğince raporu imzalayan kimse sıfatı ile hukuki sorumluluğu haizdirler.

BDK'lar da, SPK m. 35/1-c uyarınca sermaye piyasası kurumu olması sebebiyle SPK m. 36 ve m. 14 hükümleri uyarınca bağımsız denetime tabidir. SPK'na tabi olmayan, SPK'r tarafından yetkilendirilmemiş BDK'larda ise BKK koşullarının sağlanması halinde bağımsız denetim gerçekleştirilmek durumundadır.

KGK tarafından yetkilendirmeye ilişkin olarak BDK'lar yönünden, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 13. maddesi gereğince payları/hisseleri nama yazılı olan ve faaliyet konusu bağımsız denetim yanında azami olarak 3568 sayılı yasada belirtilen mesleki alana münhasır olan ve ticaret ünvanında bağımsız denetim ibaresi bulunan, tüm ortakları meslek mensubu olan ve sermayesinin yarıdan fazlasının bağımsız denetçi belgesini havi denetçilere ait olduğu sermaye şirketi olunması – SPK'ın bu düzenlemeye ek olarak anonim ortaklık olunmasını şart koşmuştur- ön şarttır. Bu şartlar yanında, BDK esas sözleşmesinin denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı hususlar içermemesi, denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde belirtilen üzere en az iki sorumlu denetçinin bulunması, denetim kadrosunun, asgari olarak yönetmelikte ifade edilen denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması, yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olması ve yüzde yetmiş beşi geçmemek üzere çoğunluğunun ise kadrosundaki denetçilerden oluşması, denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek kişi yanında ya da tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması, kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması, esasları KGK tarafından belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması, KGK tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması, bağımsız denetim alanında faaliyet izninin daha önce KGK tarafından m. 42/1-c dışındaki bentlerinden biri nedeniyle iptal edilmemiş olması, BDK ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve BDK ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmamasına dair diğer şartlar sağlanarak belirtilen evrakların tamamlanması ile, en geç doksan gün içerisinde, KGK tarafından 12.01.2013 tarihli kararında belirtilen harç ve sair masraf¹³⁴ ödemelerinin yapılması ve KGK tarafından oluşturulan resmi sicil ve yetkilendirme işlemlerinin elektronik ortamda yürütüldüğü, tescil ve ilan edilmesi gereken içeriklerin düzenli bir şekilde depolandığı veri tabanını da içeren bilgi sistemini ifade eden EYBİS sisteminden başvurunun yapılması neticesinde yetkilendirme yapılmakta ve KGK tarafından BDK'nın yetkilendirildiği kamuya açık olarak ilan edilmektedir¹³⁵. Ancak bu yetkilendirmeden sonra BDK, SPK'ın tarafından belirtilen ek koşulları da sağlamak kaydı ile yetkilendirilmesini talep edebilecektir.

BDK'lar, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 13/3. maddesi gereğince, devir, bölünme, birleşme, tür değişikliği işlemlerinde KGK onayını almakla mükelleftirler.

¹³⁴ Sair masraf ödemeleri için, KGK tarafından 75935942-050.01-04 [01/99] sayılı, 09.12.2016 tarihli karar ile 2017 yılında uygulanacak ücretler belirlenmiştir.

¹³⁵ Bora, s. 72.

Belirtmek gerekir ki, SPKr'nin 2014/30 sayılı bülteninde de görüldüğü üzere; ilgili yetkilendirmenin talep/SPKr tarafından iptal üzerine kaldırılması halinde BDK'nın Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşlar listesinden çıkartıldığı da ilan edilmektedir.

B. Öneri

1. BDK'nın Denetlenen Ortaklık Genel Kurulu Tarafından Seçimi

SPK'na tabi olan anonim ortaklıklar, SPK m. 128 uyarınca SPKr tarafından belirlenen şartları taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilerek hem KGK, hem de SPKr listesinde yer alan BDK'lar arasında bir seçim yapma imkanına sahiptir. Yani, BDK tarafında bağımsız denetim sözleşmesine taraf olabilecek, bir bakışla öneriye taraf olabilecek kuruluşlar bu şekilde sınırlandırılmıştır.

TTK m. 399/1 gereğince, BDK seçimi yetkisi anonim ortaklıkların genel kurullarına tanınmıştır, TTK m. 408/2-c gereğince bu yetki bir başka şirket organına devredilmez olarak ifade edilen yetkilerdendir. Zaten finansal kaynakları yöneten ve bunlara dair tabloları düzenleyen yöneticilerin kendi iş ve işlemlerini denetleyecek kimseleri seçme hakkı olmaması doğal bir sonuçtur ve denetimin ana mantığı gereğince.

Her ne kadar BDK seçimi yetkisi münhasıran genel kurula ait olsa da, şirketlerde genel kurul sürekli olarak çalışan bir organ olmadığından¹³⁶, genel kurul gündemi ise –kural olarak- çağrıda bulunan yönetim kurulu tarafından belirlendiğinden tespit ve teklif edilen BDK'lar arasında genel kurul tarafından bir oylama ve seçim yapılacaktır. Yönetim kurulunun bağımsız denetim sözleşmesi yapılmasına uygun bir BDK tespiti ve genel kurula teklifi halinde, yönetim kurulu üyeleri bu konuda gerekli dikkat ve özeni göstermelidirler. Dikkat ve özenin ölçüsü, tedbirli yönetici ölçütüne göre, nesnel olarak belirlenecektir¹³⁷. Ancak, elbette bir pay sahibinin, belirlediği BDK'yı genel kurulun onayına sunmasına ve genel kurulun pay sahibinin önerdiği BDK'yı seçmesine bir engel de bulunmamaktadır¹³⁸.

¹³⁶ Yiğit, İ., (2005) Anonim Ortaklık Genel Kurulunun İşleyişi ve Ortaya Çıkan Sorunlar, İstanbul, s. 5.

¹³⁷ Helvacı, M., (2001) Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, 2. B., İstanbul, s. 43 vd.

¹³⁸ Köksal, s. 116.

Kurumsal Yönetim Tebliği¹³⁹ (II-17.1.)’nin Ek-1 4. maddesine göre bağımsız denetçinin seçimi ve denetim sürecinin başlatılması denetimden sorumlu komiteye aittir. Bu komite, Kurumsal Yönetim Tebliği’nin 4.5. maddesine göre oluşturulması gerekli olan, üyelerinin çoğunluğu icrada görevli bulunmayan ve görece bağımsız olup üyelerinin bir kısmı denetim/muhasebe ve finans uzman olan bir komitedir¹⁴⁰. Bu komite kararı sonrasında, TTK m. 390’a göre yönetim kurulu aksi ana sözleşmesinde ifade edilmedikçe çoğunluk ile toplanıp hazır bulunanların çoğunluğu ile karar alacak ve genel kurul gündemini ve çağrı kararını alarak gerekli iş ve işlemleri yapacaktır¹⁴¹. SPK m. 29 ve TTK m. 411’e göre bu seçim genel kurulun toplantıya çağırılması ve gündemde madde olarak belirtilmek sureti ile azlık tarafından da yapılabılır genel kurulun onayına sunulabilecektir. Ayrıca, TTK m. 399’a göre mahkeme tarafından da denetçi seçimi yapılması¹⁴² ihtimali mevcuttur.

Genel kurul, TTK m. 399/1’e göre faaliyet dönemi bitmeden önce denetçiyi seçmelidir. Ancak, genel kurul en geç faaliyet döneminin dördüncü ayından önceki bir tarihte BDK’nı seçecektir, aksi takdirde TTK m. 399/6’ya göre ilgililer ortaklığa denetçi atanmasını talep edebileceklerdir.

Yani, uygulamada ilgili faaliyet yılı için atanacak denetçinin en geç 31 Mart’a kadar seçilmesi gerekli görülmüştür. Seçilecek denetçi, birden fazla yıl için görev yapamayacak veya bağımsız denetim sözleşmesine uzama klorları konulamayacaktır. Bir faaliyet dönemini aşan seçimler ve kendiliğinden uzayan sözleşmeler geçersiz olup bu kuralın istisnası bulunmamaktadır. Yeni bir seçim yapılmadan önceki yılın denetçisi görevine devam edemez; etmişse verdiği rapor yok hükmündedir¹⁴³.

Genel kurulun bu konuda alacağı kararda özel bir nisap yoktur, SPK m. 29’un atfı gereğince TTK m. 418’e göre karar alınacaktır. Bu kapsamda, sermayenin en az dörtte birini karşılayan payların sahiplerinin veya temsilcilerinin varlığıyla genel kurul toplanacak ve kararlar toplantıda hazır bulunan oyların çoğunluğu ile verilecektir. Bu karardan sonra, denetlenen ortaklığın BDK’na konu

¹³⁹ 03.01.2014 tarih, 28871 sayılı R.G.’de yayımlanan Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1.).

¹⁴⁰ Kurumsal Yönetim Tebliği’nin (II-17.1.) 4.5.9. maddesine göre yukarıda yazılan hususlara ek olarak Denetimden Sorumlu Komite; finansal bilgilerinin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve şirketin iç kontrol ve iç denetim sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimi ile bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmalarının gözetimini de gerçekleştirecek ve bu konudaki değerlendirmelerini şirket yönetim kuruluna raporlayacaktır.

¹⁴¹ Urkan, s. 118.

¹⁴² TTK m. 399’a göre ‘denetçinin şahsına ilişkin haklı sebeplerin varlığı’, ‘faaliyet döneminin dördüncü ayına dek denetçi seçimi yapılamaması veya seçilen denetçinin görevi red veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi’ hallerinde mahkemece denetçi seçimi yapılabilir.

¹⁴³ Tekinalp, Sermaye Ortaklıkları, s.425.

ile ilgili bir teklifte bulunulması gerekecektir, denetçi teklifi kabul eder ise TTK m. 365 ve m. 371 ile genel kurul kararının yönetim kuruluna tanıdığı yetki neticesinde BDK ile denetlenen ortaklık arasında bağımsız denetim sözleşmesi imzalanacak ve TTK m. 399/1'e ve TTK m. 1524/1'e göre BDK ticaret siciline tescil edilerek Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ve tescil ve ilanın yapıldığı tarihten itibaren beş gün içerisinde denetlenen ortaklığın internet sayfasında ilan edilecektir. Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği'nin (II-14.1) 14/1. maddesine göre, denetim sözleşmesinin yapılması ve sonrasında raporlara dair bilgiler en az 5 yıl süre ile internet sitesinde kalmalıdır. Ortaklığın birden çok internet sayfası olması halinde, ticaret sicil müdürlüğünde tescil edilen internet sitesinde ilanın bulunması zorulu, diğer sitelerde ise ihtiyaridir. Tescil ve ilanın, ticaret sicili ve ticaret sicil gazetesi açısından kurucu değil, bildirici özellikte olduğu düşünülmektedir. Özellikle Sermaye Şirketlerinin Açacakları İnternet Sitelerine Dair Yönetmelik'de¹⁴⁴ açılış ve kullanım koşulları ifade edilen internet sitesi yönünden, TTK m. 1524/2'de TTK m. 1524/1'e uyulmamasının ilgili kararların iptali için tek başına yeterli olduğu ve kusuru bulunan yöneticilerin sorumluluğunun doğacağı ve cezai sorumluluğa dair hükümlerin – koşulların varlığı halinde- saklı olacağı belirtildiğinden; internet sitesinde yapılan ilana dair eksiklikler BDK seçimi kararını içeren –ve ibra kararını havi- genel kurul kararının iptali sonucunu doğurabilecektir. Bu husus, doktrinde gerek kararın hem 'iptal edilebilir' hem de 'batıl' olduğunun aynı anda belirtilmesinden, gerekse içerik ve şekil yönünden yasa, ana sözleşme ve ikincil mevzuat hükümlerine uygun bir kararın salt internet sitesinde yayımlanmamasının iptal gerekçesi olarak görülmesinden ötürü hukuken açıklanması güç bir düzenleme olarak nitelendirilmiştir¹⁴⁵.

2. BDK'nın Denetlenen Ortaklık Yönetim Kurulu Tarafından Seçimi

TTK m. 399/9 gereğince, BDK'nın TTK m. 399/6 çerçevesinde bağımsız denetim sözleşmesini feshi halinde yönetim kurulu derhal bir geçici BDK seçmekle ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, geçici BDK'nı ise genel kurulun onayına sunmakla mükelleftir.

Öyle ki, TTK m. 397 gereğince bağımsız denetimden geçmeyen geçmiş yıl finansal tabloları düzenlenmemiş hükmündedir. Dolayısıyla, düzenlenmemiş hükmündeki bu tablolara dayanılarak kar

¹⁴⁴ 31.05.2013 tarih, 28663 sayılı R.G.'de yayımlanan Sermaye Şirketlerinin Açacakları İnternet Sitelerine Dair Yönetmelik.

¹⁴⁵ Teoman, Ö., (2011) Sermaye Ortaklıklarının İnternet Sitesi Açma ve Burada Yasada Öngörülen İçerikleri Yayımlama Yükümlülüğüne Aykırı Davranmanın Yaptırımı Nedir?, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C: 27, S: 4, Aralık 2011, s. 10-11.

dağıtımı ve sair kararlar alınamayacaktır. Sürecin ivedi olması dolayısıyla, yeni denetçinin seçiminin derhal yönetim kurulu tarafından yapılacağı yasa hükmünde önemle ifade edilmiştir.

Böyle bir ihtimalde, faaliyet yılı içerisinde yönetim kurulu tarafından atanan BDK için olağanüstü genel kurul toplanarak genel kurul onayının alınması bir yasal zorunluluk olmamakla birlikte, fiili bir zaruret olarak gözükmektedir¹⁴⁶. Genel kurul denetçi hakkında onay kararı verirse, bağımsız denetim sözleşmesi hüküm ve sonuçlarını doğurmaya devam eder. Buna karşılık, genel kurul red kararı verirse, sözleşme ve buna bağlı olarak sonuçları da ortadan kalkar. Genel kurulun olumsuz bir kararı, sözleşmenin ifası için bozucu şart olacaktır¹⁴⁷. Bu kapsamda, bağımsız denetim sözleşmesinde BDK'nın edimi sürekli bir edim olduğundan, sözleşmenin bozucu şart neticesinde geçersiz kaldığı süreye dek yaptığı çalışmalardan ücret istemesi hususu düşünülebilecektir, nitekim bozucu şarta dek yapılan tüm çalışmalar da yeni seçilecek BDK'na verilmek üzere SPK'ne teslim edilmektedir. Sonuçta, pratikte bu sorunlarla karşılaşmamak için derhal genel kurul toplantısı yapılarak genel kuruldan yönetim kurulu tarafından yapılan denetçi seçimine onay verilmesinin talep edilmesi yerinde olacaktır. Aksi hal, yönetim kurulunun sözleşmesi bozucu şart ile sona eren BDK'na ödenen ücret ve yine bağımsız denetimi yaptırılmadığından genel kurulda hakkında karar alınamayan finansal tablolar sebebiyle doğacak zararlardan kaynaklı olarak sorumluluğuna yol açabilecektir.

3. BDK'nın Mahkeme Tarafından Seçimi

TTK m. 399/4 ve 399/6 hükümlerine göre, BDK mahkeme tarafından da seçilebilmektedir. Mahkeme tarafından BDK atanmasının temel amacı, ortaklığın denetçisi olmaksızın, denetimi yapılamaz bir halde kalmasının engellenmesidir. Mahkeme tarafından BDK'nın seçimi konusunda, iki ayrı gerekçe sözkonusudur.

İlk gerekçe olarak; TTK m. 399/4'e göre, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden yönetim kurulunun, sermayenin %10'unu oluşturan pay sahiplerinin veya halka açık anonim ortaklıklarda ise sermayenin %5'ini oluşturan pay sahiplerinin haklı gerekçelerin varlığı halinde –bilhassa taraflı davranmaya dair kuşkular sebebiyle- bağımsız denetçinin görevinden alınmasını isteme hakları mevcuttur. Bu karar, ilgililer ve seçilmiş denetçi dinlenerek ve yeni bir denetçi atanarak alınmaktadır. Bu denetçinin atanması ile, eski denetçinin görevi sona ermektedir.

¹⁴⁶ Urkan, s. 123.

¹⁴⁷ Eren, s. 1171 vd.

TTK’da, özel olarak haklı sebepler tanımlanmamakla birlikte; mesleki yetersizlik, ilgisizlik, ortaklığın sırlarının gereği gibi saklanmaması, güven ilişkisini zedeleyici sair haller gibi örneksene yolu ile artırılabilirler diğere nedenler, haklı sebebe gerekçe olabilirler.

Bu davanın açılabilmesi, TTK m. 399/5’e göre denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi’nde ilanından itibaren üç hafta içinde dava açılmasına ve azlığın –halka açık olmayan anonim ortaklıklarda sermayenin %10’unu, halka açık anonim ortaklıklarda ise %5’ini pay sahipleri bu şekilde nitelendirilmektedir- bu davayı açabilmesi için, bağımsız denetçinin seçimine ortaklık genel kurulunda karşı oy vermiş, karşı oyunu muhalefet şerhi ile tutanağa geçirtmiş ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, ortaklığın pay sahibi sıfatını taşıyor olması şartlarının kümülatif olarak yerine getirilmesine bağlıdır. Ayrıca, TTK m. 399/7’ne göre dava sürecinde emsaller gözetilerek denetim ücreti ve muhtemel giderlerin de mahkeme veznesine depo edilmesi gerekecektir.

Yine, ikinci bir gerekçe olarak, TTK m. 399/6 hükmü irdelenmelidir. İlgili faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar bağımsız denetçi seçilememişse, denetçi, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, ortaklık merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesi tarafından atanacaktır. Aynı hüküm, seçilen denetçinin görevi reddetmesi veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirmesine esas genel kurul kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerle veya diğere herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hâllerinde de uygulanır. Mahkemenin bu hususta alacağı karar kesindir. Bu kararın temyiz edilmesi halinde, “HUMK’un 432/4. maddesine göre, temyizi kabil olmayan kararların temyiz istemleri hakkında mahkemece bir karar verilebileceği gibi, 01.06.1990 gün ve 3/4 Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı uyarınca Yargıtay ilgili Dairesi tarafından da bu konuda karar verilebileceğinden, davacı vekilinin temyiz isteminin reddine karar verilmesi gerektiği” Yargıtay içtihatlarında¹⁴⁸ da ifade edilmiştir.

Burada önemle belirtmek gerekir ki, TTK m. 399/4 ve m 399/6’daki dava hakkı sahipleri birbirinden farklıdır. TTK m. 399/4’de ancak ortaklık yönetim kurulu ve azlık oyu sahipleri dava açabilirken, TTK m. 399/6’ya göre yönetim kurulu, her bir yönetim kurulu üyesi ve bütün pay sahipleri dava hakkını haizdir, yani TTK m. 399/6’da dava hakkı daha geniş bir biçimde tanımlanmıştır.

¹⁴⁸ Kazancı İçtihat ve Mevzuat Bilgi Bankası, Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, 2015/6870 E., 2016/1620 K., 17.02.2016 T. sayılı kararı (Erişim: 06.01.2017).

Her iki davada da, hasım olarak denetlenen ortaklık gösterilecektir. Önemle belirtmek gerekir ki, işbu ihtilaf kural olarak çekişmesiz yargı işi olarak, TTK m. 4/1-a gereğince mutlak ticari dava şeklinde ve TTK m. 1521'e göre pay sahiplerinin açtığı davalarda basit yargılama usulü ile değerlendirilecektir¹⁴⁹. Yönetim kurulunun çekişmeli olarak ortaklığa açacağı davalarda ise -dava TTK m. 1521 kapsamı dışında kaldığından- yazılı yargılama usulü uygulanması ve davanın çekişmeli dava olarak kabulüne dair görüşler de mevcuttur¹⁵⁰. Davanın yönetim kurulu veya yönetim kurulu üyelerinin çoğunluğu tarafından açılması halinde, TTK m. 1521 kapsamı dışında kaldığından, yazılı yargılama usulü uygulanacak ve organ üyeleri ile ortaklık arasında husumet olduğundan ortaklığı TMK m. 427/4'e göre atanan kayyım temsil edecektir. Bu ihtimal dışında ortaklığı yönetim kurulu sözkonusu davada temsil edecektir. Gecikme olmaması yönünden, yargılama masrafları ve denetim ücretinin depo edilmesi de ilgili yasa hükmünde öngörülmüştür.

Burada, bir hususu da önemle belirtmek gerekecektir. Bağımsız denetçiler serbest meslek faaliyetinde bulunurlar ve mahkeme kararıyla atanırlarken dahi, görevi kabul etmeye zorlanamazlar¹⁵¹. Denetçiler potansiyel müşterileri için risk, etik kurallar ve şeffaflık gibi kriterler açısından ön bir değerlendirme yaparak potansiyel müşterileri ile birlikte çalışıp çalışamayacaklarına karar verirler ve kendi ücretlerini de –asgari sınırlar doğrultusunda- kendileri tayin ederler. Eğer, denetlenmesi planlanan ortaklık kendisine teklif olunan denetim ve sair sözleşme koşullarını kabul etmezse, denetçiler hiçbir şekilde kabul etmediği koşullarda çalışmak zorunda bırakılamazlar. Ayrıca, denetçiler bağımsızdırlar ve rıza göstermedikleri, kabul etmedikleri müşteriler ile çalışmak konusunda zorlanamazlar. Bu konuda, mahkemelerin denetçi atamasından önce atamayı düşündüğü denetçinin görüşünü alması ve en azından asgari olarak denetlenecek dönem, ortaklık bilgisi ve bağımsız denetim sözleşmesinde yer alacak asgari koşulları belirterek denetçinin rızasını alması kanımızca uygun olacaktır.

4. BDK'nın Seçiminde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

SPK'na tabi ortaklıklarda denetim yapma yetkisini haiz olan BDK'lar, KGK tarafından yetkilendirilen ve SPK tarafından belirtilen ek özellikleri içeren ve SPK tarafından yayımlanan listelerde yer alan BDK'lar olacaktır.

¹⁴⁹ Kuru, B., (2015) Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, Legal Yayınevi 1. B., İstanbul, s. 665.

¹⁵⁰ Urkan, s. 128.

¹⁵¹ Özkorkut, K., (2005) Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na Göre Anonim Şirketlerin Denetiminde Yeni Bir Dönem: Bağımsız Denetleme Kuruluşları, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler, Batider C. XXIII, S. 2, Ankara, s. 42.

BDK'nın seçiminde en öncelikli olarak dikkat edilmesi gereken husus, bağımsızlık unsuru olacaktır. Belirtmek gerekir ki, bağımsız denetimin en temel aracı, ortaklığın yönetiminde olan ve finansal tabloları hazırlayan yönetim kurulunun hazırladığı finansal tabloları, şirket ortakları, kamu, ve diğer üçüncü kişiler lehine denetlemektir. Bu nedenle, TTK m. 400/1 uyarında bağımsızlık şartını taşımayan bir BDK'na karşı bağımsız denetim sözleşmesi yapma yönünde bir teklifin sunulmaması gereklidir.

Ayrıca, BDK'nın bağımsız denetim sürecini başarı ile sürdürebilmesi açısından, denetlenen ortaklığın durum, iş kapsamı ve sektörü de değerlendirilerek; imkan, uzmanlık ve deneyim noktasında yeterli olduğu düşünülen BDK'lara teklif yapılması gerekliliği açıktır. Öyle ki, TTK m. 332'de belirtilen asgari sermayede olan ortaklıklar denetime tabi olabileceği gibi, ekonomik gücü oldukça büyük ve yapısı, personeli, faaliyet alanları, muhasebe kayıtları ve bilanço büyüklüğü son derece yüksek olan ortaklıklar da bağımsız denetime tabi olabilecektir.

Bu kapsamda, bağımsız denetim sürecine girecek olan BDK'nın uzmanlığı, ekip sayı ve kapsamı kural olarak ortaklık yönetim kurulları tarafından özen ile incelenmeli ve belirlenen standartlara uygun, yeterli BDK'lara teklif götürülmesi yönünde genel kurula uyarıda bulunulmalıdır. Aksi takdirde, kusurlu bir denetim gerçekleşir, veya hiçbir surette denetim gerçekleşmez ise, -bilhassa yönetim kurulunun önerdiği BDK'nın ortaklık genel kurulunda seçilmesi halinde- özen yükümlülüğüne aykırılık kaynaklı olarak yönetim kurulunun sorumluluğu söz konusu olabilecektir. Yine, BDK seçiminin süresinde yapılmaması halinde SPK'nın idari yaptırımları söz konusu olabilecektir. Öyle ki, SPK'nın 2016/32 sayılı bülteninde ilan edildiği üzere Ansa Yatırım Holding A.Ş.'ne 30.06.2016 tarihli ara dönem finansal raporlarının sınırlı bağımsız denetimine ilişkin olarak BDK seçimini zamanında yapmaması nedeniyle Seri:X, No:22 sayılı tebliğe göre idari para cezası SPK tarafından uygulanmıştır.

C. Kabul

TBK m. 3, 4 ve 5 hükümlerine göre, öneride bulunan tarafın bir süre belirleyip belirlememesine ve tarafların hazır olup olmamasına göre kabul ile ilgili süreler belirlenmiştir.

Mevzuat gereğince, finansal tablolarında bağımsız denetim yaptıracak olan anonim ortaklığın denetimi gerçekleştirecek olan BDK'na yapmış olduğu önerinin kabulü ile bağımsız denetim sözleşmesi kurulmaktadır. Bu noktada, BDK denetlenecek ortaklığın teklifini değerlendirecek ve

kabul veya red kararı verecektir. Yani, BDK'nın iradesini ortaya koyması gereklidir¹⁵². Önemle ifade etmek gerekir ki, karşılıklı birbirine uygun irade beyanları ile kurulan bir özel hukuk sözleşmesi olan bağımsız denetim sözleşmesinde, BDK'nın anonim ortaklığın bağımsız denetim sözleşmesi yapma önerisini kabul etme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bunun tek istisnası ise, TTK m. 399 gereğince mahkemenin BDK'yı ataması halidir; ki bu noktada yukarıda belirttiğimiz üzere kanımızca mahkemece karar verilmeden önce sözleşme şartları belirtilerek BDK'nın görüşü alınmalıdır. Aksi takdirde, bağımsız denetçilerin bağımsızlığı zedelenecek ve denetimden beklenen sonuçların alınmasında sorunlar yaşanabilecektir.

TTK içerisinde bağımsız denetim sözleşmesinin kuruluşuna dair özel hükümler bulunmamaktadır. BDS 220 standartlarına göre, BDK sözleşmenin müstakbel karşı tarafına ilişkin araştırma yapma yükümü altındadır ve bu araştırma sonrasında önerinin kabulü veya reddi yönünde karar vermelidir. Bu araştırmanın en temel amacı, bağımsız denetimin konulan standartlar çerçevesinde yapılması ve denetçinin bağımsızlığının teminidir. Bu araştırma, anonim ortaklığın denetiminin BDK'na getirebileceği muhtemel riskler, bağımsız denetimin kapsam ve planlaması, ortaklığın denetleyici ve düzenleyici kamu kurumlarının denetimine tabi faaliyetlerindeki durumu, geçmiş yıl finansal raporları, iç denetim süreçleri, iş kolları vd. gibi kapsamlı olarak diğer unsurların da irdelenmesi ile yapılmalıdır. BDK, bu kapsamda denetleme noktasında karar verme aşamasında olduğu ortaklıktan bilgi ve belgeler de isteyebilir. Ortaklık, BDK'nın bağımsız denetim çalışması için ihtiyaç duyduğu bilgileri doğru olarak vermeli, yanıltıcı bilgi ve beyanlardan kaçınmalıdır. Kusurlu olarak yanıltıcı bilgiler veren, sözleşme öncesi yükümlülüklerini yerine getirmeyen taraf, bu nedenle karşı tarafın uğradığı zararlar dolayısıyla sorumlu olur¹⁵³.

BDS 220 standartlarına göre, BDK denetim faaliyetlerini gerçekleştirebilecek yeterlilikte olduğu ve bunu yerine getirmek üzere yeterli kapasite, zaman ve kaynağa sahip olduğunu, etik kurallara uyarak denetim sürecini sürdürebileceğini, denetlenen ortaklığın güvenilirlik ve dürüstlük noktasındaki uyumu hakkında bir sakınca görmediğini¹⁵⁴ ve denetimi gerçekleştiren denetçinin müşteri kabul ya da devam etmek noktasındaki takip edilen BDK politikalarının karşılanıp karşılanmadığını değerlendirerek ortaya çıkacak sonucu gözetmesi gereklidir. BDS 220 standardı ile, hem denetimden sorumlu ortak baş denetçinin bağımsız denetimin genel kalitesinin sağlanması konusundaki

¹⁵² Özkorkut, K., (2013) Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim (Bağımsız Denetim), Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, s. 275.

¹⁵³ Yılmaz, H., (1985) Sözleşme Görüşmelerinde Kusur “Culpa In Contrahendo” ve Sorumluluğun Hukuksal Niteliğinde Yeni Görüşler, Yargıtay Dergisi C.11, S. 1-2, Ankara, s. 234, 236 vd.

¹⁵⁴ Kepekçi, C., (2004) Bağımsız Denetim, 5. B., İstanbul, s. 35.

sorumluluklarına, hem de gerekli kalitede bir denetimin yapılıp yapılmadığına ilişkin gözetimi yapacak olan denetçinin sorumluluklarına açıklık getirilmiştir. Bu hususlar kabul beyanından önce de gözetilecektir¹⁵⁵.

Bu kapsamda, bağımsız denetim sözleşmesinin kurulmasına dair olarak BDK'na makul bir araştırma yükümlülüğü tanınmasından hareketle, BDK'nın öneriye derhal cevap verme yükümü altında olmadığı sonucuna rahatça ulaşılabilecektir. Doktrinde¹⁵⁶, her ne kadar TBK m. 503'e göre teklif derhal reddedilmediği takdirde sözleşmenin kurulmuş olacağına dair görüşler olsa da, bağımsız denetim sözleşmesinin vekalet sözleşmesi ile olan farkları incelendiğinde bu görüşün uygulanamayacağı tarafımızca değerlendirilmektedir.

BDK'nın, yukarıda anılan kapsamdaki araştırmaları sonunda TBK m. 6'ya göre açık bir şekilde kabul iradesini denetlenen ortaklığa bildirmesi halinde bağımsız denetim sözleşmesi kurulacaktır. Sözleşmenin kurulmasından sonra, BDK açısından Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22) İkinci Kısım m. 27/2'ne göre sözleşme tarihinden itibaren 6 iş günü içerisinde SPKr'ne, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin m. 34/1 hükmü gereğince 30 gün içerisinde KGK'na, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik¹⁵⁷'in 51. maddesi gereğince 1 ay içerisinde TÜRMOB'a sözleşme yapıldığını bildirme yükümlülüğü mevcuttur. Bu yükümlülükler, görevden alma/fesih halleri ve mesleki sorumluluk sigorta poliçesine dair değişikliklerdeki hallerde de mevcuttur. Yine, denetlenen ortaklık açısından da TTK m. 399/1 gereğince gerekli olan, ticaret siciline tescil, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan ve ortaklık internet sitesinde ilan prosedürleri yerine getirilmelidir, bu sayede de kamuya açıklık, şeffaflık ve kamunun aydınlatılması sağlanacaktır. Belirlenen BDK'nın terkinde de, gerek terkin, gerekse yeni BDK'nın seçimi işlemleri de aynı tescil ve ilan süreçlerine tabidir.

¹⁵⁵ Toroslu, M. V. (2012), Finansal Tablolar Denetimi, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 106.

¹⁵⁶ Özel, s. 250.

¹⁵⁷ 03.01.1990 tarih, 20391 sayılı R.G.'de yayımlanan Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.

V. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNDE TARAFLARIN HAK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Yukarıda belirttiğimiz üzere, bağımsız denetim sözleşmeleri atipik olan, tüm unsurları ile yasada tanımlanmamış olan sözleşmelerdir.

Bağımsız denetim sözleşmesinde, tarafların hak ve yükümlülükleri mevzuat, SPKr, TÜRMOB ve KGK uygulamaları ile sözleşme hükümleri gereğince belirlenecektir. Aşama aşama gitmek gerekirse, bağımsız denetim sözleşmeleri kapsamında BDK'nın yükümlülükleri aşağıdaki üzere anılabilir. Bu yükümlülüklerin çoğunda, denetlenen ortaklık yönünden de yükümlülüğün yerine getirilmesini isteme hakkı mevcuttur.

A. BDK'nın Bağımsız Denetim Faaliyetlerini Sözleşmede Belirtilen Denetim Standartlarına Göre Yürütme Yükümlülüğü

Her meslekte olduğu gibi denetim mesleğinde de denetçilerin uymaları gereken bazı ilke ve kurallara gerek vardır. Sürdürülen denetim çalışmalarının kalitesini kontrol altında tutabilmek amacıyla bazı standart setleri bulunmaktadır. Denetim standartlarının yararları denetimin kalitesini üst düzeyde tutabilme, denetçilerin nitelik ve sorumluluklarını genel düzeyde belirleme ve denetçilere yol gösterme olarak doktrinde ifade edilmektedir. Günümüzde, dünya genelinde uygulanan iki grup standart bulunmaktadır¹⁵⁸. Bu standartlar: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Uluslararası Denetim Standartları olarak ifade edilmektedir.

Daha önce de ifade ettiğimiz üzere, bağımsız denetim sözleşmelerinde, denetimin hangi standartlara göre yapılacağı muhakkak yer almalıdır. Çünkü denetim bir anlamda gerçekleştirilen işlerin ilgili ölçütlere uygunluğu konusunda bir çalışma yapmaktır. Bu standartlar, tekliften denetim sürecinin tamamlanarak raporun ortaklığa sunumuna dek geçen tüm süreci kapsamaktadır.

6102 sayılı TTK, 6335 sayılı yasa ile değiştirilmeden önce, 397. maddesinin 1. fıkrası “Anonim ortaklığın ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu TDS'ne göre denetlenir” şeklinde düzenlenmişti. TTK'nın geçici 2. maddesi ‘Kamu tüzel kişiliğini haiz Türkiye Denetim Standartları Kurulu kuruluncaya kadar, 397 nci maddede

¹⁵⁸ Bozkurt, N., (2012) TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, Ankara, s.7.

belirtilen TDS; TÜRMOB ile ilişkili bir Kurul tarafından uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu olarak belirlenir” şeklinde düzenlenmişti.

02 Kasım 2011 tarihinde yürürlüğe giren 660 sayılı KHK ile KGK’nın kurulup, Türkiye’de muhasebe standartlarıyla denetim standartlarını oluşturmak ve yayınlamak yetkisinin de KGK’na verilmesi üzerine, TTK yürürlüğe girmeden değişiklikler yapılarak Geçici 2. madde yürürlükten kaldırılmış, 397. maddenin ilk fıkrası da “Dördüncü fıkra uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir.” şeklinde değiştirilmiştir.

660 sayılı KHK’nın Geçici 1/2. maddesi uyarınca “denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan hükümlerin bu KHK’na aykırılık teşkil eden hükümleri uygulanmaz” hükmü ile KGK’nın Türkiye’de bağımsız denetim alanında ve bağımsız denetim standartlarının belirlenmesinde tek yetkili otorite olması sağlamaya çalışılmıştır¹⁵⁹. Ülkemizde bu standartlar, yukarıdaki mevzuatta da görüleceği üzere KGK tarafından UDS’ne uygun olarak yayınlanmakta olan TDS olarak görülmektedir.

Bu standartlarda, tek tek standartlar sayılmamakta, fakat tüm denetim süreci tanımlanmaktadır. Bu standartlara aykırılık halinde ise, BDK’nın sorumluluğu doğacaktır. Bu standartları özel olarak burada saymayacak olmakla birlikte, genel olarak BDK’nın standartlara uyum yükümlülüğünün mevcudiyetini belirtmek isteriz. Hatta, 2017/5 sayılı SPK’r bülteninde, SPK m. 103 gereğince AC İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim ve S.M.M.M. A.Ş. hakkında yapılan inceleme neticesinde TDS’nin muhtelif hükümlerine aykırı fiiller nedeniyle idari para cezası uygulanmasına karar verilmiştir. Yine, 2016/8 sayılı SPK’r bülteninde, Ege Bağımsız Denetim hakkında Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ ve SPK’nın 103. maddesi gereğince idari para cezası uygulanmıştır.

B. Yazılı Şekilde Bağımsız Denetim Sözleşmesi Yapma Yükümlülüğü

BDK’lar, mevzuat gereğince bağımsız denetim süreçleri ile ilgili denetlenecek ortaklık ile yazılı olarak sözleşme yapmakla mükelleftirler.

¹⁵⁹ Özkorkut, Bağımsız Denetim, s. 78.

C. BDK'nın Mesleki Yeterliliği ve Bağımsız Denetim Organizasyonuna Dair Yükümlülükleri

SPK kapsamında denetim faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için, BDK'ların yasal düzenlemelerde belirtilen tiplerde kurulmaları ve sermayelerini belirlemeleri; ayrıca denetim sürecini yürütebilecek teknik eğitim ve yeterliliği haiz denetçiler ile çalışmaları gereklidir¹⁶⁰. Aslında bu hususların bütünü de, verilecek denetim hizmetinin minimum kalite düzeyini temelinden etkileyecektir¹⁶¹.

Bu noktada, Bağımsız Denetim Yönetmeliği m. 26/1-c gereğince mesleki yeterliliğin bulunmaması halinde denetçinin bağımsız denetim sözleşmesini kabul etmemesi gerektiği açıkça ifade edilmiştir. Mesleki yeterlilik yönünden, Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği ve Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği¹⁶² gözetilecektir. Bu tebliğde de görüleceği üzere, denetçiye yetkinlik kazandırılarak bu yetkinliğin muhafazası ve geliştirilmesi hedef olarak gösterilmiştir. Daha önce de ifade ettiğimiz üzere TTK m. 400/1 gereğince BDK'ların ortakları YMM veya SMMM olabilmektedir. TÜRMOB mevzuatı gereğince, iki tip mali müşavirin aynı ortaklığın ortağı olmaları mümkün değildir.

Bunun yanında, BDK'ların yetkilendirilebilmesi için, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 13. maddesi koşulları sağlanmalıdır.

Yine, denetim çalışması bir ekip işi olduğu için ifa yardımcısı statüsü olan denetçi yardımcılarından yararlanılarak yürütülür. Mesleki bilgi, yeterlilik ve uzmanlık standardı çerçevesinde de denetçi yardımcılarının denetçi gözetiminde iş başında eğitim görmesi ve organize edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle denetim çalışmasının planlanması, organize edilmesi ve çalışanın verimliliğinin artırılması gereklidir¹⁶³.

Denetimin planlanması ve organize edilmesi safhasında, denetlenen ortaklığın işi ve yasal yükümlülükleri hakkında bilgi edinme, önemliliği ve riski değerlendirme, ortaklığın iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme ve kontrol riskini değerlendirme ile genel denetim planının ve denetim

¹⁶⁰ Güredin, s. 28.

¹⁶¹ Üstündağ, S., (2005) Denetimde Mesleki Standartlar Neye Yarar?, Active:Bankacılık ve Finans Dergisi, Sayı:Haziran 2005, İstanbul, s. 1.

¹⁶² 25.01.2013 tarih, 29539 sayılı R.G.'de yayımlanan Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği ve Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği.

¹⁶³ Bizim, s. 32.

programının yazılması işlemleri yürütülür¹⁶⁴. Bu plana göre tüm denetim süreci ilerleyecek ve rapor tanzim edilecektir. Aslında, yukarıda anılan mesleki özen ve titizlik planlama evresinden itibaren başlamak durumundadır.

Öyle ki, bu noktada ortaklığın tavrı da belirleyici olacaktır. SPKr'nin 2016/31 sayılı bülteninde görüldüğü üzere, Hitit Holding A.Ş.'nin 2012 ve 2013 hesap dönemine dair bağımsız denetimin planlanmasında ve yürütülüp sonuçlandırılmasında gerekli özen gösterilmediğinden Avrasya Bağımsız Denetim ve Y.M.M. A.Ş. ile BD Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş. hakkında Seri X., No:22 sayılı Tebliğ gereğince 269.500 TL ve 280.091 TL idari para cezası SPKr tarafından uygulanmıştır.

D. BDK'nın Etik Kurallar ve Kalite Kontrol Düzenlemelerine Uyum Yükümlülüğü

BDK'lar, mevzuat uyarınca belirtilen etik kurallara uymakla mükelleftirler. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 21. maddesinde de bir takım etik kurallar yer almakta olup, ayrıntılarının KGK tarafından yayımlanacağı ifade edilmiştir. Yine, 3568 sayılı yasanın 50. maddesi uyarınca TÜRMOB tarafından yayımlanan Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ¹⁶⁵ de mevcuttur ve BDK'lar bu yönetmeliğe de, ortakları SMMM ve YMM olduğundan, uymakla mükelleftir.

Bu etik standartlar içerisinde, bağımsızlık, çıkar çatışmaları, sır saklama yükümlülüğü, objektiflik ve tarafsızlık, hediye alımı gibi pek çok husus düzenlenmiştir. Etik standartlara uyumlu olmayan bir şekilde gerçekleştirilen denetim faaliyetleri BDK'nın sorumluluğunu doğurabilecektir.

Yine, denetim faaliyetinin kalitesinin korunması amacıyla BDS 210 ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de (Seri:X, No:22) gereğince BDK'ların kalite kontrol sistemi oluşturmaları, kalite kontrol güvence komitesine sahip olmaları ve etkin bir şekilde bunun gözetilmesi zorunludur. Bu sistem sayesinde, gerek şeklen, gerekse içerik olarak denetim faaliyetlerinin bağımsız denetim standartlarına uyumu sağlanacaktır. Bunun yanında, etik kurallar

¹⁶⁴ Kömür, S., (2015) Bağımsız Denetime Tabi Olan Anonim Şirketlerde Finansal Tabloların Denetim Uygulaması, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, İstanbul, s. 39.

¹⁶⁵ 27.03.2014 tarih, 28594 sayılı R.G.'de yayımlanan Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ.

açısından bağımsız denetçiler, Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:44¹⁶⁶e de uymakla mükelleftir.

Öyle ki, kalite kontrol denetimine uyumsuzluk halinde ciddi miktarlı para cezaları mevcuttur. SPKr'nin 2016/4 sayılı bülteninde ilan edildiği üzere kalite kontrol denetiminde tespit edilen mevzuata aykırılıklar nedeniyle Legal Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. hakkında 280.091 TL idari para cezası uygulanmış, kalite kontrol sürecindeki aksaklıklar sonucu gerekli mesleki özen ve titizliğin gösterilmemesi nedeniyle denetimi yapan sorumlu ortak başdenetçinin sermaye piyasalarında bağımsız denetçilik yapması süresiz olarak yasaklanmış ve BDK'nın sermaye piyasasında bağımsız denetim yetkisi iptal edilmiştir.

E. Makul Güvence, Mesleki Şüphe, Denetim Riski ile Önemlilik Konularındaki Yükümlülükler

Bağımsız denetim faaliyeti, tam ve kesin netlikte doğruluk içerisinde sonucu hedeflememektedir, bağımsız denetim faaliyeti çerçevesinde salt makul güvence sağlanmasına yönelinmektedir. Denetimde, bağımsız denetime esas tablolar ortaklık yönetim kurulu tarafından hazırlandığından dolayı, her zaman denetlenen ortaklığın karşılaştığı ticari risklerin finansal tablolara yansıtılmamış olması riski mevcuttur.

Makul güvence, BDS-200 standartına göre, finansal tabloların denetimi çerçevesinde yüksek ancak mutlak olmayan güvence seviyesi olarak tanımlanmaktadır. Bağımsız denetim riski kabul edilebilir derecede düşük bir seviyeye indirildiğinde, yani finansal tablolarda önemli bir yanlışlık olmadığına dair yeterli seviyede denetim kanıtları toplandığında, makul güvence elde edilmiş sayılır.

Bu kapsamda, denetçi raporunda varılan sonuca dayanak olmak üzere, denetlenen finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediğine dair yeterli denetim kanıtlarını toplamak ile mükelleftir. Denetçi, makul güvenceyi olabileceği en üst düzeye taşımak için, belirsizliği minimuma indirmek için elinden gelen tüm makul çabayı göstermelidir. Bu kapsamda, ileride denetim riski ile karşılaşmamak veya karşılaşma halinde makul çabanın gösterildiğinin ispatı için de, BDS-200 gereğince yeterli denetim kanıtı BDK tarafından toplanmalıdır.

Bu noktada, mesleki şüphecilik kavramı öne çıkmaktadır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin m. 5/3 ve 9/2 hükümlerinde bağımsız denetim faaliyetinin mesleki şüphecilik içerisinde yapılması gerektiği

¹⁶⁶ 21.05.2015 tarih, 29362 sayılı R.G.'de yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:44.

ifade edilmiş, ama özel bir tanım yapılmamıştır. Mesleki şüphecilik tanımı, BDS 200 hükmüne göre, “Sorgulayıcı olmayı, hata ya da hile nedeniyle finansal tablolarda bir uygunsuzluğun olabileceği hallerin varlığı hususunda dikkatli olmayı ve denetim kanıtlarını değerlendirmedeki hassasiyeti içeren davranış” olarak yapılabilecektir. Bu kavram ile, BDK ve denetçilere özel olarak mesleki şüphecilik yükümü yüklendiğinden, BDK ve denetçinin sorumluluk kapsamı genişleyecektir. BDK/denetçi bakımından, fiili denetim faaliyeti sınırları değil, makul şüphe içerisinde kalabildiği alana dair olarak sorumluluk sözkonusu olacaktır.

Yine, önemlilik kavramı ile de, denetlenen ortaklığın finansal tablolarındaki olası uyumsuzlukların; önemli olup olmadığının değerlendirilmesi gereklidir. Öyle ki, önemlilik kavramında kasıt yatırımcı kararını etkileyebilecek düzeyde bir uyumsuzluk olup olmadığıdır. Önemlilik, BDS 320 ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de (Seri:X, No:22) Onbirinci Kısım standartlarına göre belirlenecektir¹⁶⁷. Önemli olan hususlarda, denetçinin denetim raporunun olumsuz görüş ile sonlandırması gerektiği açıktır. Önemsiz uyumsuzluklarda, BDK’nın sorumluluğu doğmayacak olmakla birlikte, münferit olarak önemsiz olan uyumsuzluklar kümülatif olarak önemli hale geliyorsa, yine olumsuz görüş verilmesi gerekecektir¹⁶⁸.

F. BDK’nın Reklam Yasağına ve Haksız Rekabet Yasağına İlişkin Yükümlülükleri

3568 sayılı kanunun 45/5. maddesi gereğince, BDK’nın reklam yapması yasaktır. YMM ve SMMM’lerden oluşan BDK’lar için, TÜRMOB tarafından çıkartılan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği¹⁶⁹ içerisinde de denetim kuruluşlarının reklam yasağı açıkça ifade edilmiştir. Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 23. maddesinde de aynı hususlar ifade edilmiştir. Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde kurumsal tanıtıcı broşürler ve mesleki konulardaki yayın ve eğitimlere ayrı bir yer ayrılmış, kimi koşulların sağlanması kaydı ile -reklam niteliği olmayan bilgilendirme faaliyetlerine münhasıran olmak üzere- çeşitli istisnalar tanınmıştır.

Bu yasağın temel amacı, etik davranışlar dışına çıkılmasını önlemek, denetçilerin bağımsızlıklarını korumak ve denetim faaliyetlerinin kalitesini korumaktır.

¹⁶⁷ Haberal, Z., (2016) Bağımsız Denetim Standartları İçinde Yer Alan Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansmanı Yüksek Lisans Programı, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, Ankara, s. 61.

¹⁶⁸ Urkan, s. 177.

¹⁶⁹ 21.11.2007 tarih, 26707 sayılı R.G.’de yayımlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği.

Rekabet yönünden, BDK'ların birbirleri ile rekabette bulunmasına engel yoktur. Rekabet, TMK m. 2 kuralına uyulduğu ve haksız rekabet oluşmadığı sürece serbesttir¹⁷⁰. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği içerisinde de denetim kuruluşlarının haksız rekabet sayılan fiilleri açıkça ifade edilmiştir. BDK'lar, bir anonim ortaklık olarak, gerek 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'a¹⁷¹, gerekse 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na tabidirler.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 24. maddesinde ise, denetçi ve BDK'ların meslek mensuplarına zarar verecek şekilde haksız rekabette bulunamayacağı, KGK izninin olduğu haller haricinde bir denetçinin başka bir denetçi ile hizmet ilişkisi devam eden ortaklıkta aynı dönem için denetim hizmeti veremeyeceği düzenlenmiştir.

G. BDK'nın Sır Saklama Yükümlülüğü

Bağımsız denetim faaliyeti, denetlenen ortaklığın finansal tabloları üzerinde yapılmakta olup, denetim sürecinde ve denetim teklifinin değerlendirilmesi, yani denetim öncesi süreçte BDK tarafından sektörel olarak ve denetlenecek ortaklık bazında incelemeler yapıldığı ve bilgi/sırlar elde edildiği açıktır. Bağımsız denetçiler, denetim görevini yerine getirirlerken, görevlerinin gereği olarak denetlenen ortaklığın yatırımları, yönetici ücretleri, ürün özellikleri, ürün fiyatları, araştırma ve geliştirme bilgileri, üretim teknikleri ve reklam planları gibi birçok bilgi edinebilirler¹⁷².

Yine, denetçiler denetim sürecinde ticari sır olup olmadığı irdelenmeksizin denetimin yürütülmesi için gerekli olan her türlü bilgi ve belgeyi TTK m. 401'e göre talep edebilmektedirler; bu bilgilerin temini denetlenen ortaklık bakımından da bir yükümlülüktür. Hatta, denetim sürecinin bir hazırlığı gerektirmesi halinde TTK m. 401/2'ne göre finansal tablolar çıkartılmadan önce de sözkonusu bilgi ve belgeler istenebilecektir. Konsolide denetim halinde, TTK m. 401/3'e göre bu yetkiler topluluk ana ve yavru şirketleri için mevcuttur. Bu bilgilerin denetçiler tarafından elde edilmesi karşılığında, denetçilere sır saklama yükümlülüğü öngörülmüştür. Bunun karşılığında, denetlenen ortaklığın sırrının saklanılmasını talep etme hakkı mevcuttur. Denetçi, denetim faaliyetlerini yürütürken mesleki faaliyeti çerçevesinde elde ettiği bilgilerin gizliliğine riayet etmek, söz konusu bilgilerin açıklanması için yasal bir hak/yükümlülük veya denetlenen ortaklığın rızasının var olması durumu haricinde bu bilgileri üçüncü kişilere açıklamamak ve kendisi ve/veya üçüncü şahısların kişisel menfaati için

¹⁷⁰ Arkan, S., (2012) Ticari İşletme Hukuku, 16 B., Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, s. 314-315.

¹⁷¹ 13.12.1994 tarih, 22140 sayılı R.G.'de yayımlanan 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun.

¹⁷² Bilge, M.E., (2005) Ticari Sırların Korunması, 2, B., Ankara, s. 5 .

kullanmamakla mükelleftir. Bu yükümlülük, TTK m. 404'de, Bağımsız Denetim Yönetmeliği m. 21/1-ç'de düzenlenmiştir.

Saklama yükümlülüğünün konusu sır olduğundan, öncelikle sır kavramını tanımlamak gereklidir. Sır, gerçek olan, herkese bilinmeyen, sır sahibi tarafından herkesçe bilinmemesine dair irade bulunan ve saklanmasında sır sahibinin hukuken korunmaya değer menfaati olan bilgidir¹⁷³. Ayrıca sırrın saklanması gerek ortaklık, gerekse ortaklıkla ilişkisi olan üçüncü kişiler bakımından menfaat kapsamında olabilecektir. Bu da, esasında hem ortaklık, hem de üçüncü kişilere karşı denetçinin, yardımcılarının, denetleme sürecine yardımcı olan temsilcilerinin sorumluluğunu doğurabilecek olmasına rağmen, TTK m. 404/1'e göre bu sorumluluk denetlenen ortaklık ve TTK m. 195/1 gereğince bağlı ortaklıkları ile sınırlandırılmıştır.

Sır saklama yükümlülüğü, kanundan, sözleşmeden veya kişilik haklarının korunması yükümünden kaynaklanabilecektir. TTK m. 404/4'e göre, denetçiler yönünden yasa kaynaklı sır saklama yükümlülüğü sözleşme ile daraltılamayacaktır. Aksi ile yorum yönteminden bakıldığında, bu yükümlülüğün genişletilebilmesi pek tabiidir ki mümkündür.

Ayrıca, denetlenen ortaklık ortaklarının TTK m. 437 gereğince bilgi alma hakkı ile denetçilerin sır saklama yükümlülükleri arasındaki ilişkiye de değinmek gereklidir. Bilgi alma hakkı kapsamında, pay sahiplerinin ortaklık genel kurulunda denetçilerden denetim, yapılma süreci ve sonucu hakkında bilgi isteme hakkı mevcuttur. Ortaklık yönetim kurulu, ancak bilgi alma hakkı karşılığında bilgi verme yükümlülüğünün yerine getirilmesi halinde sorumluluktan kurtulabilecektir¹⁷⁴. Denetçiler, bu kapsamda bilgi verme yükümlüsüdür¹⁷⁵. Ortaklık sırları sözkonusu olduğu takdirde ise, denetçiler TTK m. 437/3 gereğince ortakların bilgi alma talebini reddedebileceklerdir. Ortaklar, bu takdirde TTK m. 437/5 gereğince dava açarak mahkemeden bilgi alma hakkının kullandırılmasını ve sorularının cevaplandırılmasını talep edebileceklerdir.

Sonuçta, pay sahiplerinin bilgi alma hakkı ile denetçinin sır saklama yükümlülüğü ortaklık sırlarının korunması noktasında çelişmekte ise de, bu çelişme ortaklık menfaatinin varlığı, ciddi red gerekçelerinin bulunması, bilgi açıklanması halinde ortaklığın zarara uğraması ihtimallerinin varlığı hallerinde ortaklık sırlarının korunması ve denetçinin sır saklama yükümlülüğü çerçevesinde bilgi

¹⁷³ Aytaç, Z., (1979) Anonim Ortaklıklarda Denetçilerinin Sır Saklama Yükümlülüğü, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, C.X, Ankara, s. 184.

¹⁷⁴ Üçışık, G., Çelik A., (2013) Anonim Ortaklıklar Hukuku, C:I, 1. B., Adalet Yayınevi, Ankara s. 481.

¹⁷⁵ Kaya, A., (2001) Anonim Ortaklıkta Pay Sahibinin Bilgi Alma Hakkı, Ankara, s. 176.

vermemesi hususunda çözümlenmektedir. Bu hususlarda, ortaklık yetkililerinin bilgi vermesi noktasında engel bulunmamakta olup, her somut olayda işbu talepler ayrı ayrı değerlendirilmelidir.

TTK ve SPK'r mevzuatı bakımından irdelendiğinde, BDK, BDK yönetim kurulu üyeleri, BDK'nın denetim faaliyetine katılan çalışanları ve BDK'na dışarıdan hizmet verenler denetim faaliyetleri esnasında elde edilen denetimle ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Sorumluluğun ön şartı, bilginin kullanımı/üçüncü şahıslara aktarımıdır.

İzinsiz kullanım halinde, ihmal sözkonusu ise, TTK m. 404/2'ne göre sorumluluk miktarı sınırlandırılmıştır, esasen TBK'da kusurun ağırlığına göre tazminat takdiri sözkonusu iken denetçiler yönünden ihmal ile zarar doğması halinde, sorumluluk parasal olarak sınırlandırılmıştır. Kasten kullanım halinde ise -elbette birden çok kişi sürece katılır ve salt bir kısmı kasıtlı olursa da işbu parasal limitler TTK m. 404/2'ne göre uygulanacaktır- sorumluluğun sınırlandırılması sözkonusu değildir. Bir kusur sorumluluğu sözkonusudur. Bu sorumluluğun zamanaşımı, fiilin suç teşkil etmesi ihtimalinde ceza zamanaşımının TTK m. 404/5'deki uzamış zamanaşımı süresi olmakla birlikte, denetim raporu tarihinden itibaren 5 yıldır. Yine, bu maddeye dayanarak zarar tazmini talep edebilecekler denetlenen ortaklık ve bağlı ortaklıktır. Denetlenen ortaklık, TBK m. 112 ve devamı hükümleri gereğince, sözleşmeden doğan sorumluluk yoluna gidebilecek iken, bağlı ortaklık ile BDK arasında akdi ilişki bulunmadığından bağlı ortaklık ancak TBK m. 49 ve devamında düzenlenen haksız fiil hükümlerine dayanabilecek, ayrıca ancak kendi zararı için tazminat talep edebilecektir. İki sorumluluk türü arasında, kusur, ispat yükü ve zamanaşımı değişecektir. Ayrıca, denetlenen ortaklık haksız rekabet hükümleri gereğince de hak talep edebilecektir¹⁷⁶. Bu kapsamda, TBK m. 122'deki aşkın zarar düzenlemesi gereğince yasada öngörülen sorumluluğu aşan tutardaki zararın da tazmin edilebileceği düşünülmektedir.

Üçüncü şahısların tazminat talepleri açısından ise, ancak koşulların varlığı halinde haksız fiil hükümlerinin uygulanabileceği açıktır. Bu hükümlerin uygulanması ise, sözleşmeye aykırılık hükümlerine nazaran yardımcı kişinin fiilinden sorumlulukta kurtuluş kanıtının sözleşmeye aykırılık halinde getirilememesi, ispat yükünün sözleşmeye aykırılıkta BDK'da olacak iken haksız fiil hükümlerinde zarar görende olması ve zamanaşımı süresinin nispeten kısa olması açısından üçüncü şahısların tazminat taleplerinde kimi dezavantajlar doğuracaktır.

¹⁷⁶ Köksal, s. 350.

Yine, kural olarak, akdi ilişki olan taraflar arası ilişkide zamanaşımı süresi ile orantılı bir şekilde sorumluluk olduğu düşünülebilecek ise de, gizli bilginin ifşası aynı zamanda bir haksız fiil olduğundan; ortaklığın menfaati devam ettiği müddetçe bu yükümlülük de devam edecektir.

Sır saklama yükümlülüğünün ihlali halinde, TTK m. 399/4 gereğince ilgililer denetçinin yerine mahkemece yeni bir denetçinin atanmasını talep edebileceklerdir. Ayrıca, kasten kullanım halinde menfaat elde edilir ise SPK m. 106'ya göre 'bilgi suistimali' suçu doğabilecektir. Yine, aynı fiil ile birden fazla suç oluşabileceğinden TCK m. 239'a göre ticari sır niteliğindeki bilgi ve belgelerin açıklanması suçu da doğabilecektir.

İdari yönden ise, SPK m. 103 gereğince BDK'na idari para cezası uygulanabilecektir ve bağımsız denetim standartlarına aykırılık sözkonusu olduğundan BDK'nın SPK'rdaki lisansı iptal edilebilecektir. Yine, denetçi yönünden de aynı ceza ve lisans iptali ihtimalleri sözkonusu olabilecektir.

Özel durumlara değinmek gerekirse, kamunun aydınlatılması prensibi gereğince açıklanması gereken bilgi/belgelerin ifşası sır saklama yükümlülüğünün ihlalini doğurmayacaktır. Bağımsız denetim standart, ilke ve kuralları ile meslek ahlakı gereği yapılması zorunlu açıklamalar ve 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 haller sır saklama yükümünün ihlalini doğurmayacaktır. Yine, SPK m. 64 gereğince, yatırım kuruluşları ve kollektif yatırım kuruluşlarının finansal tablolarının denetimini yapan BDK'lar yönünden, bu kuruluşlar ile bunlarla sermaye ve yönetim açısından ilişkili olan kuruluşlardan biri nezdinde faaliyetlerini devam ettiren mevzuattaki yetkilendirme ve faaliyet şartlarına ilişkin hükümlerini ihlal eden veya denetlenen ortaklığın faaliyetlerini sürekli ve düzenli bir şekilde yürütülmesini etkileyebilecek veya olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma gerektiren her türlü durumu SPK'rdaki bildirim mükellefiyeti mevcuttur. Bu hallerde, SPK'rdaki yapılacak bildirim de, sır saklama yükümlülüğünün ve sair yükümlülüklerin ihlalini doğurmayacaktır. Çünkü, bu durum bir ifşadan ziyade, BDK'na yükletilmiş özel bir yükümlülüktür, bildirilmeme halinde BDK'nın hem ortaklık menfaat sahiplerine hem de üçüncü kişilere karşı hukuki sorumluluğu ile SPK'rdaki idari sorumluluğu doğabilecektir.

H. BDK'nın Çalışma Kâğıtlarını Saklama Yükümlülüğü

Denetçiler, yukarıda da belirttiğimiz üzere, denetim faaliyetlerini denetim standartlarına uygun olarak yürütüp yürütmediklerini belgelendirmekle mükelleftir. Ayrıca, mesleki şüphecilğin sağlandığı ve makul güvence için yeterli kanıtın toplandığı da denetçi tarafından ispat edilmesi gereken hususlardandır. Denetim, denetimi yapacak kimselerce tarafsız bir şekilde ve kanıt toplayarak yapılmalıdır. Kanıtlar da, yeterli, uygun, geçerli, nesnel, zamanında toplanmış ve denetimin sürekliliğine uygun olur ise ispata esas olabilecektir¹⁷⁷. Örneğin, Enron skandalında BDK olan Arthur Andersen firmasının çalışma kâğıtlarını yok etmesi sonucunda dünya çapında 5 büyük bağımsız denetim firmasından biri olan firmanın ortadan kalkması sonucu doğmuş, firma sorumsuzluğunu ispat etme fırsatı dahi bulamamıştır¹⁷⁸.

Bu ispat süreci ise ancak denetimin konusu olan bilgi, faaliyet veya işlem gibi şeylerle direkt olarak ilgisi olmayan bir kimse tarafından sürecin ifası ve delillerin usulünce toplanarak denetim sürecine dayanak yapılması sayesinde gerçekleştirilebilir. Bu sayede, tüm denetim süreci belgelendirmekte ve denetim raporunun dayanakları oluşturulmaktadır.

Bu hususlardaki ispat ve belgelendirme, çalışma kâğıtları ile gerçekleştirilmektedir. Bu noktada, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22) Beşinci Kısım ve BDS 230 kapsamında çalışma kâğıtlarının hazırlanması, tutulması, sistematığı ve saklanması özel denetim standartları belirlenmiştir. BDK, bu özel standartlara uymakla mükelleftir. Yine, bu kâğıtların da, sır saklama yükümlülüğü kapsamında saklanması gerekmektedir. Saklama asgari süresi, KGK tarafından BDS 230 gereğince belirlenecektir.

Ayrıca, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 35. maddesine göre, denetime dair evraklar ile denetim raporları on yıl süre ile saklanmak durumundadır.

İ. BDK'nın Mesleki Özen ve Titizliğe Uymaya Dair Yükümlülükleri

Yukarıda belirttiğimiz üzere, bağımsız denetim sözleşmesi atipik bir iş görme sözleşmesidir. İş görme sözleşmelerinde, iş gören tarafın işi özen borcu altında görmesi genel bir yükümlülüktür. TTK m. 398/1, Bağımsız Denetim Yönetmeliği m. 21/1-c'de denetçilerin özenli ve titiz davranma

¹⁷⁷ Güredin, s. 46-47.

¹⁷⁸ Ayık, s. 101.

yükümlülüğü düzenlenmiştir. Özen, asıl borcun ifası için, zaruri dikkat, itina, fikri ve bedeni yetenek gibi, borçludan istenen özelliklerin tamamı olarak tanımlanmıştır.

Bağımsız denetçinin asli borcu, bağımsız denetim faaliyetini standartlara uygun bir şekilde gerçekleştirmek ve sonuçlandırmaktır. Özen borcunun yerine getirilmesinde, tacir olan BDK'nın basiretli bir tacir gibi davranması ve basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında göstermesi gerekli olan asgari özen dikkate alınacaktır. Özen borcu da, bu borcun altındaki tali bir borçtur. Denetim standartlarında yer alan özen borcunun yerine getirilmemesi halinde denetim faaliyeti hiç gerçekleştirilmemiş ve asli edim borcu yerine getirilmemiş olacaktır.

Özen yükümlülüğünün ihlali nedeniyle bağımsız denetimi gerçekleşmemiş sayılacak olan ortaklık, kusuru olmaksızın bağımsız denetimini gerçekleştirmemiş olacaktır¹⁷⁹. Bağımsız denetimi gerçekleşmeyen ortaklık, finansal raporlar ile ilgili hiçbir karar alamayacaktır. Kar dağıtamayacak, yeni projelerini hayata geçiremeyecek, ticari itibarı sarsılacak, ortaklığın değeri düşecektir. Bu halde, özen yükümlülüğünün ihlali nedeniyle denetçinin hukuki sorumluluğu doğacaktır.

Ayrıca, BDK'nın SPKr nezdinde de işbu yükümlülüğe uymaması nedeniyle idari para cezası ile karşılaşması sözkonusu olabilecektir. Öyle ki, SPKr'nin 2016/33 sayılı bülteninde ilan edilen üzere İrfan Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş. hakkında İhlas Holding A.Ş. ve İhlas Yayın Holding A.Ş.'nin 2012 yılı finansal tablolarına ilişkin bağımsız denetim raporunun hazırlanmasında gerekli mesleki özen ve titizliğin gösterilmemesi nedeniyle Seri X, No:22 sayılı Tebliğ'in muhtelif hükümleri dolayısıyla idari para cezası uygulanmıştır. Yine, SPKr'nin 2016/32 sayılı bülteninde ilan edilen üzere Çağdaş Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. hakkında Şeker Piliç ve Yem Sanayi Ticaret A.Ş.'nin 2011 yılı mali tablolarına ilişkin bağımsız denetim sürecinde gerekli dikkat ve özenin gösterilmemesi nedeniyle Seri:X, No:22 sayılı tebliğin muhtelif hükümleri dolayısıyla idari para cezası uygulanmıştır.

J. BDK'nın Bağımsızlığa İlişkin Yükümlülükleri

Bağımsızlık, denetim sürecinin olmazsa olmaz bir parçasıdır. Bağımsız olma hali, denetçinin faaliyetlerini sürdürmede herhangi bir etki altında kalmadan meslek örgütünün koymuş olduğu standartlar ve yasal mevzuat dairesinde hareket edebilmesi olarak tanımlanabilecektir. Geniş anlamda, bağımsızlık; tarafsızlık ve objektifliği de kapsamaktadır. Öyle ki, bağımsız denetimin ana

¹⁷⁹ Urkan, s. 192.

mantığı da, denetlenen ortaklık yönetim kurulu tarafından, yani denetlenen ortaklık organı tarafından hazırlanan finansal raporların bu yönetim ve rapor hazırlanması sürecine dahil olmayan alacaklılar, kamu kurumları ve şirket ortakları tarafından kredibilitesinin sağlanması için denetiminin ortaklık dışındaki BDK tarafından yapılmasıdır. Bu sayede, hem denetçi, hem de denetlenen ortaklık piyasada geniş bir itibar sağlamaktadır. Anonim ortaklık ile anonim ortaklığın pay sahipleri, çalışanları, iştirakçileri ile mevzuatın öngörmediği veya cevaz vermediği hiçbir ilişki ve bağlantı içinde olmamak da bağımsızlık kapsamına dahildir¹⁸⁰.

Bu nedenle, bağımsızlık kavramı denetçi tarafından tüm denetim sürecinde sağlanmalı, denetim buna göre planlanmalı, kanıtlar bağımsız şekilde toplanmalı, bağımsızlık her daim kontrol edilmeli, sürdürülmeli, korunmalı ve bağımsızlığın tehlikeye girdiği anda bağımsız denetim sürecinin sonlandırılması gereklidir. Bu hususlar sözkonusu olmadığı takdirde, bağımsız denetim raporu da bağımsız şekilde tanzim edilmelidir. Bağımsızlık, sadece reel halde değil; TÜRMOB'a göre görünüşte de sağlanmalıdır. Bağımsız denetim raporu kullanıcılarının da, denetçilerin bağımsız olduklarına inanmaları gerekir¹⁸¹. Bu konuda, yurtdışındaki uygulama ve mevzuat da denetçinin hem gerçekte, hem de görünürde bağımsız olmasına dairdir.

Denetçi, bağımsızlık için mesleki kararlarını tüm dış etmenlerden bağımsız olarak, mesleki ilkelerine göre vermelidir. Denetlenen ortaklık ve ilişkili kişilerinden kaynaklanacak çıkar çatışmalarından etkilenmemelidir. Denetlediği ortaklığa karşı üçüncü kişi konumunda olmalıdır¹⁸². Geçmişte, murakıplık organı mevcut iken bu organ azlık haklarının da yerine getirilmesinde rol almakta ve bağımsız olmaktan ziyade ortaklık yönetiminde de pay almaktaydı¹⁸³. Mülga 6762 sayılı TTK döneminde murakıp olarak seçilebilen pay sahipleri artık bağımsız denetçi olamamaktadır, bu da bağımsızlığın bir yansımasıdır¹⁸⁴.

BDK yönünden bağımsızlık, ilk olarak denetlenen ortaklık ve bu ortaklığın yönetimine karşıdır. Bunun yanında, denetlenen ortaklıktan menfaat sahibi olan kimselere karşı da bağımsız olunması şarttır.

¹⁸⁰ Poroy, R., Tekinalp Ü., Çamoğlu E., (2014) Ortaklıklar Hukuku I, Vedat Kitapçılık, İstanbul, s. 457.

¹⁸¹ Özocak, H., (2011) Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Tarafsızlık, MÇD Temmuz-Ağustos-Eylül 2001, Ankara, s. 56.

¹⁸² Özkorkut, Bağımsız Denetim, s. 245.

¹⁸³ Altay, S.A., (2010) Anonim Ortaklıkta Bağımsız Denetimin Ortaklık Düzen Üzerindeki Etkileri, Anonim Şirketler ve Sermaye Piyasası Hukukunda Güncel Gelişmeler, Türk- Alman Uluslararası Sempozyumu, s. 345.

¹⁸⁴ Esmer, s. 70.

Bağımsızlığı sağlamak amacıyla, BDK'ların sunabileceği denetim dışı hizmetler TTK m. 400/3 ve ikinci düzenlemeler çerçevesinde kısıtlamıştır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği m. 22/5'de, BDK'lar ve denetçiler açısından; denetlenen işletmeye, tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet verilemeyeceği, bunun dolaylı yoldan da -denetim ağında yer alan kuruluşlar, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri aracılığıyla- yapılamayacağı ifade edilmiştir. BDK'nın gerçek kişi ortakları, denetçileri ve kilit yöneticileri tarafından verilen hizmetler de bu yasak kapsamında değerlendirilecektir. Ayrıca, bağımsız denetim kuruluşlarının ortaklıklara sözleşmeye yapmaya dair öneri sunması da engellenmiştir. Ayrıca, denetim ücretlerinde asgari standartlar belirlenmek suretiyle BDK'ların bağımsızlığı korunmaya çalışılmıştır. Yine, denetim ücretinin hiçbir surette şarta bağlanamayacağı ifade edilmiştir.

Sunulması yasaklanan denetim dışı hizmetler, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22) m. 13/4'de BDK, denetçiler ve diğer personeli için; muhasebe defterlerinin tutulması ve buna ilişkin diğer hizmetlerin verilmesi, finansal bilgi sistemi kurulması ve geliştirilmesi ile işletmecilik, muhasebe, finans konularındaki uygulamalarla ilgili danışmanlık hizmeti verilmesi, belge düzenlenmesi ve rapor hazırlanması, değerlendirme ve aktüerya hizmetleri verilmesi veya ekspertiz ve uygunluk raporu hazırlanması, iç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi ya da iç denetim fonksiyonuna destek hizmeti verilmesi, yönetim veya insan kaynakları fonksiyonlarının yerine getirilmesi, aracılık veya yatırım danışmanlığı hizmetlerinin verilmesi, hukuki danışmanlık veya diğer uzmanlık hizmetlerinin verilmesi, tahkim ve bilirkişilik yapılması ve SPKr tarafından yapılmasına izin verilmeyen alanlarda hizmet sunulması olarak ifade edilmiştir. SPKr'ne yetki tanınarak, hizmetlerin sınırlı sayı ilkesine tabi olmadığı zımnen ifade edilmiştir. Ayrıca, bu hizmetlerin dolaylı yollarla verilmesi de yasaklanmıştır.

Yine, bir kısım kişilerin denetlenecek ortaklıkta denetçi olmaları yasaklanmıştır. TTK m. 400'e göre, aşağıda anılı hallerin varlığı halinde -ki bu hallerin sınırlı sayı ilkesine göre sayılması doktrinde çokça eleştirilmiştir¹⁸⁵- YMM, SMMM ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler denetlenen ortaklıkta denetleme yapamayacaklardır. Bu haller, aşağıdaki üzere anılabilecektir.

-Denetlenecek ortaklıkta pay sahibi olunması hali,

-Denetlenecek ortaklığın yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşıması hali,

¹⁸⁵ Urkan, s. 203.

- Denetlenecek ortaklıkla bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda %20'den fazla paya sahipse yahut denetlenecek ortaklığın yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısmı olması hali,
- Denetlenecek ortaklıkla bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette %20'den fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı ortaklıkta %20'den fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet vermesi hali,
- Denetlenecek ortaklığın defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunması hali,
- Denetlenecek ortaklığın defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi olması hali,
- Yukarıda yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışması hali,
- Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının %30'undan fazlasını denetlenecek ortaklığa veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan ortaklıklara verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi beklenmesi hali.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 22. maddesinde, TTK'na ek çeşitli örnek haller belirtilmiş, ayrıca bağımsızlığın zedelendiği kanaatinin oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilmiştir, yani TTK'nın aksine sınırlı sayıda bir sayım yapılmamıştır. Doktrinde kimi yazarlar TTK yönünden de bağımsızlığın ortadan kalkabilecek halde olması durumunun genel bir şekilde değerlendirilmesi gerektiğini, TTK m. 400'ün sınırlı sayı ilkesine göre değerlendirilmemesi gerektiğini ifade etmişlerdir¹⁸⁶. Örnekseme yolu ile sayılan hallerden ilki, 'Denetçiler ile BDK'nın ortakları, kilit yöneticileri –Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 4/1-k maddesine göre yönetim organı üyeleri dahil olmak üzere ortaklığın faaliyetlerini planlama, yönetme ve kontrol etme sorumluluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan kimseleri ifade etmektedir-, denetçileri ve bunların boşanmış olsalar dahi eşleri ile 3 üncü dereceye kadar (3 üncü derece dahil) kan ve kayın hısımları veya denetim kuruluşları tarafından denetlenen işletme veya denetlenen işletme ile ilgili olanlarla doğrudan veya dolaylı olarak menfaat, ortaklık, kilit yönetici sıfatıyla iş, olağan ekonomik ilişkiler dışında borç veya

¹⁸⁶ Özkorkut, Bağımsız Denetim, s. 252.

alacak ilişkilerine girilmiş olması' şeklinde ifade edilmiştir. İkinci hal ise, 'geçmiş dönem denetim ücretinin ödenmemesi'dir. Diğer durumlar, TTK düzenlemelerinde var olan hallerdir.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22) İkinci Kısım m. 13'de bu hallere de ek olarak 'Bağımsız denetim ücretinin, bağımsız denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması veya piyasa rayicinden bariz farklılıklar göstermesi, bağımsız denetimin kalitesine dair belirsizlikler yaratması, bağımsız denetim kuruluşu tarafından müşteri işletmeye sunulan diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi' ek bir gerekçe olarak belirlenmiş, ayrıca KGK ve TTK düzenlemeleri ayrıntılı olarak ifade edilmiştir.

Bunlara ek olarak, denetçinin bağımsızlığı için 2002 yılında BDDK mevzuatına tabi bankalar için öngörülen¹⁸⁷, günümüzde ise tüm ortaklıklara genişleyen zorunlu rotasyon öngörülmüştür. Uygulamada, her ne kadar geçersiz olsa da, denetçiler ile BDK'lar arasında birden çok yılı içerecek şekilde bağımsız denetim sözleşmeleri yapılmaktadır. Bu suretle, denetçi ile denetlenen ortaklık arasında bir yakınlık oluşmaktadır. Bu, başlıbaşına bir kötü hal olmamakla birlikte, mesleki ve etik değerlere bağlı, mevzuata uygun şekilde denetim yapan denetçiler ile denetlenen ortaklık arasındaki yakınlık denetimin etkinliğini ve hızlı olmasını sağlayacaktır, ortaklık yönetimleri bilgi paylaşımına daha sıcak olacaktır ve denetim maliyetleri de azalacaktır¹⁸⁸. Çalışmamızın başında da belirttiğimiz üzere, geçmişteki Enron ve WorldCom olayları göstermiştir ki, uzun süreli ilişkiler neticesinde denetçinin bağımsızlığı, denetçinin iç denetimi bertaraf edilmek suretiyle ortadan kalkmaktadır. Bu nedenle, hem BDK'nın, hem de bizatihi denetlenen ortaklığın denetimini yapan denetçilerin rotasyon noktasında mevzuata çeşitli düşünceler öngörülmüştür. Bu düzenlemelerden biri olan TTK m. 400/2'de, on yıl içerisinde aynı ortaklık için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe tekrardan denetçi olarak seçilemeyecektir. TTK'nın Geçici 6. maddesinin üçüncü fıkrasına göre, fıkranın yürürlük tarihi olan 12.07.2012 tarihinden önce ilgili mevzuatları uyarınca seçilmiş bağımsız denetim kuruluşlarının denetimde geçen süreleri TTK m. 400/2'de belirtilen sürelerin hesaplanmasında dikkate alınır. Rotasyon sürecinde, genel olarak bir on yıllık süreden bahsedilmiş, on yıllık sürenin doldurulma usulüne ve/veya yedi yıllık periyotta üst üste denetçi olup olamamaya dair bir kısıtlama tesis edilmemiştir. KGK, bu süreleri kısıtlamaya yetkili kılınmıştır.

¹⁸⁷ Bizim, s. 105.

¹⁸⁸ Kılıç, H., (2007) Denetçinin Rotasyonu, 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu 25-29 Nisan 2007, Antalya, s. 242.
URL:http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/08sempozyum/kitap/08_3hasankilic.pdf.

Yasada denetçi olan gerçek kişiler YMM/SMMM'lerin ve tüzel kişi BDK'ların rotasyonu öngörülmüş iken, BDK içindeki denetçilerin rotasyonunun öngörülmediği ortaya çıkmaktadır. Tasarı aşamasında da, bu konu sıkça eleştirilmiştir. Bağımsız denetçinin değişimi, yakın zamanda yaşanan muhasebe yolsuzluklarının ortaya çıkmasında önemli bir nedendir. BDK ile ve BDK içerisindeki aynı denetçiler ile uzun yıllar çalışılması, bağımsızlığı tehdit eden durumların ortaya çıkmasına neden olur. Ayrıca, BDK rotasyonu olmaz ise ülkemizdeki BDK'ların gelişmesi de mümkün olmayacak, pazara yeni denetim kuruluşlarının girmesi zorlaşacaktır. Bu nedenle, BDK içerisindeki denetçiler içi rotasyon gerekliliği doktrinde dile getirilmiştir¹⁸⁹. Bu eksiklik KGK tarafından da görülmüştür, Bağımsız Denetim Yönetmeliği m. 26/1-ç'de denetçiler yönünden de bir ek düzenleme yapılmış olup, son yedi yıl içerisinde beş yıl denetim yapan denetçinin aynı ortaklıkta üç yıl süre ile denetim yapmaması gereklidir. Geçmiş dönemde, bilhassa denetim şirketi rotasyonu öngörülerek denetçi rotasyonu öngörülmemesi noktasındaki eleştiriler¹⁹⁰ yasa ve ikincil mevzuatın –her ne kadar hukukiliği tartışılabilir olsa da- bütünleştirilmesi ile her ikisine de rotasyon öngörülerek giderilmiştir.

Yine, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 26/3. maddesi ile, denetçiler, denetçilik görevinden ayrılmalarından itibaren iki yıl geçmedikçe son iki yılda denetiminde bulunduğu işletmeler ve bağlı ortaklıklarında görev alamazlar.

Bağımsızlığın temin edildiğinin kamuya duyurulması yönünden, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 36. maddesine göre KAYİK'ler yönünden denetime yetkili BDK'lar için, şeffaflık raporu tanzim edilecek ve BDK'nın internet sayfasında yayımlanacaktır.

Mevzuatta öngörülen -bilhassa açıkça sayılması hasebiyle TTK m. 400'deki- yasaklara aykırı şekilde, bağımsızlığın ortadan kalktığı veya kalktığı intibainin olduğu bir halde genel kurulca ilgili denetçinin seçimi ve bağımsız denetim sözleşmesi imzalanması halinde, TTK'nın emredici bir hükmüne aykırılık söz konusu olacağı için denetçinin seçimine ilişkin genel kurul kararı ve sonrasında imzalanmışsa denetçi ile ortaklığın denetim sözleşmesi kesin olarak hükümsüz olacak, herhangi bir süreye bağlı olmadan tespit davasına konu olabilecektir.

¹⁸⁹ Aksoy, T., (2007) Denetçi ve Denetim Şirketinin Dönüşümlü Rotasyonu, Bülten Dergisi, Sayı:170, Ocak-Şubat 2007, Ankara, s. 21-22.

¹⁹⁰ Ulusoy, Y., (2005) Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.7 S:2, s. 292-293. URL: <http://hukuk.deu.edu.tr/dosyalar/dergiler/DergiMiz7-2/PDF/ulusoy8.pdf> (Erişim: 15.04.2017).

K. BDK'nın Görüş İçerir Bağımsız Denetim Raporunu Denetlenen Ortaklığa Teslim Etme Yükümlülüğü

Bağımsız denetim sözleşmesi ile, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 30. maddesinde de ifade edildiği üzere; denetçi, denetim faaliyetlerini belirlenen denetim standartlarına uygun olarak yürüterek bu kapsamda denetim kanıtlarını toplamak ve gerekli denetim tekniklerini uygulamak suretiyle görüş bildirmekle mükelleftir. İşgörme edimini içeren bağımsız denetim sözleşmelerinde, muhakkak bir sonuca varılmalı ve bu sonuç iş sahibine bildirilmeli ve sonuç olan bağımsız denetim raporu imzalı olarak denetlenen ortaklık yönetim kuruluna teslim edilmelidir. BDK, görüş ve görüşün temellerini açık ve anlaşılır bir şekilde sistematik şekilde açıklayarak geçmiş yıllar ile de karşılaştırarak gösteren denetim raporu teslimi olmadan¹⁹¹, bağımsız denetim sözleşmesi kapsamındaki edimini ifa etmiş sayılmayacaktır. TTK m. 402'ne göre, BDK hem finansal tablolara dair rapor verecek, hem de faaliyet raporundaki finansal verilerin finansal tablolardaki veriler ile uyumuna dair bir uygunluk raporu verecektir; TTK m. 402/1-2'ne göre iki ayrı rapor sözkonusu olacaktır. Bu iki raporun yanında, TTK m. 402/6'na göre; 398. maddenin 4. fıkrası uyarınca riskin erken saptanması ve yönetimi komitesine dair bir değerlendirme olması halinde bunun sonucunun da ayrı bir rapora bağlanması gerektiği ifade edilmiştir. Bu komite, HAAO'larda zorunlu olduğundan BDK denetlenen ortaklığa yukarıda sayılan şekilde toplamda üç adet rapor teslim etmekle mükelleftir.

Belirtmek gerekir ki, BDK'nın olumlu görüş açıklaması, ortaklığın kâr elde ettiği veya yönetim kurulu üyelerinin ortaklık yönetiminde başarılı oldukları ya da iş ve işlemleri ile ilgili sorumluluklarının bulunmadığı anlamına gelmemektedir. Zira, bağımsız denetçiler ve BDK olumlu görüş vermekle, yönetim kurulu üyelerinin başarısını değil; finansal tabloların düzenlemelere uygun olarak hazırlanmış ve gerçeği yansıtmakta olduğunu ve finansal tablolara ilişkin olarak yönetim kurulu üyelerinin bir sorumluluğunun bulunmadığını ve faaliyet raporlarındaki finansal verilerin tutarlı olduğunu onaylamaktadır. Dolayısıyla, yönetim kurulu üyeleri başarısız bir yönetim sergileseler de finansal tabloları düzenlemelere uygun olarak hazırlamış olabilirler, bunun sonucu ise takdiri ortaklık genel kurullarına ait olmak üzere ibra edilmeme olur¹⁹². Denetim raporu, denetçinin

¹⁹¹ Dönmez, A., Berberoğlu, P.B., Ersoy, A., (2005) Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması, Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:Eylül 2005, Antalya s. 57.

¹⁹² Aytaç, Z., (1982) Anonim Ortaklıklarda İbra, Ankara, s. 139.

yapmış olduğu çalışmaların içeriğini ve mali tablolar ile bu tabloların faaliyet raporundaki yansıması hakkında varmış olduğu görüşünü belirttiğı bir belgedir¹⁹³.

Denetçi, rapordaki görüşünü oluşturabilmek için, denetlenen ortaklıktan muhasebe kayıtlarını isteyecek, yerinde inceleme yapacak, ortaklık birimlerinden gerekli bilgileri talep edecek ve aldığı bilgiler ile finansal tabloların örtüşüp örtüşmeyeceğini ve finansal göstergelerin birbiri ile uyumlu olup olmadığını, finansal tablolarda çarpıtma olup olmadığını denetleyecektir. Bu suretle oluşturulan görüşe, denetçi raporunda yer verecektir. Kural olarak, TMS'ne uygun olarak hazırlanan ve finansal verileri arasında uyumsuzluk olmayan finansal tabloların gerçeğı doğru ve dürüst bir şekilde yansıttığı kabul edilecektir. Bu incelemeler neticesinde, TTK m. 403 gereğince denetçi (a) olumlu, (b) sınırlı olumlu, (c) olumsuz görüş veya (d) görüş vermekten imtina etme yönünde görüş içeren bağımsız denetim raporu verebilecektir. Denetçinin görüşünü etkileyebilecek önemli bir yanlışlığın varlığı veya yeterli bağımsız denetim kanıtı elde edilememesi ve bu durumun önemli ve yaygın olması hallerinde denetçi olumlu görüş dışındaki görüşlerden birine ulaşacaktır.

TTK'nın 402/4'de denetim raporunun esas bölümünde 'defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı', 'yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediğinin açıkça ifade edileceğı' ve TTK m. 402/5'de ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin; 'öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı', 'TMS çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtır yansıtmadığının belirtileceğı' düzenlenmiştir.

Denetleme raporu TTK, SPK, SPKı ve KGK düzenlemelerine aykırı ise anonim ortaklık, ortaklık pay sahipleri ve alacaklılar raporun iptali davasını açabilirler. Bu davanın dayanağı TTK md. 554 te denetçinin sorumluluğunu düzenleyen hükümdür¹⁹⁴.

Bu görüşler, BDK'nın ortaklığa teslim ettiğı denetim raporunda yer alacaktır. TTK m. 402/7 gereğince denetçi raporunu imzalayacak ve denetlenen ortaklık yönetim kuruluna sunacaktır. Borcun ifa zamanı olarak, en geç ortaklık genel kurulundan on beş gün önce raporun teslim edilmesi

¹⁹³ Kurtoğlu, Y., (2007) Sermaye Piyasası Kurulu Standartlarına Göre Aracı Kurumlarda Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Denetimi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, İstanbul, s. 109.

¹⁹⁴ Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, s. 471.

gereklidir. Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği'nin (II-14.1) 10/1. maddesine göre raporların aynı tebliğin 12 ve 12/A maddelerinde belirlenen usullere uygun olarak kamuya açıklama süresi sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören ortaklıklar yönünden faaliyet dönemini takip eden altmış günü geçmemelidir, konsolide finansal rapor hazırlama yükümünü tabi ortaklıklar için bu süre yetmiş gündür. Halka açık ortaklıklar için süre, -ortakların incelemesine açılma süresi- genel kuruldan 3 hafta önce diğer ortaklıklar için genel kuruldan 15 gün önce ve herhalukarda hesap dönemini takip eden üçüncü ayın sonudur. Kamuya açıklama tarihleri belirtildiğinden, teslim tarihlerinin daha geride olması gerektiği açıktır.

Ara dönem finansal tablolar açısından ise, Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği'nin (II-14.1) 11. maddesine göre ilgili ara dönemin bitimini takip eden otuz günde, eğer konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü varsa kırk gün içerisinde kamuya açıklanma yükümlülüğü mevcuttur. Bu raporlar bağımsız denetime tabi ise, sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören işletmeler için on gün, diğer işletmeler için yirmi günlük süreler açıklama süresine eklenecektir. Hem ara dönem finansal raporlar, hem de yıllık finansal raporların kamuya açıklanması süreleri açısından ek süreler SPK tarafından verilebilecektir.

Zaten ifa tarihi de, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 29/1-ğ hükmü gereğince bağımsız denetim sözleşmesinde yer almalıdır. Belirlenen tarihte raporun teslim edilmemesi halinde, sair bir ihtar ve ihbara gerek olmaksızın BDK borçlu temerrüdü içerisinde olacaktır. BDK'nın bağımsız denetim raporunda verebileceği görüşler ve sonuçları ise aşağıdaki üzeredir:

1. Olumlu Görüş

Denetçi, yeterli denetim kanıtını elde ettiği bağımsız denetim faaliyeti neticesinde TTK m. 398'e göre finansal tablolarda denetim standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılık bulmaz ise, ve TTK m. 403'e göre denetimde elde edilen kanıtlar sonucu finansal tabloların doğruluğunu, yönetim kurulunun finansal tablolara dair sorumluluğunu gerektiren bir husus olmadığını ve tabloların resmi dürüst bir şekilde yansıttığı kanaatine varırsa, TTK m. 403/1 gereğince olumlu görüş verecektir. Olumlu görüş, mali tabloların, işletmenin mali durumunu, faaliyet sonuçlarını ve nakit akımını, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru yansıttığını belirtir¹⁹⁵. Yani, olumlu görüş esasında ortaklığın ticari başarısını/başarısızlığını değil, ortaklığın mali

¹⁹⁵ Çankaya, İ., (2006) Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik Staja Başlama, 10.B., Ankara, s.773.

durumunun dürüst şekilde yansıtıldığını ifade eder. Bu görüşü içeren rapor, takdiri ortaklık genel kuruluna ait olmak üzere ortaklık genel kurulunda onaylanabilir ve takdiri genel kurula ait olmak üzere yönetim kurulunun ibrası için dayanak teşkil edebilir.

2. Olumsuz Görüş

Finansal tabloların finansal raporlama standartlarına, mevzuata ve esas sözleşmeye uygun olmaması halinde; veya finansal tabloların bir bütün olarak önemli yanlışlıklar içerdiğine dair denetim kanıtlarının varlığı ihtimalinde bu gerçeğe aykırılıklar yaygın ve önemli nitelikte ise denetçi olumsuz görüş verecektir. Yaygınlık -denetim konusunun genelini etkileyip etkilemediği- ve önemlilik kavramlarının birlikte olması gerektiği Bağımsız Denetim Yönetmeliği m. 30/2-c’de de ifade edilmiştir¹⁹⁶.

Buradaki yaygınlık kavramı bilginin tablonun önemli bir kısmını etkilemesi veya tablo kullanıcıları için ortaklığın finansal durumunun değerlendirilmesinde temel bir husus olması noktasında ifade edilmektedir. Yani, finansal tablo kullanıcıları yönünden karar alma aşamasında yanlış karar verilmesine yol açabilecek kadar önemli hatalar mevcut ise, denetçi olumsuz görüş verecektir. Buna dair kimi örnekler, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de (Seri:X, No:22) anılmıştır¹⁹⁷.

Bu gibi durumlarla karşılaşan denetçi, ilk önce ortaklık üst yönetimi ile görüşme yapmalı ve gerekli düzeltmelerin yapılmasını tavsiye etmelidir. Genellikle ortaklık üst yönetiminin birçoğu yapılan bu uyarıları dikkate alırlar ve finansal tabloların doğruluğu için gerekli çalışmaları tekrardan yaparlar. Bu nedenle, denetim raporlarını uygulamada olumsuz görüş bildiren denetçiye pek rastlanılmaz. Eğer ortaklık üst yönetimi denetçinin uyarılarını önem vermezse, denetçinin olumsuz görüş bildirmekten başka çaresi kalmaz. Denetçi raporunda olumsuz görüş bildirim nedenlerini açıkça belirtmek zorundadır. Olumsuz görüş bildirme, denetlenen ortaklığı zor duruma düşüreceği için denetçi, olumsuz görüş bildirdiği zaman çok dikkatli ve titiz davranmalı, ayrıca görüşünü kanıtlanmış delillerle ve yönetim kurulunun finansal tablolara dair konular bakımından sorumluluğunu gerektiren

¹⁹⁶ Urkan, s. 236.

¹⁹⁷ Bu örnekler, ‘açılış bakiyelerinde cari dönem finansal tabloları önemli ölçüde etkileyebilecek yanlışlar olması’, ‘geçmiş dönem finansal tablolara dair şartlı/olumsuz/görüş bildirmekten kaçınma görüşlerinin cari dönem finansal tablolarına etkili olması’, ‘finansal tablolarda bağımsız denetçi tarafından öngörülen düzeltme/revizyonların yapılmaması’, ‘finansal tablolarda yeterli açıklama yapılmaması’, ‘işletmenin sürekliliğinin sözkonusu olmaması’ şeklinde tebliğ genelinde farklı maddelerde anılmıştır.

noktaları da belirterek ifade etmek zorundadır. Denetçi, denetim raporunda bildirdiği görüşten; ortaklık üst yönetimi ise finansal tablolardan sorumludur¹⁹⁸.

Bu durumda, TTK m. 403/5 uyarınca yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve bu genel kurulda –esas sözleşmede aksi öngörülmediği halde eski yönetim kurulu üyeleri de tekrar seçilebilmekle birlikte- yeni bir yönetim kurulu seçer. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatır ve bunları denetim raporu ile birlikte genel kurula sunar.

3. Sınırlı Olumlu Görüş

TTK m. 403/3 gereğince yeterli kanıt elde edildikten sonra finansal tabloların ortaklığın yetkili kurullarınca düzeltilebilir aykırılıklar içermesi ve bu aykırılıkların tabloya etkisinin yaygın ve önemli olmadığı hallerde sınırlı olumlu görüş verilecektir. Şartlı görüş olarak da ifade edilen sınırlı olumlu görüş, kimi yazarlarca mali tabloların, bazı istisnaların saklı tutulması şartıyla bir bütün olarak doğru sunulduğunu ifade eden görüş olarak da tanımlanmaktadır¹⁹⁹.

Ayrıca, finansal tablonun bir kısmı yönünden yeterli denetim kanıtı elde edilememekle birlikte denetlenemeyen kısımdaki muhtemel yanlış bilgilerin etkisinin önemli ve fakat yaygın olmaması hallerinde de sınırlı olumlu görüş verilecektir.

Sınırlı olumlu görüş verilirken, TTK m. 403/4'e göre sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilecektir.

4. Görüş Bildirmekten Kaçınma

TTK m. 403/4'e göre, ortaklık defterlerinin denetimin yapılmasına ve denetim sonucuna ulaşılmasını engelleyecek şekilde belirsizlikler içermesi ve ortaklık tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamalar yapılması halinde denetçi görüş vermekten imtina edebilecektir.

¹⁹⁸ Akdağ, S., (2015) Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir Denetim Örneği, Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yönetimi Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, Mersin, s.44.

¹⁹⁹ Güneş, s. 41.

Yine, denetçi denetim delillerine ulaşamıyorsa ve ulaşamadığı bu eksikliğin muhtemel etkisinin önemli ve yaygın olduğunu düşünüyor ise, dolayısıyla olumlu/sınırlı olumlu görüşe ulaşamamış ise görüş vermekten kaçınabilir²⁰⁰. Yine denetçi, görüş bildirmekten kaçınma halinde bunu gerekçelendirmek ile mükellef olmakla birlikte, ispat etmek ve delillendirmek zorunda değildir²⁰¹.

Kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurmakta olup KGK, kaçınmanın sebep ve usulü ile buna dair gerekçenin esaslarını bir tebliğ ile düzenlenmiştir.

5. BDK Görüşünün Etkileri

Olumlu ve sınırlı olumlu görüş verilmesi hallerinde, olumlu görüşte zaten ortaklık tablolarının gerçeği doğru ve dürüst şekilde yansıttığı görüşü olduğundan; sınırlı olumlu görüşte ise bulunan eksikliklerin düzeltilme usulü raporda bulunacağından ve bu eksiklikler düzeltileceğinden ortaklık yönetim kurulu açısından önemli ölçüde bir problem bulunmayacaktır. TTK m. 403/5'e göre, sınırlı olumlu görüş halinde genel kurul gerekli önlem ve düzeltmeleri de karara bağlayacaktır.

TTK m. 403 uyarınca; olumsuz görüş veya görüş vermekten imtina edilmesi hallerinde denetime konu finansal tablolara dayalı olarak kar ve zarara ilişkin herhangi bir karar alınamaz. Bu görüşler, genel kurulun iradesini bağlayan ve kısıtlayan bir etkiye sahiptir; olumsuz görüş veya görüş vermekten imtina etme görüşünün mevcut olması durumunda genel kurulun hesapların onanması yönünde vereceği karar da kesin hükümsüzlükle sakat bir karar olacaktır²⁰². Bu hallerde, görüş yazısının ulaşma gününden itibaren dört iş günü içerisinde yönetim kurulu ortaklık genel kurulunu toplantıya çağırır ve toplantı gününden itibaren geçerli olmak üzere istifa eder. Bu genel kurulda, yönetim kurulunun ibrasına, kar ve zarar dahil bilançoya göre hiçbir karar alınamaz, bilanço onaylanamaz. İlgili genel kurulda, yeni bir yönetim kurulu belirlenmesi ve bu yönetim kurulunun altı ay içerisinde standartlara uygun bir denetim raporu hazırlatarak genel kurula sunması gereklidir.

Ortaklık ile denetçi arasında görüş ayrılıkları olması halinde, bu husus sözleşmenin feshi veya olumsuz görüş/görüş vermekten kaçınma görüşü verilmesi gerekçesi olmayacaktır. Bu halde, dava giderleri denetlenen ortaklığa ait olmak üzere TTK m. 405'de belirtilen şekilde 'kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş

²⁰⁰ Çaldağ, Y., (2002) Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri, TÜRMOB Yayınları, 3. B., Ankara, s.61.

²⁰¹ Çelik, Bağımsız Denetim Yönünden İncelenmesi, s. 67.

²⁰² Altay, s. 346.

ayrılıkları' ile sınırlı olmak üzere yönetim kurulunun veya denetçinin açacağı dava üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından dosya üzerinden kesin olarak karar verilecektir ve hükme göre hareket edilecek olup, bu hal bir fesih nedeni olamayacaktır.

TTK m. 397/3'e göre, ortaklığın ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, bağımsız denetim raporunun sunumu sonrasında denetim raporunu etkileyebilecek ölçüde değişmişse bağımsız denetim süreci yeniden yapılacak ve yeniden denetleme ve bunun sonucu, raporda özel olarak açıklanacaktır. Oluşacak denetçi görüşünde de yeniden denetlemeyi yansıtan uygun eklere yer verilecektir.

L. BDK'nın Ücret İsteme Hakkı ve Denetlenen Ortaklığın Ücret Ödeme Yükümlülüğü

Bağımsız denetim sözleşmesi, tam iki tarafa borç yükleyen bir sözleşmedir. BDK'nın elde edeceği edim, ücrettir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 32. maddesinde de, "Denetim ücretinin denetçinin bağımsızlığı, tarafsızlığı ve denetimin kalitesini sağlayacak şekilde belirlenmesi gerektiği" ifade edilmiştir. Ayrıca, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'e (Seri:X, No:22) göre bu ücret piyasa koşullarına uygun olmalıdır. Bu ücret, belli bir şarta bağlanmaksızın BDK tarafından alınacaktır.

BDK'nın ücretinde, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 32/2. maddesine göre KGK tarafından asgari bir bedel belirlenebilecektir, belirlenen ücretlerin belirlene sonrasındaki yıllar için yeni bir belirleme olmadıkça Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılacağı ifade edilmiştir. Halihazırda bu yönde bir düzenleme yoktur²⁰³. Belirlenirse, ücret tarifesine uyulmaması halinde Bağımsız Denetim Yönetmeliği m. 40/1-k gereğince BDK'na uyarı cezası verilmesi gerekecektir.

Yine, asgari ücret kıyasında, denetçilerin birer SMMM ve YMM oldukları gözetilerek, KGK tarafından düzenleme yapılana dek 3568 sayılı yasaya göre belirlenen tarifiedeki ücretler asgari ücretler olacaktır. Bu noktada, 2017 yılında YMM'ler için saatlik 300 TL, SMMM'ler için ise saatlik 245 TL ücret ödenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu ücretlerde, SMMM'ler yönünden 96 saatlik hizmetten sonra da saat ücretinin %50'sinden aşağı olmamak üzere serbestçe belirlenebilecektir. Bu

²⁰³ Urkan, s. 240.

ücret, denetlenen ortaklık yönetim kurulu ile BDK arasındaki müzakereler neticesinde belirlenecektir²⁰⁴.

1. Ücret Sözleşmede Yer Almalıdır.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 29/1-f maddesine göre, bağımsız denetim sözleşmesinde bağımsız denetim ekibindeki denetçilerin her biri için uygun görülen ücret tutarı ile toplam denetim ücretinin sözleşmede ifade edilmesi zaruridir. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22) Üçüncü Kısım m. 5'de de bu husus ifade edilmiştir.

Ayrıca, önemle belirtmek isteriz ki, bağımsız denetçinin belirlenen asgari ücret tarifesinin altında ücret alması veya hiç ücret almaması TÜRMOB nezdinde ikincil mevzuat ile düzenlenen haksız rekabet yasağının ihlali olarak değerlendirilecektir.

Ayrıca, kimi yazarlarca, ücretin işletmeler yerine oluşturulacak bir fondan denetim firmalarına ödenmesi ve denetim hizmetlerinin yetkili kurullar tarafından dağıtılması gerektiği ve bu sayede müşteri telaşından uzak bir şekilde bağımsızlığın temin edileceği ifade edilse de²⁰⁵, bu öneriler uygulamada yer bulamamıştır.

2. Ücret Dışında Denetlenen Ortaklıktan Menfaat Sağlanmamalıdır.

Bu düzenlemenin yanında, BDK'nın ücret dışında denetlenen ortaklıktan herhangi bir menfaat sağlamayacağı ifade edilmiştir. Ayrıca, Maliye Bakanlığı tarafından ifade edilen asgari tarifede, yıllık denetim faaliyetinin en az 96 saat, sınırlı ara denetimlerin en az 32 saat, özel denetimlerin ise en az 48 saat olarak planlanması gerektiği ifade edilmiştir.

Ücretin denetim faaliyeti bitmeden önce ödenmesi gerektiği (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 22/3-b), denetim ücretinin şarta bağlı olmaması gerektiği (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 22/3-c), Denetim ücretinin denetçinin yıllık gelirinin belli bir oranının üzerinde olmaması gerektiği (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 22/3-c) ve cari yıl da dahil olmak üzere son beş yıl içerisinde denetçilik faaliyetinde elde edilen gelirin tamamının yüzde otuzundan fazlasının bir ortaklık veya onun %20 veya daha fazla paya sahip olduğu başka bir ortaklığa verilen hizmetlerden elde edilmemesi yükümlülüğü (TTK m. 400/1-h) mevzuatta ifade edilmiştir.

²⁰⁴ Pulaşlı, s. 684.

²⁰⁵ Ayrancı, K., (2010) Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, Sakarya, s. 133.

Yine, AB müktesebatında da belirtildiği üzere denetim ücretinin ortaklara sunulabilecek başka hizmetler ile birlikte/başka hizmetlere göre belirlenmemesi gereklidir²⁰⁶.

M. BDK'nın Bilgi ve Belge Alma Hakkı ve Denetlenen Ortaklığın İstenen Bilgi ve Belgeleri BDK'na İbraz Etme Yükümlülüğü

BDK, finansal tabloların gerçeği tam ve dürüst bir şekilde yansıtip yansıtmadığını incelemektedir. Bu kapsamda, denetçiler gerek verilerin doğruluğu, gerekse tabloların standartlara uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini incelemektedir. Bu kapsamda, denetçi aktif bir şekilde -hem görevini yerine getirmek, hem de pay sahiplerinin de denetim raporu neticesinde bilgi alma hakkını sağlar bir biçimde- bilgi ve belge talep edecek²⁰⁷, makul şüphe çerçevesinde denetim kanıtlarını toplayacak ve çalışma kağıtlarını hazırlayacaktır. Hatta, bağımsız denetçi, inceleme sırasında kayıtlar ile belgeler arasında bir tutarsızlık görürse veya belgelerin doğruluğundan şüphelenirse, doğrulama yöntemini kullanarak denetlenen ortaklığın ilişki içinde bulunduğu üçüncü kişilerin defter ve kayıtlarına başvurabilir, üçüncü kişilerden bağımsız denetim için gerekli bilgi ve belgeleri isteyebilir²⁰⁸. Hatta, SPKr'nin 2017/1 sayılı bülteninde belirtilen üzere eksik bilgi/belge vererek denetimi engelleyen ÇBS Printaş Oto Boya ve Gereçleri Sanayii A.Ş. şirketi yetkilileri hakkında suç duyurusunda bulunmuştur. Bu konuda en ciddi sınır ise, bağımsız denetçilerin denetlenen ortaklık yönetim kuruluna katılamayacağına dair düzenlemelerdir ki, TTK m. 390/2 gereğince yönetim kurulu üyeleri vekilleri aracılığı ile dahi yönetim kurulu toplantılarına katılamaz iken, yönetime dair hiçbir yetkisi olmayan denetçilerin de bu toplantıya katılmaması makul karşılanmalıdır²⁰⁹.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 29/1-e maddesi uyarınca bağımsız denetçilerin bağımsız denetimi ilgilendiren tüm bilgileri müşterilerden veya diğer ilişkili kimselerden isteme yetkisi mevcuttur, bu hak sözleşmede de yer almalıdır. TTK m. 401'de de bu husus ifade edilmiştir. Ortaklık finansal tabloları, ticari defterleri, sair yazışmaları ve her türlü verilerinin incelenmesi için denetçiye sunulması gereklidir. Bu evraklar sunulmaz ise, evrakların sunulmama derecesine göre TTK m. 403/4 gereğince BDK tarafından 'şartlı', 'olumsuz veya 'görüş bildirmekten kaçınma' görüşleri verebilecektir. Olumsuz ve görüş bildirmekten kaçınma görüşlerine ilişkin olarak; yönetim kurulu

²⁰⁶ Urkan, s. 243.

²⁰⁷ Karasu, R., (2005) Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na Göre Anonim Şirketlerde Pay Sahibinin Bilgi Alma Hakkı, Batider C. XXIII, S.2, Ankara, s. 103.

²⁰⁸ Güredin, s. 272-273.

²⁰⁹ Urkan, s. 249.

dört iş günü içerisinde ortaklık genel kurulunu toplantıya çağırmalı ve toplantı gününden itibaren istifa etmelidir.

Bilgi ve belge alma hakkının kullanmasının engellenmesi, tüm bu hususların yanında, TTK m. 553'e göre ortaklık yönetim kurulunun sorumluluğunu doğuracaktır.

Ayrıca, bilgi ve belgenin engellenme derecesine göre, BDK'nın sözleşmeyi fesih hakkı ve sözleşmeye aykırılığın sair sonuçları doğabilecektir. Bu hal, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 29/4. maddesi gereğince bağımsız denetim sözleşmesinin feshi için haklı bir neden olarak tanımlanabilecektir. Elbette, SPK'na tabi anonim ortaklıklar için Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22) Üçüncü Kısım m. 8'e göre SPK'nın gerekçelerin haklılığı noktasında olumlu görüşü olması gerekecektir.

N. Denetlenen Ortaklığın Finansal Tablolara Dair Yükümlülükleri

TTK m. 514'e ve SPK m. 14/2'ne göre, finansal tabloların TMS'ne uygun olarak hazırlanması yükümlülüğü ortaklık yönetim kurulundadır.

Bu husus, yasada özellikle anıldığı için bağımsız denetim sözleşmesinde ifade edilmesine gerek olmamakla birlikte, BDK'nın edimi denetlenen ortaklığın finansal tablolarını incelemek olduğundan ve finansal tabloları usule uygun olarak hazırlamak olmadığından, denetlenen ortaklık yönetim kurulu hazırladıkları finansal tabloların; ilgili ortaklığın finansal durumu konusunda dürüst resim ilkesi gereğince gerçeği yansıttığını ve güvenilir bir resim sunduğunu; hata ve hile içermediğini taahhüt etmektedir. Bu taahhüdün ifa edilebilmesi için, yönetim kurulu; işletmenin muhasebe, finans, stok, tedarik, üretim ve pazarlama sistemlerini ve bunlarla ilgili belge akış sürecini iyi bir şekilde ve sürekli olarak izleyerek kontrol etmelidir. Aksi takdirde, çalışan hataları, yönetim personelinin bilinçli davranışları, vergisel kaygılarla yapılacak hileli işlemler sonucu dürüst resim ilkesinin ihlali ve yönetim kurulunun gerçeğe aykırı bir taahhütte bulunması ve bunun olası menfi sonuçları kaçınılmaz olacaktır²¹⁰.

²¹⁰ Gün, L., (2014) Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Muhasebe Uygulamaları, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, İstanbul, s.78.

Yine, denetlenen ortaklığın kullandığı muhasebe standartları denetim sözleşmesinin sonucunu ve finansal tabloları etkileyebileceğinden, bu husus da bağımsız denetim sözleşmesinde özel olarak anılmalıdır.

Bunların yanında, TTK m. 401 gereğince denetçinin talep edeceği tüm bilgi ve belgeler, denetlenen ortaklık tarafından BDK'na sağlanmalıdır. Denetlenen ortaklık yönetim kurulu, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin, denetçiye vermelidir. Ayrıca, yönetim kurulu, ortaklığın defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli imkanları sağlamalıdır.

O. BDK'nın Denetlenen Ortaklık Genel Kuruluna Katılma Hak ve Yükümlülüğü

TTK m. 407/2'ne göre, bağımsız denetçi kendisini ilgilendiren bağımsız denetime ilişkin konular ile ilgili olarak görüş bildirmek üzere ortaklık genel kurul toplantılarında hazır bulunacaktır. Öğretide, genel kurula dair görevlerin gereği gibi ifası için denetçilerin genel kurula katılmalarının esasında bir zorunluluk olduğu ifade edilmiştir²¹¹. Genel kurula katılacak olan, BDK'da çalışan herhangi bir denetçi değil, denetim sürecine katılmış bir denetçi olmalıdır²¹².

Bu husus, Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda Bulunacak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmelik²¹³ m. 17 hükmüne göre denetime tabi olan ortaklıklar açısından açık bir yükümlülüğe dönüştürülmüştür. Bu yönetmeliğe göre, denetçinin genel kurula katılması zorunludur. Geçmişte de buna dair bir düzenleme Sermaye Şirketlerinin Genel Kurul Toplantıları ve Bu Toplantılarda Bulunacak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Komiserleri Hakkında Yönetmelik²¹⁴ hükümleri ile 1996 yılında yapılmıştır. Fakat bu düzenleme, yasada olmayan bir zaruretin yönetmelik ile getirilmesi açısından sıkça eleştirilmiştir²¹⁵. Yine, TTK m. 407/2 gerekçesinde de denetçinin genel kurul toplantısına katılmamış olmasının genel kurul

²¹¹ Helvacı, M., (1997) Sermaye Şirketlerinin Genel Kurul Toplantıları ve Bu Toplantılarda Bulunacak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Komiserleri Hakkında Yönetmelik Gereği Ticaret Ortaklıklarının Özellikle Anonim Ortaklık Genel Kurullarının Yapılması (İlgili Mevzuatla Birlikte), İstanbul, s. 42 vd.

²¹² Urkan, s. 172.

²¹³ 28.11.2012 tarih, 28481 sayılı R.G.'de yayımlanan Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda Bulunacak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmelik.

²¹⁴ 07.08.1996 tarih, 22720 sayılı R.G.'de yayımlanan Sermaye Şirketlerinin Genel Kurul Toplantıları ve Bu Toplantılarda Bulunacak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Komiserleri Hakkında Yönetmelik.

²¹⁵ Yiğit, s. 128.

kararlarının geçerliliğini etkilemeyeceği ifade edilmiştir²¹⁶. Fakat denetçinin genel kurul toplantısına katılmamış olması halinde TTK m. 437/2'ye göre denetimin yapılma şekli ve sonuçları hakkında pay sahiplerine bilgi verme yükümlüsü olan denetçilerden bu bilgiler alınamayacaktır. Bu takdirde, koşulları var ise pay sahibinin bilgi alma ve inceleme hakkı ihlal edildiğinden ötürü genel kurul kararının iptali sözkonusu olabilecektir.



²¹⁶ Urkan, s. 248.

VI. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN SONA ERMESİ

Bağımsız denetim sözleşmesi, kural olarak usulünce ifa edilmesi ve raporun teslimi ile sona erecektir. Bu durum haricinde, bilhassa fesih ile sona erme nedenleri işbu kısımda irdelenecektir.

SPK içerisinde, bağımsız denetim sözleşmesinin sona ermesine dair özel bir düzenleme yer almamaktadır. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de (Seri:X, No:22) SPKr'nın işbu fesih gerekçelerine onay vermesi şart koşulmuştur.

TTK'na tabi olup SPK'na tabi olmayan ortaklıklar yönünden de, denetlenen ortaklık ancak haklı nedenin varlığı halinde mahkeme kararı ile veya genel kurul kararı ile, BDK ise haklı nedenin yahut hakkında açılan görevden alınma davasının varlığı halinde sözleşmeyi feshedebilecektir. Herhalukarda, haklı neden olmaksızın, anlaşma sureti ile iradi fesih mümkün kılınmamıştır²¹⁷. Denetlenen ortaklık açısından mahkeme kararı aranmış iken, denetçi yönünden mahkeme kararı olması şart koşulmamıştır. Bu suretle, TTK m. 399/2 ve TTK m. 399/4'de belirtildiği üzere denetçi güvencesi sağlanmıştır.

Yani, kural olarak tek taraflı bir irade beyanı olan ve haklılığı/haksızlığı ancak taraflar arasında ihtilaf çıkması halinde değerlendirilecek olan fesih olgusu ile ilgili Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in (Seri:X, No:22) Üçüncü Kısım m. 8 hükmüne göre ancak SPKr tarafından uygun görülen haklı nedenlerle ve sona erme sebebi SPKr tarafından öğrenilerek, SPKr'nın bilgi ve onayı ile bağımsız denetim sözleşmesi feshedilebilecektir. SPKr; taraflar arasında sözleşme ile öngörülen sebeplerden ziyade, mevzuat gereğince sebebin haklılığını irdelleyecektir²¹⁸. SPKr, fesih sürecinde varsa karşılıklı kusur hallerini de irdelleyecektir. Bu idari karar ise, idari yargı denetimine tabi olup her zaman bu kararın haksızlığı iddia edilebilecektir. Tarafların kendi aralarındaki ilişkiler neticesinde sözleşmenin feshedilmesi yasa koyucu tarafından da istenmemiş ve engellenmeye çalışılmıştır.

Yine, belirtmek gereklidir ki, kural olarak bağımsız denetim sözleşmesinin sona ermesi için 'sözleşmeden dönme' yerine 'fesih' olgusu esas tutulmuştur, TTK m. 399 da bu yöndedir. Fesih, geleceğe etkili olacak olup fesih öncesi tarihlerde tarafların ifa ettiği edimlerin geçerlilikleri fesihten

²¹⁷ Tekinalp, Sermaye Ortaklıkları, s. 428.

²¹⁸ Urkan, s. 252.

etkilenmeyecektir²¹⁹. Sona erme halinde, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22) Üçüncü Kısım, İkinci Bölüm, m. 8/2'ye göre BDK çalışma notlarını ve gerekli tüm bilgileri, yerine geçecek olan BDK'na devredilmek üzere SPKr'ne teslim edecektir²²⁰. Bu bilgi ve belgeler de denetlenen ortaklık elinde kalan bir yarar olduğundan, borçlunun ödemesi halinde tazminattan indirim düşünülebilecektir.

A. Sözleşmede Öngörülen Sürenin Sona Ermesi

Bağımsız denetim sözleşmeleri, niteliği gereğince belirli süreler içerisinde yapılması gereken, ayrıca yasalar gereğince denetçi açısından zorunlu rotasyonun sözkonusu olduğu sözleşmelerdir.

TTK m. 400/2, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin m. 26/1-ç maddelerinde BDK'nın belirli süreler sonunda, belirlenebilecek bir aralık boyunca ortaklığı denetleyemeyeceği ifade edilmiştir.

Mevcutta, ortaklık ile BDK arasındaki bağımsız denetim sözleşmesinin en az bir ve en çok yedi yıllık sürede yapılacağı açıktır. Sözleşme bu şekilde bir yıldan uzun süreli yapılsa da, her sene genel kuruldan karar alınması gerekmekte olup, genel kurulun sözleşme ilişkisinin devamına cevaz vermemesi –ki bu cevaz da ilgili bir yıllık dönem için geçerlidir- halinde bir yıldan uzun süreli bağımsız denetim sözleşmesinin geçerli olmayacağı da açıktır, bu konuda kimi görüşler ise denetçinin sonraki yılda seçilmeden görevine devam etmesi halinde düzenleyeceği raporların da yok hükmünde olacağını ifade etmektedir. Bu seçim kararı, genel kurul tarafından geçmişe yönelik oladak da yapılabilecek olmasına rağmen, önceki denetçi raporundan sonra geçmişe etkili olarak yapılamayacaktır²²¹. Sürenin dolması ile, herhangi bir ihbara gerek olmaksızın mevzuat gereğince bağımsız denetim sözleşmesi kendiliğinden sona erecektir.

B. BDK'nın Faaliyet Yetkisinin İptali

Halka açık anonim ortaklıklar, ancak KGK tarafından bağımsız denetim yetkisini almış ve SPKr listesinde olan BDK'lar ile bağımsız denetim sözleşmesi imzalayabileceklerdir. Yetkisi bulunmayan

²¹⁹ Buz, V., (1998) Borçlunun Temerrüdünde Sözleşmeden Dönme, Ankara, s. 65.

²²⁰ Ercan, N., (2012) Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, İstanbul, s. 106.

²²¹ Memiş, T., (2012) Şirketler Hukukunda Denetim, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: XVI, S. 3-4, s. 175. URL: <http://hukukdergi.erkincan.edu.tr/sirketler-hukukunda-denetim-m-397-406-prof-dr-tekin-memis/> (Erişim: 04.06.2017)

bir BDK ile sözleşme imzalanması, baştan mümkün değildir. Bu yetki olmaksızın, sözleşme kurulamayacaktır.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 42. maddesi ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22) İkinci Kısım m. 3 gereğince BDK'nın faaliyet izninin iptalini gerektiren hallerden biri vuku bulduğunda, veya SPKr'nin listesinden BDK'nın çıkartılması hallerinde, bu durumun öncesinde BDK ile denetlenen ortaklık arasında imzalanan bağımsız denetim sözleşmesi ile bağımsız denetim sürecinin akibetine bakılması gerekecektir. Bu halde, edimin ifası BDK tarafından imkansız hale gelecektir. İşbu imkansızlık, sadece borçlu bakımından ifa engeli olduğundan ötürü subjektif bir ifa imkansızlığıdır²²².

Çalışmamızda ifade ettiğimiz üzere, bağımsız denetim sözleşmesi, denetçinin sıfatı nedeniyle kişisel özelliklerin önem arz ettiği bir işgörme sözleşmesidir. Bu nedenle, cins borcu veya kişisel özelliklerin önemli olmadığı iş görme sözleşmeleri varmışçasına bağımsız denetim süreci BDK adına üçüncü bir şahıs tarafından ifa edilemeyecektir. Ancak, BDK'nın yetkisinin iptali kararına karşı idari dava açması ve bu davada yürütmenin durdurulması kararı alması halinde işi ifa etmeye devam edebilecektir.

Bu halde, ortaklık sözleşmeyi haklı nedenle feshedebilecek ve kusuru da kapsayacak şekilde borçlunun sorumlu olup olmayacağı gözetilerek borçlunun tazminat sorumluluğuna gidebilecektir²²³. Hatta, ortaklığın bağımsız denetim yaptırma yükümlülüğü göz önüne alındığında, ortaklık bu sözleşmeyi feshetmek zorundadır ve yeni bir BDK ile yeni bir bağımsız denetim sözleşmesi yapmakla mükelleftir.

C. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Feshi

1. Denetlenen Ortaklık Yönünden Bağımsız Denetim Sözleşmesini Feshetme Hakkı

Denetçi, denetçi teminatı ilkesinin gereğince anonim ortaklık yönetim kurulu tarafından tek taraflı bir irade beyanı ile görevden alınamayacaktır, TTK m. 399/2'de de görevin ancak mahkeme tarafından denetçi atanması halinde -yani dava süreçleri ile- geri alınabileceği ifade edilmiştir. Ayrıca, TTK m.

²²² Oğuzman, Öz, s. 414-415.

²²³ Kocayusufpaşaoğlu, N., Hatemi, H., Serozan R., Arpacı, A., (2016) Borçlar Hukuku Genel Bölüm, 3. Cilt, İfa-İfa Engelleri-Haksız Zenginleşme –Ek: Uygulama Çalışmaları-, 7. B., İstanbul, s. 228.

408/2-c gereğince görevden alınma genel kurul kararı ile de gerçekleştirilebilecektir²²⁴. SPK mevzuatında özel fesih nedenleri öngörülmemiştir, fakat fesih nedenlerinin uygunluğu SPK'nın takdirine bırakılmıştır. SPK'na tabi anonim ortaklıklar yönünden Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22) Üçüncü Kısım m. 8 gereğince SPK'nın uygun bulması halinde denetlenen ortaklığın sözleşmeyi davaya gerek olmaksızın feshedilebileceği düşünülebilecektir. Haklı nedenlerin varlığı tartışılarak fesih nedenleri her olaya göre ayrı olmak üzere SPK tarafından değerlendirilerek ortaya çıkacaktır. SPK tarafından gerekçelerin haklı bulunmaması halinde, TTK gereğince haklı sebeple sözleşmenin sona erdirilmesine dair dava açılabilir.

BDK'nın asli edim borcu olan denetim faaliyetlerini TDS standartlarına göre yürütmemesi veya denetim raporunu hazırlayarak ortaklığa teslim yükümlülüğünde edim içeriği veya süre yönünden temerrüde düşmesi halinde denetlenen ortaklık için TBK m. 123'den de hareketle haklı nedenle bir fesih gerekçesi doğduğu iddia olunabilecektir.

Yine, bir güven ilişkisine dayalı olan ve ortaklığın en mahrem bilgi ve sırlarını da ifşa ettiği BDK'na güvenin haklı nedenle sarsılması da haklı nedenle fesih nedeni kabul edilebilecektir.

Bunun yanında, BDK'nın halka açık anonim ortaklıkları denetleme konusundaki yetkisinin kaybetmesi, denetimde kaliteyi sağlayacak yeterliliği haiz olmaması, sır saklama yükümlülüğüne riayet etmemesi, piyasadaki ticari itibarının zedelenmesi ve sair nedenler de sınırlı sayıda olmamak kaydı ile haklı nedenle fesih nedenleri olarak kabul edilebilecektir.

Haklı sebeple sözleşmenin sona erdirilmesi davasına TTK açısından baktığımızda, bu dava TTK m. 399/4 gereğince denetlenen ortaklığın yönetim kurulu veya esas yahut çıkarılmış sermayesinin %10'unu, çalışma konumuz olan HAAO'larda ise %5'ini temsil eden pay sahipleri tarafından –ki yasa terimi ile azlık olarak anılacaktır- ortaklık merkezinin bulunduğu Asliye Ticaret Mahkemesi'nde ve seçimin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilanından itibaren üç hafta içinde açılacaktır. Azlığın bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçimine genel kurulda karşı oy vermiş, karşı oyunu muhalefet şerhi ile tutanağa geçirtmiş ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, şirketin pay sahibi sıfatını taşıyor olması şarttır. Ayrıca, TTK m. 399/7'ne göre ücret ve muhtemel giderler de mahkeme vizesine depo edilecektir.

²²⁴ Memiş, Şirketler Hukukunda Denetim, s. 183-184.

Haklı sebep, her olaya göre değerlendirilerek takdir edilecek olup sınırlı sayı ilkesince sayılmamıştır; ancak kanun gerekçesinde “denetçinin tarafsızlığını bozan davranışlar, mesleki ve personel istihdamındaki yetersizlik, itibar kaybı, denetçinin çalışma tarzı, ortaklığa yeteri kadar zaman ayırmaması, bilgi sızdırması gibi haller” örnekseme yolu ile sayılmıştır. Bu dava açıldıktan sonra, neticesine bakılmaksızın denetçi tarafından sözleşme feshedilebilecektir. Dava açılması sebebiyle, dava sonucunda çıkacak karar haricinde denetlenen ortaklık tarafından bağımsız denetim sözleşmesi feshedilemeyecektir. Dava sonunda, denetim faaliyetinin kesintisiz olarak devam etmesi gerekliliği ve TTK m. 399/2’deki “Denetçiden denetleme görevi, sadece dördüncü fıkrafta öngörüldüğü şekilde ve başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir” hükmü ve davanın da TTK m. 399/5’de ‘görevden alma ve yeni denetçi atama davası’ olarak anılması doğrultusunda, haklı sebep iddiasının kabulü halinde hakkında dava açılan denetçi görevden alınarak aynı kararlar yerine başka bir denetçi atanacaktır. SPKr tarafından gerekçenin uygun bulunması sebebiyle sözleşmenin sona ermesi halinde, HAAO denetçisiz kalabilecektir.

2. BDK Yönünden Bağımsız Denetim Sözleşmesini Feshetme Hakkı

BDK yönünden bağımsız denetim sözleşmesinin feshine ilişkin olarak, TTK m. 399/8’de, yazılı ve gerekçeli olarak belirtilecek şekilde ‘haklı sebep’ veya ‘görevden alınma davası açılması’ ön şart olarak görülmüştür. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetimin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınmanın haklı sebep olmayacağı ifade edilmiştir. Ayrıca, feshe kadar ortaya çıkan sonuçlar da genel kurula rapor olarak sunulmaktadır. Yani, fesih nedenleri sınırlı sayıda değildir.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22) Üçüncü Kısım m. 8’de BDK’ların denetlenen ortaklık tarafından tarafından çalışma alanının önemli ölçüde sınırlandırılması nedeniyle finansal tablolara ilişkin bilgi ve belgeleri elde edememesi ya da anılan Tebliğ’in sözleşmenin sona erdirilmesine ilişkin olarak atıfta bulunulan maddelerinde sayılan gerekçelerin varlığı hallerinde, yazılı gerekçe göstermek koşuluyla bağımsız denetim sözleşmesini SPKr’den görüş alarak sona erdirebilecekleri ifade edilmiştir. Aynı kısmın 7. maddesinde ise, denetimin niteliğine ve mevzuata uygun olmayan sözleşme değişiklikleri sonrasında BDK’nın bağımsız denetim şartlarında değişiklik yapılmasını kabul etmemesi ve önceki bağımsız denetim şartları üzerinden çalışmasına devam etmesine de izin verilmemesi halinde BDK sözleşmeyi feshedebilecektir.

Görevden alma davası açılması ihtimalinde, her ne kadar kimi yazarlar dava sonucunun beklenmesi gerektiğini iddia etseler de²²⁵, aslında dava açılması ile BDK'nın görevini ifasının güçleşmesi ve taraflar arasında bir ihtilafın ortaya çıkmasından hareketle kanımızca davanın açılması yeterli olup sonucunun beklenmesine gerek yoktur²²⁶.

Öncelikle ifade etmek gerekir ki; denetlenen ortaklık tarafından çalışma alanının önemli ölçüde sınırlandırılması nedeniyle finansal tablolara ilişkin bilgi ve belge elde edememe hali; esas olarak şartlı veya görüş verilmekten imtina edilmesi görüşünü doğuran bir haldir. Denetçi, denetlenen ortaklık tarafından uygulanan yöntemlerle çalıştırılmıyorsa, bilgilendirilmiyorsa, çalışabileceği bir yer gösterilmiyorsa, sözleşmenin şartları ortaklık tarafından değiştirilmek isteniyorsa görüş olarak görüş vermekten imtina yazısı hazırlamalıdır²²⁷. Denetçi, bu kanıya ulaşacak kadar dahi veri elde edememiş ise, SPKr'nun onayı neticesinde sözleşmeyi feshedebilecektir. Bu görüşleri verebilecek halde ise, TTK m. 403/4 de değerlendirildiğinde, denetçinin görüş vermekten kaçınma imkanı var iken sözleşmenin feshi yoluna gidilemeyeceği açıktır.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de (Seri:X, No:22) Üçüncü Kısım, İkinci Bölüm, m. 8/1'de 'Bağımsız denetim kuruluşu ile müşterinin anlaşarak bağımsız denetim sözleşmesini sona erdiremeyeceği' açıkça belirtilmiştir.

Salt denetlenen ortaklık ile BDK arasında, denetim raporunun içeriğine dair fikir ayrılıkları olması nedeniyle bağımsız denetim sözleşmesinin feshedilemeyeceği açıktır. Bu husus, TTK m. 405'de ifade edilmiştir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 29/4 maddesinde ise, denetim görevinin sadece TTK m. 399/4'de öngörülen şekilde ve yerine bir başka denetçi atanmış ise denetçiden alınabileceği ifade edilmiştir. Denetçi ise, ancak haklı bir sebebin varlığı veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmış ise KGK'nın fesih nedeninin haklı olduğuna dair görüşünü alarak sözleşmeyi feshedebilecektir. Burada, SPKr'nin yetkisinin öncelikli olması gerektiği düşüncesindeyiz.

²²⁵ Özkorkut, Bağımsız Denetim, s. 280. Ayrıca, Tekinalp'in de aksi yönde görüşleri olduğu Urkan, s. 261'de ifade edilmiştir.

²²⁶ Urkan, s. 260-261.

²²⁷ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, s. 463.

3. Fesih Nedenleri Noktasında SPK ve TTK Mevzuatları Arasındaki Farklar ve Değerlendirilmesi

Hâlihazırda, SPK'na tabi anonim ortaklıkların denetimi noktasında, üçlü bir mevzuat söz konusudur. İlk olarak, SPK'nın 128/1-c maddesi gereğince SPK'na bağımsız denetçilerin çalışma esaslarını belirleme ve bu esasları taşıyanları ilan etme yetkisi tanınmıştır. SPK mevzuatı, ortaklıkların temel düzenlemelerini yapan TTK'nın HAAO'lara dair özel düzenlemelerini içermektedir. Sonuçta, SPK mevzuatında bağımsız denetim alanında denetçilerin belirlenmesi ve kalite kontrol denetimlerinin yapılması hususunda çeşitli yetkiler SPK'ne bırakılmıştır.

KGK'nın kuruluşuna dair 660 sayılı KHK'nın 31. maddesinde ise, bu KHK'da hüküm bulunmaması halinde TTK'nın bağımsız denetime ilişkin hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir. Bu KHK'da, bağımsız denetim standartlarının belirlenmesi, bağımsız denetimin kapsamı ve içeriğini belirleme noktasında KGK yetkili kılınmıştır. KGK mevzuatı, denetime özel olarak tanzim edilmiş bir mevzuattır.

Yine, bağımsız denetimi dair temel düzenlemelerin bir kısmı da TTK'da yer almaktadır. TTK m. 88'e göre, gerek finansal tablo tanzimine dair standartların, gerekse denetim noktasında yetkinin KGK'na ait olduğu ve denetimin TDS'ne göre yapılacağı açıkça ifade edilmiştir. Hatta, aynı maddenin 2. fıkrasında, bu düzenlemelerin yalnız KGK tarafından yapılabileceği ifade edilmiştir. Ayrıca, KGK dışındaki kurumların yapabileceği düzenlemeler de, TTK m. 88/4'e göre "Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kuruluşların TMS'ne uygun olmak kaydı ile kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin düzenlemeleri yapabileceği" şeklinde düzenlenerek ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeler şeklinde kısıtlanmıştır²²⁸. Ayrıca, uygulama sırası da aynı maddenin 5. fıkrasında, öncelikle TMS, akabinde ayrıntıya ilişkin özel kurum ve kurul düzenlemeleri ve burada da hüküm olmaması halinde milletlerarası uygulamada kabul gören genel muhasebe ilkeleri olarak ifade edilmiştir. Nitekim TTK m. 528/1'de de SPK kapsamındaki tüm kurumların finansal tabloları ile konsolide finansal tablolarına ilişkin olarak TMS ve KGK tarafından belirlenen düzenlemelerde hüküm bulunmayan hâllerde, söz konusu alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulan kurum, kurul ve kuruluşların –yani mevcut durumda SPK'nın- özel kanunlarında yer alan hükümlerin uygulanacağı ifadesi ile ilgili kurumların düzenleme yapabilmesi için TMS ve KGK tarafından belirlenmiş idari düzenlemelerde hüküm bulunmaması bir ön şart olarak ifade edilmiştir. 660 sayılı KHK m. 27/3 ile de, bağımsız idari

²²⁸ Bahtiyar, s. 252.

otoritelerin -yani belirli alanları regüle etmek için oluşturulan kurum ve kurulların- TMS'ne uygunluk kaydı ile ancak ayrıntıya dair sınırlı düzenlemeler yapabileceği ifade edilmiştir. Nitekim SPK m. 14/3'de, TDS çerçevesinde denetim yapılacağını ifade etmiştir, ikincil düzenlemelerde ise finansal tabloların hazırlanmasında TMS'nin uygulanacağı ifade edilmiştir.

TTK ve SPK mevzuatı arasındaki en temel benzerlik, tarafların anlaşarak bağımsız denetim sözleşmesini iradi olarak sona erdirmesinin kabul edilmemiş olmasıdır.

Temel farklar ise, SPK mevzuatında SPK'nın iradesine öncelik verilir iken, TTK'da denetlenen ortaklığın sözleşmeyi feshetmesine ilişkin olarak mahkeme kararlarının esas olmasıdır. SPK mevzuatında, hem denetlenen ortaklık, hem de BDK yönünden haklı sebebin varlığı noktasında SPK'nın görüş ve takdiri esas olacaktır. TTK'da ise, denetlenen ortaklık bakımından salt mahkeme kararı ile bağımsız denetim sözleşmesi feshedilebilecektir. Denetçi yönünden ise, tek taraflı bir irade beyanı yeterli olmakla birlikte, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 29/4. maddesine göre KGK'nın fesih sebebini haklı bulması gerekecektir.

Sonuçta, SPK'na tabi anonim ortaklıklarda, denetim faaliyetinin kamusal yönü de gözetilmek suretiyle anlaşarak ve/veya tek taraflı fesih iradesinin kullanılması kabul edilmemiştir. Fesih, bozucu yenilik doğuran bir irade beyanı olmakla, SPK'na tabi anonim ortaklıklarda bu irade beyanı ancak fesih sürecinde SPK'nın olumlu görüşünün alınması sonrasında kullanılabilecektir. SPK'nın bu konuda verdiği karar ise, idari bir karar olacaktır ve kanımızca idari bir karar olarak dava yolu açık olacaktır. Yine, SPK tarafından bu olumlu görüşün verilmemesi halinde ise, denetlenen ortaklık açısından TTK hükümlerine göre haklı sebeple sözleşmenin sona erdirilmesi ve denetçi atanması davası açılabilir.

BÖLÜM III

BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNDEN DOĞAN SORUMLULUK

I. SORUMLULUĞA İLİŞKİN YASA HÜKÜMLERİ

BDK'ların sorumluluğu, farklı maddelerde, farklı nedenlerle, çeşitli mevzuat hükümlerine dayanmaktadır. Bu nedenle, çalışmamızda öncelikle ilgili mevzuat hükümleri anılacaktır.

TTK m. 404'e göre, BDK'lar, bağımsız denetçiler, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı özel temsilcileri denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. Aynı maddede, BDK'nın dürüst ve tarafsız davranma yükümlülüğü de bulunsa da²²⁹, kanımızca bu hususlar TTK m. 404'e genel bir ifade olarak eklenmiş olup, bu zararların TTK m. 554 hükümlerine göre değerlendirilmesi gerekecektir.

TTK m. 554/1'de, şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen BDK'ların kusurlu olarak hareket ettikleri takdirde hem denetlenen şirkete, hem de pay sahipleri ile ortaklık alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumlu olduğu ifade edilmiştir. Burada, denetlenen ortaklık yönünden sorumluluğun sözleşme kaynaklı, alacaklılar ve pay sahipleri açısından ise sorumluluğun haksız fiil kaynaklı olduğu değerlendirilerek ispat yükünün buna göre takdir edilmesi gerekecektir.

SPK m. 10/2 hükmüne göre, izahnamede yer almak üzere hazırlanan raporları hazırlayan kişi ve kurumlar da –ki BDK'ların hazırladıkları bağımsız denetim raporları da izahnamelerde yer almaktadır- hazırladıkları raporlarda yer alan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgilerden SPK hükümleri çerçevesinde sorumludur. İzahnamede veya kamunun aydınlatılması kapsamında ihraççıya ilişkin olarak KAP'da sunulan bilgiler belki de en önemli bilgi türü olarak belirtilebilir²³⁰. Bu bilgiler, ihraççı ile yatırımcı arasındaki tek resmi iletişim kanalı olduğundan ayrı bir maddede sorumluluk konusu edilmişlerdir.

²²⁹ Arı, Z., (2012) Anonim Şirketlerde Denetçi Sorumluluğunun Sınırlandırılması, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 101 vd.

²³⁰ Özşahin, A.K., (2010) Yatırımcı Güveni Ekseninde Yatırımcıların Korunması, Anonim Şirketler ve Sermaye Piyasası Hukukunda Güncel Gelişmeler, Türk- Alman Uluslararası Sempozyumu, s. 300. URL: http://www.borsaistanbul.com/data/yayinlar/panel_9.pdf (Erişim: 15.04.2017).

Ayrıca, belirtmek gerekir ki, SPK m. 14/5 gereğince izahnamelerin de kamuyu aydınlatma belgelerinden biri olduğu açıktır. Bu kapsamda, SPK m. 32'deki Kamuyu Aydınlatma Belgelerinden Kaynaklı Sorumluluk başlıklı maddede; SPK m. 32/2'de kamuyu aydınlatma belgelerinden biri olan bağımsız denetim raporunu da kapsar şekilde kamuyu aydınlatma belgelerinde yer alan veya bu belgelere dayanak olmak üzere hazırlanan raporları hazırlayan kişi ve kurumların da SPK kapsamında sorumlu olduğu ifade edilmiştir. Bu hüküm, SPK m. 10'a göre genel bir hüküm teşkil etmektedir.

SPK m. 20/2 gereğince, kusur nispetince ve zararlar şahsen kendilerine yükletilebildiği ölçüde düzenlediği raporlar ile sınırlı olarak BDK'lar ara dönem finansal tablolarının gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmamasından veya mevzuat ile muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak düzenlenmemiş olması nedeniyle dağıtılan kâr payı avansının doğru olmamasından doğan zararlar için ortaklığa, pay sahiplerine, ortaklık alacaklılarına ve ayrıca doğrudan doğruya olmak üzere kâr payı avansının kararlaştırıldığı veya ödendiği hesap dönemi içinde pay iktisap etmiş bulunan kişilere karşı sorumludurlar.

SPK m. 63'de, genel sorumluluk düzenlenmiştir. BDK'lar, görev kapsamı ile sınırlı olmak üzere denetledikleri finansal tablo ve raporların mevzuata uygun olarak denetlenmemesi nedeniyle doğabilecek zararlardan raporu imzalayanlarla birlikte sorumludur. Yine, BDK'lar düzenledikleri bağımsız denetim raporlarında yer alan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgiler dolayısıyla doğan zararlardan sorumludurlar.

660 sayılı KHK'nın 24/1. maddesine göre; BDK'lar ve BDK bünyesindeki bağımsız denetçiler hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının TDS'ne aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan sorumludurlar. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 44/1. Maddesi de bu hükmü BDK'lar ile denetçilerin sorumluluğunun ayrı ayrı olduğunu ifade ederek tekrar etmiştir.

Sonuçta, yukarıda ifade ettiğimiz mevzuat hükümleri çerçevesinde; denetçinin sorumluluğunu sözleşmenin tarafına karşı sorumluluk ve üçüncü kişilere karşı sorumluluk olarak sükeler yönünden ayırmak suretiyle, çalışmamızda işbu hususlar değerlendirilecektir.

II. DENETLENEN ORTAKLIĞA KARŞI SORUMLULUK

BDK ile, denetlenen ortaklık arasında bir sözleşme ilişkisi mevcuttur. Bu akdi ilişki neticesinde, BDK, denetlenen ortaklığın finansal tablolarını TDS'ne uyumlu olarak denetlemek, bağımsız ve objektif olarak raporunu hazırlamak ve ortaklığa sunmak ile yükümlüdür.

Bu edim, gereği gibi veya hiç ifa edilmeyerek yerine getirilmeyebilir, bunlar arasında bir fark bulunmamaktadır ²³¹ . Bu takdirde, TBK m. 112 gereğince BDK kendisine kusurun yüklenemeyeceğini ispat etmedikçe, denetlenen ortaklığın bundan doğan zararını gidermekle mükelleftir. Yine, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22) İkinci Kısım m. 29 hükmüne göre BDK ile birlikte raporu imzalayan denetçiler müteselsilen sorumludur.

A. Borcun Hiç İfa Edilmemesi Hali

Borcun hiç ifa edilmemesi halinde, BDK tarafından denetim raporu hazırlama ve teslim etme borcu hiç ifa edilmemektedir. Bu halde, ya temerrüt, ya da koşulların varlığı halinde imkansızlık doğacaktır.

Çalışmamızda belirttiğimiz üzere, SPK'ı nezdinde sözleşme imzalandığı anda var olan faaliyet yetkisinin sözleşme devam ederken iptali halinde imkansızlık sözkonusu olacak olup, TBK m. 136'na göre borç sona erecek, ancak borçlunun sorumluluğu devam edecektir.

Sözleşmeden önce BDK'nın faaliyet yetkisinin olmaması halinde ise, koşulların varlığı halinde sözleşme öncesindeki görüşmelere dayalı bir sorumluluk rejimi sözkonusu olabilecektir.

B. Borcun Gereği Gibi İfa Edilmemesi Hali

Bu halde, borçlu borcunun ifa etmekte, ancak sözleşme hükümlerine göre ifa etmemektedir. Gereği gibi ifa etmeme, yer, zaman, vasıf, içerik gibi nedenlerden olabilir. Bu durumda, dürüstlük kuralı çerçevesinde alacaklı gecikmiş ifayı kural olarak kabul etmek zorundadır.

Ancak, gecikmiş ifanın bir anlamı bulunmamakta ise, alacaklı ifayı kabul etmek zorunda değildir. Böyle bir durumda, borcun hiç ifa edilmediği sonucuna varacaktır.

²³¹ Oğuzman, Öz, s. 391.

C. Borca Aykırılığın Sonuçları

1. Aynen İfayı Talep ve Dava Hakkı

Borca aykırılık halinde, ilk değerlendirilmesi gereken ihtimal, aynen ifadır. Aynen ifa mümkün olduğu sürece tazminat isteminde bulunulamaz. Aynen ifa, dava ile talep edilebilir.

Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği'nin (II-14.1) 15. maddesine göre bağımsız denetim raporu halka açık anonim ortaklıklar için genel kuruldan 3 hafta önce ortaklık ortaklarının incelemesine sunulmalıdır, bu süre aynı tebliğe tabi sair ortaklıklar için TTK m. 437'ne uygun olarak genel kuruldan 15 gün öncesidir. Bu sunum hem ortaklık genel merkezinde hem de elektronik ortamda genel kurula tabi olan SPK'na tabi anonim ortaklıklar için elektronik genel kurul yönetim sisteminde olacaktır²³². Bu kapsamda, BDK faaliyet dönemini takip eden 60 gün içerisinde raporunu denetlenen ortaklığa teslim etmelidir. Bu takdirde, BDK'nın raporu teslim dönemi yılın bitimini takip eden 60 günlük süredir. Bu kısa süre göz önüne alındığında, aynen ifa davasının işlerliği olmayacağı doktrinde ileri sürülmüştür²³³.

Her ne kadar TBK m. 113'deki "alacaklı borcun ifasını kendisi veya başkası tarafından yerine getirilmesini talep edebilecektir" ifadesi mevcut durumda uygulanabilir gibi gözükse de, ancak ortaklık bir başka bağımsız denetçi ile anlaşarak bu maddeyi işletecektir, bu takdirde de TTK m. 399/6 gereğince muhakkak dava açılması gerekecektir. SPK'ın uygun görüşü ile görevden alma olsa da, SPK m. 399/9 kapsamına girmediğinden denetlenen ortaklık yönetim kurulu tarafından BDK ataması sözkonusu olamayacaktır. Bu halde, yeni BDK'na ödenen ücret ile eski BDK'nın ücreti arasındaki fark, mahkeme masrafları ve sair her türlü zarar denetlenen ortaklık tarafından BDK'dan talep edilebilecektir.

2. Tazminat Talepleri

TBK m. 125'e göre, alacaklı aynen ifadan vazgeçerek borca aykırılık nedeniyle zararının tazminini isteyebilecektir. Burada unutulmaması gereken husus şudur ki, zararın tazmini için kusur ön şarttır. Kusursuzluğun ispatı ise, edim borçlusu olan BDK'na aittir²³⁴.

²³² Bahtiyar, M., Hamamcıoğlu, E., (2014) Yeni TTK'ya Göre Anonim Ortaklık Genel Kurul Toplantıları, Beta Yayıncılık, İstanbul, s. 36.

²³³ Urkan, s. 276.

²³⁴ Nomer, H.N., (2010), Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 9. B., Beta Yayıncılık, İstanbul, s. 223.

Ortaklık, BDK'nın ifada kusuru kaynaklı olarak oluşan gecikmeler nedeniyle idarelerin kendisine uyguladıkları cezaları, ortaklığın değer kaybı ile sair maddi zararlarının ve ortaklığın varsa manevi zararlarının tazmini BDK'dan ve tanzim edildi ise raporu imzalayan denetçilerden ve diğer ifa yardımcılarında talep edebilecektir. Bu talep, zamanaşımı süresi dahilinde iddia edilebilecektir. Tazminat talebinin koşulları, aşağıdaki üzere irdelenebilir:

a. Borca Aykırı Bir Davranış Mevcut Olmalıdır

Tazmin sorumluluğunun doğması için, borca aykırı bir davranış mevcut olmalıdır. Bu davranış, borcun hiç ifa edilmemesi, eksik ifa edilmesi, uygun ifa edilmemesi gibi şekillerde olabilecektir. Ayrıca, TDS'ne aykırı şekilde yapılmış bir denetim faaliyeti de TTK m. 397/1'e aykırılıktan, yani denetim faaliyetinin TDS'ne uygun olarak yürütülmemesinden ötürü bir borca aykırılık hali doğuracaktır. Yine, bu noktada BDK'nın temerrüdü durumunun irdelenmesi gereklidir.

Temerrüt kavramı, TBK içerisinde özel olarak tanımlanmamış olup, doktrinde borcun ifasının mümkün olmasına rağmen zamanında ve usulünce ifa edilmemesi anlamına gelmektedir²³⁵. Burada, ifa edilebilir bir borcun zamanında/usulünce ifa edilememesinden bahsedilmekte olup, imkansızlık sözkonusu değildir. Yani, temerrüdün ilk koşulu ifanın imkanı olmasıdır. İfa imkansız ise, bu imkansızlığın sözleşmenin başında mevcut olup olmadığı, sözleşmenin başında mevcut değilse ifanın imkansızlaşmasında borçlunun kusuru olup olmadığı irdelenerek, duruma göre temerrüt halinin varlığı değerlendirilecektir. Ayrıca, alacaklının temerrüdünün var olup olmadığı da irdelenmelidir, eğer denetlenen ortaklığın kusurlu davranışları neticesinde bağımsız denetim süreci gecikmiş ve BDK öngörülemez güçlükler ile karşılaşmış ise, bu durumda BDK'nın temerrüde düşmeyeceği açıkça ifade edilebilecektir.

Temerrüt için, kusur şart olmamakla birlikte, tazminat sorumluluğunun doğup doğmadığı irdelenirken kusurun varlığı ve derecesi incelenmelidir. Yine, borcun muaccel olması da şarttır.

Son olarak, TBK m. 117 kural olarak borçlunun temerrüdü için temerrüt ihbarını şart koşmuştur. Her ikisi de tacir olan, çalışmamız konusu denetlenen ortaklık ve BDK yönünden bu ihbarlar TTK m. 18/3 gereğince noter aracılığı ile, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli e-imza kullanılarak kayıtlı e-posta sistemi ile yapılabilecektir, bu şekil şartları ispat şartıdır, mülga TTK'nın aksine muteberlik klozu getirilmemiştir²³⁶. Belirtmek gerekir ki, TBK m. 117'nin istisnası olarak, borcun muaccel hale gelmesi ile temerrüdün oluşacağı taraflar arasında belirlendi ise, sözkonusu ihtara gerek

²³⁵ Reisoğlu, S., (2014), Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 25. B., Beta Yayıncılık, İstanbul, s. 369.

²³⁶ Kılıçoğlu, A., Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 14. B., Ankara 2011, s. 660.

olmayacaktır. Öyle ki, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 29/1-ğ hükmünde, denetim raporunun teslim tarihinin de bağımsız denetim sözleşmesinde yer alması zorunludur. Bu nedenle, usulünce yapılmış bir bağımsız denetim sözleşmesinde temerrüt ihbarına gerek olmaksızın BDK raporun teslimi borcunu geciktirdiğinde kendiliğinden temerrüde düşecektir.

Bunun yanında, TBK m. 123 temerrüt halinde borcun ifası için alacaklının uygun bir süre vermesi/uygun bir süre verilmesini hâkimden istemesi hükmünü içermektedir. Hatta sürenin uygun olmaması halinde uygun süreye dek uzayacağı da doktrinde ifade edilmektedir²³⁷. Tüm bunlarla birlikte, TBK m. 124'de 'Süre Verilmesini Gerektirmeyen Haller' başlığı altında borçlunun duurma/tutumu nedeniyle süre verilmesinin etkisiz olacağı anlaşıyorsa veya temerrüt sonucunda borcun ifası alacaklı için yararsız kalmışsa veya ifanın süresinde gerçekleşmemesi üzerine, ifanın artık kabul edilmeyeceği sözleşmeden anlaşıyorsa ek süre verilmesine gerek olmadığı ifade edilmiştir.

Bağımsız denetim sözleşmeleri ve bağımsız denetim faaliyeti açısından bakıldığında; bağımsız denetim SPK m. 14'e göre halka açık anonim ortaklıklar bakımından bir zorunluluktur. Denetim, bir organa devredilemez ve vazgeçilmez işlevdeki bir süreçtir²³⁸. TTK m. 397/2'ne göre, hazırlanan finansal tabloların denetimden geçip geçmediği ve denetimden geçti ise denetçi görüşü tablonun başında açıkça belirtilmelidir. Ayrıca, TTK m. 397/2 gereğince bağımsız denetimden geçmemiş finansal tablolar ve yönetim kurulu faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir. Dolayısıyla, düzenlenmemiş hükmündeki finansal tablolara dayanılarak anonim ortaklık genel kurulunda hiçbir karar alınamayacaktır. Ortaklık, bu kararların alınamaması sonucu çeşitli zararlar ile karşılaşacaktır. Sonuçta, süresi içerisinde gereği gibi ifa edilmiş borç sonucunda bağımsız denetim raporu teslimi yoksa, bu raporun geç de olsa teslim edilmesinde ortaklığın herhangi bir yararı yoktur. Dolayısıyla, tam iki tarafa borç yükleyen bir sözleşme olan bağımsız denetim sözleşmesinde temerrüt halinin doğması için denetlenen ortaklığın BDK'na TBK m. 123'e göre uygun bir süre verme yükümlülüğü yoktur²³⁹. Buna rağmen, uygulamada problem yaşanmaması açısından, ifa zamanının belirtilmesi bir zorunluluk olmamakla birlikte faydalı olacaktır.

BDK'nın temerrüdünde, denetlenen ortaklık tarafından, TBK m. 125'e göre seçimlik olarak 'her zaman borcun ifasını ve gecikme sebebiyle tazminat', 'borcun ifasından ve gecikme tazminatı isteme hakkından vazgeçtiğini hemen bildirerek, borcun ifa edilmemesinden doğan zararın giderilmesi' veya

²³⁷ Buz, s. 107.

²³⁸ Pulaşlı, s. 682.

²³⁹ Urkan, s. 291.

‘sözleşmeden dönme ile sözleşmenin hükümsüz kalması sebebiyle uğradığı zararın giderilmesi’ talep edilebilecektir. Ayrıca, TBK m. 119’a göre beklenmedik halden sorumluluk da, kusur ve illiyet bağının olmadığının ispatı BDK’na ait olmak üzere, BDK’na geçmektedir.

Bu sonuçlar irdelendiğinde ise, ilk olarak aynen ifa ve gecikme sebebiyle tazminat isteme hakkı üzerinde durmak gerekecektir. Alacaklı olan denetlenen ortaklık, aynen ifayı her zaman talep edebilecektir. Bu halde, gecikmeden doğan zarar sebebiyle tazminat talebi de sözkonusu olabilecektir. Bu zarar ise, usulünce ifa olsaydı denetlenen ortaklığın malvarlığı durumu ile denetim raporunun geç teslimi veya teslim edilmemesi sonucu denetlenen ortaklığın mal varlığı durumu arasındaki farktır. Örnek olarak, kar payı dağıtamama, faiz ödeme, idari cezalara muhatap olma bu farklara örnek verilebilir. Önemle belirtmek gerekir ki, gecikme zararı talep edilebilmesi için temerrüde düşmenin kusurlu olması gerektiği açıktır. Kusursuzluğun ispat yükümü ise, BDK’na aittir.

Yine, ikinci olarak sözleşmeden dönerek menfi zararların tazminini ve sözleşmeyi muhafaza ederek borcun ifa edilmemesinden doğan müspet zararı irdelemek gerekmektedir. Bu haklar, seçimlik olan yenilik doğuran nitelikteki haklardır. Bu hak, maddi hukuka dair tanımlanmış bir hak olup, yenilik doğuran niteliğinden ötürü şarta bağlanamayacağı gibi sonradan rücu etmek suretiyle değiştirilemeyecektir²⁴⁰.

Müspet zararda, sözleşme halen yürürlükte olmakla birlikte, asli edim yükümü tazminat olarak değişmektedir. Müspet zarar, edimin süresinde ve usulünce ifa edilmiş olması halinde alacaklının ekonomik durumunun göstereceği durum ile halihazırda gösterdiği durum arasındaki farkı ifade etmektedir.

Menfi zararların tazmini talebinde ise, sözleşmenin feshi gerekliliği şarttır. Fesih halinde, borç ilişkisi geçmişe sözleşme ileriye etkili olarak sona ermektedir. Bağımsız denetim sözleşmesi, sürekli edimli bir sözleşmedir. BDK, denetlenen ortaklığın evraklarını, stoklarını, belgelerini inceleyecektir. İnceleme, bir süreçtir. Denetlenen ortaklık ise bu bilgi ve belgeleri denetçilere temin etmekte ve ücret ödemektedir. Bu kapsamda, TBK m. 126 da göz önüne alınarak, denetlenen ortaklığın BDK’dan menfi zararının tazminini isteyemeyeceği göz önüne alınmalıdır²⁴¹. Öyle ki, ifasına başlanmış sürekli edimli sözleşmelerde, ancak aynen ifa ve gecikme tazminatı istenebileceği gibi, sözleşmenin feshedilerek, süresinden önce sona ermesi yüzünden uğranılan zararın giderilmesi de alacaklı tarafça

²⁴⁰ Kılıçoğlu, s. 702.

²⁴¹ Urkan, s. 300.

istenebilir manasındaki yasa hükmü bu yolu kapatmaktadır. Nitekim fesih tarihine dek elde edilen denetim veri ve kanıtları da, yeni BDK'na verilmek üzere SPKr'na teslim edilmektedir, bu da sözleşmeden dönmenin uygun görülmediğinin bir başka göstergesidir.

Sonuç olarak, temerrüdün sonuçları açısından; sürekli edimli ve tam iki tarafa borç yükleyen bir işgörme sözleşmesi olan bağımsız denetim sözleşmesinde, seçimlik haklardan yararlanmak pratik olarak güç gözükmemektedir. Sürekli edimli sözleşmelerde, TBK m. 126'na göre ifaya başlanmış olması halinde menfi zararların tazmini yolu kapatılmıştır, menfi zararlar ancak ifaya başlanmadan önce talep edilebilecektir. Ayrıca, herhalukarda denetlenen ortaklığın finansal tablolarının bağımsız denetimini yaptırmak zorunluluğu vardır. Bu denetim için yeni bir BDK tayin edilmesi halinde, yeni BDK'nın ihtiyaç duyacağı süre mevcut BDK'na göre çok çok fazla olacaktır. Ayrıca, sürekli edimli sözleşme olduğundan BDK'nın sözleşmesi sürecinde yaptığı faaliyetlerde ücret hakkını kazanacağı da açıktır. Denetlenen ortaklığın yeni BDK ile ise, SMMM ve YMM'ler için belirlenen asgari ücret tarifesinin altında bir fiyat ile anlaşılamayacağı gözetilmelidir. Sonuçta, aynen ifa hakkının kullanılması ve toplanmamış ise gecikmiş ifa halinde dahi genel kurul toplantısının rapor tanzimini beklemesi, toplanmış ise yeniden genel kurulun toplanması -raporun tanzim edilmesi akabinde- pratik açıdan daha makul gözükmemektedir. Ancak BDK'nın geldiği aşama çok aşağıda ise, veya açıkça denetçinin sözkonusu iş tamamlamayacağı/tamamlayamayacağı anlaşıyor ise yeni bir denetçi tayini yoluna gidilmelidir²⁴². Elbette, bu noktada hangi hakkın kullanılacağına dair denetlenen ortaklığa aittir.

b. Zarar

Sorumluluğun ön şartı, borca aykırı, yani borcun hiç veya gereği gibi ifa edilmemesi neticesinde bir zararın doğmasıdır.

Zarar, maddi veya manevi olabilecektir. Ayrıca, fiili zarar veya mahrum kalınan kar şeklinde gerçekleşebilecektir. Bunun yanında, sözleşmede aynen ifadan vazgeçilerek müspet zararın talep edilmesi veya ifaya başlanmamış ise sözleşmeden TBK m. 125/3 gereğince dönülerek menfi zararın talep edilmesi de sözkonusu olabilecektir. Müspet zarar, alacaklının borcun ifasındaki menfaati elde edememesinden kaynaklanan zararı ifade ederken, menfi zarar ise kurulacağına ve hüküm ifade edeceğine güvenilen bir sözleşmenin hüküm ifade etmemesinden veya kurulmamasından kaynaklanan zararı ifade etmektedir²⁴³.

²⁴² Urkan, 293-294.

²⁴³ Urkan, s. 278.

Zarar noktasında, unutulmaması gereken bir husus da şudur; TTK m. 404/1’de düzenlenen sır saklama yükümlülüğü kaynaklı sorumluluklarda, TTK m. 404/2’de –fiilin ihmal ile işlenmesi ihtimalinde- her bir denetim için 100.000 TL, pay senetleri borsada işlem gören –yani aslında SPK’na tabi olan halka açık anonim ortaklıklar için- 300.000 TL’ne kadar tazminata hükmedilebilir. Denetime birden çok kişinin katılması ihtimalinde, bir kısım kimseler kasıtlı hareket etseler –yani diğerleri ihmal ile hareket etse- veya birden çok sorumluluk doğurucu eylem olsa dahi bu sınırlamalar uygulanacaktır hükmü vardır, yani tazmin parasal olarak sınırlandırılmıştır. Bu noktada, borsada işlem gören anonim ortaklıklar için de özel atıfta bulunulduğundan, çalışmamız kapsamında da işbu sorumluluk sınırlamasının uygulanacağı düşüncesindeyiz.

Sır saklama yükümlülüğü kaynaklı sorumluluklarda TTK m. 404/5’e göre rapor tarihinden itibaren beş yıllık bir zamanaşımı süresi öngörülmekle beraber, fiil suç teşkil edip Türk Ceza Kanunu’nda daha uzun bir zamanaşımı süresi öngörülüyor ise bu zamanaşımı süresi uygulanacak şekilde bir özel zamanaşımı hükmü düzenlenmiştir.

Sır saklama yükümlülüğü dışındaki zararlara ilişkin olarak TTK m. 554’deki genel hükümlere bakılmalıdır. TTK m. 554’deki genel sorumlulukta ise, TTK m. 560’a göre zarar ve sorumlunun öğrenilmesinden itibaren 2 yıl ve herhalukarda olay tarihinden itibaren 5 yıllık bir zamanaşımı düzenlemesi mevcuttur. TTK m. 404 hükmü uygulanabilir olduğu halde, TTK m. 554 genel sorumluluğu düzenlediğinden bu maddenin uygulanmayacağı da unutulmamalıdır.

c. Kusur ve Sorumluluk

Kusur, borca aykırı sonucu bilerek ve isteyerek veya bunu göze alarak hareket etme yahut borca aykırı sonucu önlemek için gerekli özeni göstermeme olarak tanımlanmaktadır. Kusurun kast ve ihmal gibi dereceleri olmakla, hakim kusurun ağırlığına göre tazminat miktarını takdir edecektir.

Sır saklamaya dair yükümlülükler açısından, TTK m. 404 esastır. Bu maddede, denetçi ve özel denetçi ile yardımcıları ve denetleme yapmasına yardımcı olan temsilciler için denetim faaliyeti esnasında öğrendikleri, denetim ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanma halinde –kullanmadan bahsedildiğinden fiilin ancak kasıt/ihmal ile işlenebileceği madde hükmünde de anılmıştır- şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı müteselsil sorumluluk ifade edilmiştir.

Söz konusu maddede, zarar talep edebilecek şüpheli denetlenen ortaklık ve bağıli şirketleri ile sınırlı tutulmuştur. Yine, denetçi, yardımcısı ve temsilcileri zarardan müteselsilen sorumlu tutmuşlardır. Fakat, açık düzenleme olmasa dahi, fiili gerçekleştiren kişiler ile istihdam edeni olan işverenin denetçi olması halinde TBK m. 116'daki ifa yardımcısının- birlikte sorumluluğunun TBK m. 66 gereğince olacağı açıktır.

Kar payı avansına dair ise, SPK m. 20/2'ne göre, kusurlarına ve durumun gereklerine göre, zararlar şahsen kendilerine yükletilebildiği ölçüde ve hazırladıkları raporlarla sınırlı olmak üzere bağımsız denetimi yapanlar, ara dönem finansal tablolarının gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmamasından veya mevzuat ile muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak düzenlenmemiş olması nedeniyle dağıtılan kâr payı avansının doğru olmamasından doğan zararlar için denetlenen ortaklığa, denetlenen ortaklık pay sahiplerine, ortaklık alacaklılarına ve ayrıca doğrudan doğruya olmak üzere kâr payı avansının kararlaştırıldığı veya ödendiği hesap dönemi içinde pay iktisap etmiş bulunan kişilere karşı sorumludurlar. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22) İkinci Kısım m. 29'a göre bu sorumluluk, raporlar ile sınırlı kalmak kaydı ile, BDK ve denetçileri de kapsar şekilde müteselsil olacaktır.

Yine, SPK m. 63'de, BDK'ların bağımsız denetim görevi kapsamı ile sınırlı olmak üzere mevzuata uygun olarak yapılmayan denetimlerde ve bağımsız denetim raporundaki yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgiler dolayısıyla ortaya çıkacak zararlarda raporu imzalayanlar ile birlikte sorumlu oldukları ifade edilmiştir. Bu maddede, sorumluluk hem BDK'na, hem de raporu imzalayan denetçilere yükletilmiştir. Doktrinde, yasa maddesinde açıkça müteselsil sorumluluğa atıf yapılmadığından, TTK m. 557 gereğince farklılaştırılmış teselsül hükümlerine göre, yani her bir davalının ayrı ayrı kendi kusuruna göre ve bu iç kusur ilişkisi nihayetinde davacıyı yargılama giderine mahkûm etmeksizin²⁴⁴, durumun değerlendirilmesi ve kusur nispetince hâkim tarafından sorumluluk tayini gerekmektedir. Kanımızca; Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22) İkinci Kısım m. 29'a göre bu sorumluluk, BDK ve raporu imzalayan denetçileri açısından müteselsil olacaktır. SPK m. 63 gereğince, iki ayrı sorumluluk öngörülmüştür. Bu sorumluluklardan ilki, 'denetlenen finansal tablo ve raporların mevzuata uygun olarak denetlenmemesi nedeniyle doğan sorumluluk'tur. Diğeri ise, 'yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgiler nedeniyle sorumluluk'dur.

SPK hükümleri, SPK'na tabi ortaklıkların denetiminde özel hüküm olduğundan; TTK hükümlerine nazaran öncelikli olarak uygulanacaktır.

²⁴⁴ Köksal, s. 300.

BDK, kusurlu fiilleri sonucu meydana gelen zararlardan sorumlu olacaktır. Ayrıca, uzmanlık gerektiren ve kanun uyarınca verilen izinler ile faaliyet yürütülen bağımsız denetim faaliyetinde, TBK m. 115/3'e göre BDK'nın hafif kusurundan sorumlu olmayacağına ilişkin bir sorumsuzluk anlaşması da geçerli olmayacaktır. Böyle bir anlaşma yapılsa dahi, kesin hükümsüz olarak değerlendirilecektir²⁴⁵. Bağımsız denetçilerin meslekte uzmanlaşmış kişiler olduğu göz önüne alındığında, kusurun derecesinin takdirinde benzer bir ortaklığı denetlemeye yetkin, makul ve özenli bir bağımsız denetçini davranış kalıbı dikkate alınacaktır.

Ayrıca, BDK ile denetlenen ortaklık arasında akdi ilişki olduğundan, TBK m. 112 gereğince BDK kendi kusursuzluğunu ispat etmekle mükelleftir.

d. Uygun İlliyet Bağı:

Sözleşmenin ihlali olayların normal akışına, hayatın genel tecrübelerine göre somut olayda gerçekleşen zararı meydana getirmeye elverişli olmalıdır²⁴⁶, bu kavram illiyet bağıını ifade etmektedir. Sorumluluğun doğması için zarar ile sözleşmeye aykırılık teşkil eden eylem arasında illiyet bağıının bulunması gereklidir.

e. Zamanaşımı

SPK'da, denetlenen ortaklığın BDK'na karşı taleplerine ilişkin olarak zamanaşımına ilişkin özel bir düzenleme yapılmamıştır. Bu yönden, TTK hükümlerine bakılması gerekecektir.

TTK'da ise, sır saklama yükümlülüğü yönünden TTK m. 404/5'de özel düzenleme yapılmış olup, sair hallerde zamanaşımı TTK m. 560'a tabidir.

TTK m. 404'de, sorumluluğun rapor tarihinden itibaren beş yıl olacağı, fiil suç teşkil edip Türk Ceza Kanunu'nda daha uzun bir zamanaşımı süresi öngörülüyor ise bu zamanaşımı süresinin uygulanacağı ifade edilmiştir.

TTK m. 560'da ise, tazminat hakkı zarar ve sorumlunun öğrenildiği tarihten itibaren iki yıl ve herhalukarda zarara esas fiilin meydana geldiği tarihten itibaren beş yıl olarak tanımlanmış; fiil suç teşkil edip Türk Ceza Kanunu'nda daha uzun bir zamanaşımı süresi öngörülüyor ise bu zamanaşımı süresinin uygulanacağı ifade edilmiştir.

²⁴⁵ Arı, s. 221.

²⁴⁶ Kılıçoğlu, s. 292.

III. ÜÇÜNCÜ ŞAHISLARA KARŞI SORUMLULUK

Sözleşmenin nispiliği ilkesi gereğince, bir sözleşmenin tarafları dışındaki üçüncü şahıslar için sonuç doğurması, kural olarak, mümkün değildir. Bağımsız denetim sözleşmesinin tarafları ise, yukarıda da belirttiğimiz üzere denetlenen ortaklık ile BDK'dır.

Bu durumun istisnaları ise, yasa ve mevzuatta öngörülmüştür. Örneğin, TBK m. 129'da bu durumun istisnası olarak 'Üçüncü Kişi Yararına Sözleşme' hükmü düzenlenmiştir. Bağımsız denetim sözleşmeleri, üçüncü kişiler yararına bir sözleşme niteliğini havi değildir. Üçüncü kişilere karşı sorumluluğun başlangıcı sözleşmenin yapılması ile başlamakla birlikte, sorumluluğun kaynağı sözleşme kaynaklı değildir.

Bağımsız denetim faaliyeti, halka açık ortaklıkların finansal durumlarının ifade edilmesi, dürüst resim ilkesi ve kamunun aydınlatılmasının sağlanması amacıyla ve esasında yarı kamusal bir faaliyet olarak yapılmaktadır. Gerek bağımsız denetim sözleşmelerinin kurulmasında, gerekse ifasında ve sona ermesinde TTK, KGK ve SPK mevzuatında sıkı düzenlemeler mevcuttur. Denetlenen ortaklık yönetim kurulunun tanzim ettiği finansal tablolar, makul şüpheli bakış açısı çerçevesinde SPK ve KGK gereğince yetkilendirilmiş BDK'lar tarafından denetlenmekte ve bu finansal tablolara bir güven sağlanmaktadır. Bu raporlar dayanak alınarak, izahnameler düzenlenmekte, halka arzlar gerçekleştirilmekte, kar payı avansları ödenmekte ve yatırım kararları verilmektedir. Ayrıca, kamuyu aydınlatma belgelerinden biri olan denetim raporları ile yıllık ve ara dönem finansal tabloların denetim sonuçları kamuya ilan edilmektedir. Yatırımcının hukuksal ve ekonomik güvenliğini sağlayacak yollardan biri, bağımsız denetim raporunun doğruluğuna güvenerek uğranılan zararların giderilmesi yolunun açılmasıdır. Bu nedenle, gerçeği yansıtmayan bir bağımsız denetim raporuna güvenerek hukuki işlem yapan üçüncü kişilere, uğradıkları zararın giderilmesi için, BDK'ya başvuru hakkı tanınmıştır²⁴⁷.

Nitekim Bağımsız Denetim Yönetmeliği m. 7 hükmüne göre, denetimin tarafları denetlenen ortaklık, denetçi ve ilgili mevzuat kapsamında hedeflenen kullanıcılarıdır. Bu açıdan, bu kimselerin zararları BDK'nın sorumluluk kapsamını ifade etmektedir.

²⁴⁷ Kırca, Ç., (2004) Bilgi Vermeden Dolayı Üçüncü Kişiye Karşı Sorumluluk, Ankara, s. 22-23.

A. Üçüncü Kişilerin Tazmin Edilebilebilir Zararının Kapsamı

BDK'ların, aralarında akdi bir ilişki olmayan üçüncü kişilere karşı sorumluluğunun olup olmadığı irdelenirken, zararın kapsamı öncelikle ifade edilmelidir.

Zarar veren BDK ile zarar gören yatırımcı arasında bir sözleşme ilikisi mevcut değildir, dolayısıyla zararların tazmini noktasında sözleşme dışı sorumluluk hükümlerine dayanılacaktır.

Sözleşme dışı sorumluluk hükümlerine göre, zararı oluşturan eylemin hukuka aykırı olması herhalukarda mevcut olmalıdır. TBK m. 49'da da, "Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür" ifadesi ile, hukuka aykırılığın tazmin sorumluluğu için bir ön şart olduğu ifade edilmiştir. Hukuka aykırılıkta, tüm mevzuat hükümlerinden herhangi birine aykırılık esas alınacaktır.

Türk haksız fiil hukuku gereğince, teori olarak objektif teori kabul edilmiştir²⁴⁸. Yani, bir tazmin sorumluluğunun doğması için kişinin davranışını düzenleyen, yasaklayan, sorumluluk doğacağını ifade eden bir emredici mevzuat hükmüne ve sözkonusu mevzuat hükmünün ihlal edilmiş olmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu düzenlemeler, aşağıdaki üzere ifade edilebilecektir.

-SPK m. 10/2'de, izahnameden kaynaklanan sorumlulukta BDK'lar gibi izahnamede yer almak üzere hazırlanan raporları hazırlayan kişi ve kurumların raporlardaki yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgilerden SPK hükümleri çerçevesinde sorumlu olduğu ifade edilmiştir.

-SPK m. 20/2'de, kar payı avansına ilişkin olarak kusurlarına ve durumun gereklerine göre zararlar şahsen kendilerine yükletilebildiği ölçüde ve hazırladıkları raporlarla sınırlı olarak bağımsız denetimi yapanların –yani BDK'lar ve bağımsız denetçilerin-, ara dönem finansal tablolarının gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmamasından veya mevzuat ile muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak düzenlenmemiş olması nedeniyle dağıtılan kâr payı avansının doğru olmamasından doğan zararlar için denetlenen ortaklığa, denetlenen ortaklık pay sahiplerine, ortaklık alacaklılarına ve ayrıca doğrudan doğruya olmak üzere kâr payı avansının kararlaştırıldığı veya ödendiği hesap dönemi içinde pay iktisap etmiş bulunan kişilere karşı sorumlu olduğu ifade edilmiştir.

-SPK m. 32/2'de, kamuyu aydınlatma belgelerinden biri olan –ve kimi zaman da kamuyu aydınlatma belgelerinin dayanağı olan- bağımsız denetim raporlarına ilişkin olarak bu raporları hazırlayan BDK'ların SPK çerçevesinde sorumlu olduğu ifade edilmiştir.

²⁴⁸ Tekinay, Akman, Burcuoğlu, Altop, s. 476.

-SPK m. 63’de BDK’ların görevlerinin kapsamıyla sınırlı olmak üzere, denetledikleri finansal tablo ve raporların mevzuata uygun olarak denetlenmemesi nedeniyle doğabilecek zararlardan raporu imzalayanlarla birlikte sorumlu olduğu anılmıştır. Ayrıca, BDK’ların faaliyetleri neticesinde düzenledikleri raporlarda yer alan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgiler dolayısıyla neden oldukları zararlardan sorumlu oldukları da ayrıca ifade edilmiştir.

-Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22) İkinci Kısım m. 29’da bağımsız denetimin, BDS’ne uygun yapılmaması nedeniyle denetlenen ortaklık ve üçüncü şahıslar nezdinde doğacak zararlardan, genel hükümler saklı kalmak kaydıyla, BDK ile birlikte bağımsız denetim raporunu imzalayanların müteselsilen sorumlu olduğu anılmıştır.

-TTK m. 554’de şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçilerin kusurları halinde şirket ve pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı sorumlu olduğu ifade edilmiştir.

-660 sayılı KHK m. 24’de BDK ve bağımsız denetçilerin; denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının BDS’ne aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan sorumlu oldukları ifadesi mevcuttur.

Yukarıda anılan hükümler, emredici mevzuat hükümlerini oluşturmaktadır. Dolayısıyla, üçüncü şahısların malvarlıkları zararlarına karşı koruyucu hüküm olan işbu mevzuat hükümlerinden hareketle, üçüncü şahısların malvarlığı zararları da bağımsız denetçi tarafından tazmin edilecektir.

Bu sorumluluğun kaynağı ise, temel olarak haksız fiil düzenlemeleridir. Her ne kadar, kimi yazarlarca sorumluluk bağımsız denetçilerin üçüncü kişiler ile ortaklık arasındaki ilişkilerde verdikleri rapor sebebiyle etkili olmalarından hareketle güven sorumluluğuna (ve özelinde culpa in contrahendo sorumluluğuna) dayandırılrsa da; mevzuattaki açık atıflar ve güven sorumluluğuna dayanılmasındaki zorluklar nedeniyle haksız fiile dayanılmasının daha doğru olduğu değerlendirilmiştir²⁴⁹. Bu düzenleme çerçevesinde, haksız fiil hukukundaki diğer koşulların varlığı halinde objektif hukuka aykırılık teorisinin kabulü ile bağımsız denetçilerin faaliyetleri sebebiyle üçüncü kişilerin uğradıkları saf malvarlığı zararlarının tazmini mümkündür.

Öncelikle, bu ihtilaflarda ilgili düzenlemeler çerçevesinde mevzuat içerisinde farklı hükümler bulunduğundan, özel ve genel hükümleri tespit etmek gereklidir.

²⁴⁹ Urkan, s. 318.

B. Bağımsız Denetimle İlgili SPK'ın Nezdindeki Yasal Düzenlemeler

Konumuz, sermaye piyasası mevzuatına tabi anonim ortaklıklarda bağımsız denetimdir. Bu kapsamda, bağımsız denetim faaliyetinin SPK kapsamındaki kurumlarda gerçekleştirilebilmesi için, SPK m. 62'ne uyum şarttır. Bu maddede, SPK kapsamında faaliyette bulunacak BDK'lar için KGK'na ek olarak ilave şartların SPK tarafından belirleneceği ve SPK kapsamında yetkilendirilen BDK listesinin SPK tarafından açıklanacağı ifade edilmiştir; SPK'na denetim ve denetim neticesinde standartlara uymayan kuruluşları listesinden çıkartmak ile bu kalite kontrol ve denetim faaliyetinin sonuçlarını KGK'na bildirme yetkisi tanınmıştır. Ayrıca, SPK'na tabi ortaklıklarda denetim yapan BDK'ların denetlenmesi yetkisi de SPK'dadır. Kısaca, SPK'nda denetim yapabilecek BDK'ları belirleme yetkisi özel olarak düzenlendiğinden, yine daha önce de belirttiğimiz üzere TTK ve 660 sayılı KHK'da SPK'nın ayrıntıya dair düzenlemeler yapmaya dair yetkileri olduğundan denetim, BDK'ların ve denetim standartlarının belirlenmesi, denetim kaynaklı sorumluluk konusunda en öncelikli mevzuat SPK hükümleri ve SPK karar ve ikincil düzenlemeleri olmalıdır.

Yine, KGK mevzuatı, denetçiler yönünden özel nitelikli, meslek kurallarının düzenlendiği mevzuat olduğundan, ikincil olarak KGK mevzuatının uygulanacağı açıktır.

Son olarak ise, genel hükümler olan TTK hükümleri uygulanmalıdır.

C. SPK Hükümleri Arasındaki Öncelikli Uygulanma Durumu ve Özel Hüküm - Genel Hüküm İlişkisi

Bağımsız denetçilerin üçüncü kişilere karşı hukuki sorumlulukları, SPK m. 10, 20, 32'de düzenlenmiştir. SPK m. 63'ün ise, denetlenen ortaklığa karşı bir sorumluluk hükmü olduğu doktrinde değerlendirilmektedir.

SPK m. 10, temel olarak sermaye piyasası araçları kaynaklı olan hak ve risklere ilişkin olarak yatırımcıların bilinçli bir değerlendirme yapmasını sağlayacak nitelikteki tüm bilgileri içeren kamuyu aydınlatma belgesi şeklinde tanımlanan izahnameden doğan sorumluluğu düzenlemektedir.

SPK m. 20, kar payı avansı dağıtılmasına esas finansal tabloları denetleyen BDK'nın ortaklık, pay sahipleri, ortaklık alacaklıları ve doğrudan doğruya olmak üzere kâr payı avansının kararlaştırıldığı

veya ödendiği hesap dönemi içinde pay iktisap etmiş bulunan kişilere karşı sorumluluğunu düzenlemektedir.

SPK m. 32 ise, genel olarak kamuyu aydınlatma belgelerinden doğan sorumluluğu düzenlemektedir. SPK m. 32/1 hükmündeki '10 uncu madde çerçevesinde, aynı maddede sorumlu olduğu belirtilen kişiler ile mevzuat uyarınca izahname, pay alım tekliflerinde hazırlanan bilgi formu, özel durum açıklaması, birleşme ve bölünme işlemlerinde hazırlanacak duyuru metinleri, borsada işlem görme duyurusu ve finansal raporlar' ifadeleri de değerlendirildiğinde, SPK m. 10'u da kapsar şekilde tüm kamuyu aydınlatma belgelerini kapsar şekilde bir sorumluluk rejimi tesis edilmiştir.

Sonuçta, madde başlıklarına ve kapsamlarına bakıldığında, SPK m. 32, SPK m. 10'a ve SPK m. 20'ne nazaran genel hükümdür.

İzahnameden doğan sorumlulukta, SPK m. 10, kar payı avansı dağıtılmasına esas finansal tabloların denetimi kaynaklı sorumlulukta SPK m. 20 uygulanacak iken, diğer kamuyu aydınlatma belgeleri kaynaklı sorumlulukta ve gerek izahname içinde ve ekindeki finansal tabloların denetimine dair bağımsız denetim raporları, gerekse kar payı avansı dağıtımına esas bağımsız denetim raporları birer kamuyu aydınlatma belgesi olduğundan mevzuatta boşluk olması halinde doldurmak amacıyla SPK m. 32 genel hüküm olarak uygulanabilecektir.

Ayrıca, bu iki hükmün müteselsil sorumluluk ile birlikte sorumlu olunan kimseler açısından da incelenmesi gereklidir.

SPK m. 10'da, sorumluluk derecelendirilmiş haldedir, SPK m. 10/1'e göre izahnamede yer alan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgilerden kaynaklanan zararlardan ihraççılar sorumludur. Fakat zararın söz konusu kişilerden tazmin edilememesi veya edilemeyeceğinin açıkça belli olması hâlinde; halka arz edenler, ihraca aracılık eden lider aracı kurum, varsa garantör ve ihraççının yönetim kurulu üyeleri kusurlarına ve durumun gereklerine göre zararlar kendilerine yükletilebildiği ölçüde –yani aslında ikinci derecede- sorumludur. SPK m. 10/2'ne göre ise, izahnamede yer almak üzere hazırlanan raporları hazırlayan kişi ve kurumlar da –BDK'lar da bu kapsamdadır- hazırladıkları raporlarda yer alan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgilerden SPK hükümleri çerçevesinde sorumludur. SPK hükümlerinden ise, kamuyu aydınlatma belgelerinden ötürü bağımsız denetçinin sorumluluğunu ifade eden SPK m. 32 anlaşılmaktadır.

SPK m. 32’de, böyle bir sorumluluk derecelendirilmesi yoktur. İhraççı ve ihraca esas tutulan -ek veya rapor içerisinde- bağımsız denetim raporunu tanzim eden BDK ve ayrıca Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22) İkinci Kısım m. 29’a göre raporu imzalayan denetçiler zarardan müteselsilen sorumlu olacaktır. Buradaki müteselsil sorumluluk, TBK m. 162 ve devamı hükümlerinde ifade edilen müteselsil borçluluk esaslarına göre olacaktır. Dış ilişkide, farklılaştırılmış teselsül söz konusu olmayacaktır.

SPK m. 10/2, ‘bu kanun hükümleri çerçevesindeki sorumluluğu’ ifade etmiştir. SPK m. 32/1 ise, müteselsil sorumluluğu ifade etmiştir. Bu kapsamda, bağımsız denetçinin izahname kaynaklı sorumlulukta SPK m. 10/1’e göre ihraççı ile öncelikle müşterek ve müteselsil olarak sorumlu olduğunun kabulü gerekecektir²⁵⁰. SPK m. 10/1’deki diğer süjelerin sorumluluğuna, ihraççıdan ve bağımsız denetçiden zararın tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde ve TTK m. 557’deki farklılaştırılmış teselsül hükümlerine göre gidilebilecektir. Bağımsız denetçi SPK m. 32/3’deki kurtuluş beyinelerini getirerek sorumluluktan kurtulabilecektir.

D. Sorumluluk İçin Gerekli Özel Koşullar

1. Bağımsız Denetim Raporunun Eksik, Yanıltıcı veya Yanlış Olması

Haksız fiil için, ilk olarak bir eylem veya eylemsizliğe sonuç bağlanan hallerde eylemsizlik olmalıdır. Bu eylem, mevcut çalışma konumuzda BDK tarafından yanlış, yanıltıcı veya eksik olan bir bağımsız denetim raporu tanzim edilmesidir. Ayrıca, kamuyu aydınlatma belgesi olan bağımsız denetim raporlarındaki eksiklik, yanıltıcılık veya yanlışlık sonucu sorumluluğun doğabilmesi için SPK m. 10 ve 32 kapsamında raporun kamuya duyurulması, SPK m. 20 gereğince ise rapor gereğince kar payı avansı dağıtımı yapılması gereklidir.

Raporda, yanlışlık kavramından gerçek dışılığı tespit etmemesi veya eksikliğin yanlış teşhisi, yanıltıcılıktan kağıt üzerinde veriler doğru iken tüm finansal bilgilerin harmanlanması sonucunda başka bir sonuca ulaşılması, eksiklikten ise bilgiye hiç ver verilmemesi anlaşılabilecektir. Belirtmek gerekir ki, fiilin yanlış, yanıltıcı veya eksik olarak tanımlanmasının hukuken herhangi bir etkisi olmamaktadır. Sair koşulların varlığı halinde sorumluluk doğacaktır.

²⁵⁰ Urkan, s. 287.

Yine, rapordaki kusurun denetlenen ortaklığın finansal durumu hakkında ciddi bir fikir değişikliğine yol açması, yatırım kararlarını etkiler düzeyde önemli olması gereklidir. Burada, fiilin varlığı ve önemlilik noktasında ispat yükü, iddia edende olacaktır.

2. Zarar

Zarar, haksız fiil sebebiyle tazminat sorumluluğunun doğabilmesi için varlığı gereken bir ön şarttır. Yukarda da ifade ettiğimiz üzere, mevzuat gereğince hukuken korunan bir menfaat oldukça; saf malvarlığı zararları TBK m. 49 hükmüne göre tazmin edilebilir halde olacaktır. Bu zararlar, ispat yükü davacı zarar görene ait olmak üzere malvarlığında azalma veya kardan mahrum kalma şeklinde olabilecektir.

Zarar, tazmini talep eden üçüncü şahıs açısından doğmalıdır. Üçüncü şahıs kavramı, pay sahipleri, tahvil sahipleri, potansiyel yatırımcıları ve sair üçüncü kişileri kapsayabilecektir.

Zararın hesabı ile ilgili, SPK hükümlerinde özel bir düzenleme yapılmamıştır. Lakin, yorum suretiyle, SPK m. 32/4’de, illiyet bağının kurulmasını kolaylaştırmak için yanlış, yanıltıcı veya eksik bilgiler içeren izahnamenin geçerlilik süresi boyunca ve 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 –burada esasında hatalı bilginin fark edildiği anda derhal farklı bir işlem yapılması, yani iradenin yanlış, yanıltıcı veya eksik bilgiler ile yanıldığının görülmesi haline atıf yapılmıştır- SPK m. 32’ne göre ileri sürülecek tazminat talepleri açısından kamuyu aydınlatma belgesi ile zarar arasında illiyet bağı kurulmuş sayılmıştır. Örnek olarak da, satın alma tarihi ile satım tarihi arasındaki fiyatlar; -bilhassa pay sahiplerinin zararları açısından- açık bir şekilde olmasa da, yorum suretiyle SPK’da açıklanmıştır.

Her olayda özellikler, kusurlu fiilin niteliği, kusurlu fiil ile zarar arasındaki illiyet bağı, zararın ne zaman ve ne suretle doğduğu, artması ve azalmasına dair dış etmenler değerlendirilmelidir. Zararın davacı tarafından ispat edilememesi halinde, TBK m. 50/2’deki zararın durum ve koşullara göre hakim tarafından hakkaniyete uygun olarak belirlenmesi hükmü uygulanır halde olacaktır. Yine, TBK m. 52/1 gereğince hakimin tazminatı indirebilmesi yahut tamamen ortadan kaldırabilmesi hükmü de uygulanabilir halde olacaktır.

Sonuçta, herhalukarda hesaplanan zararın sermaye piyasasında işlem gören pay senedinin reel (olması gereken) değeri ile, diğer etmenlerden arınmış bir halde hatalı denetim raporu sonucunda aldığı değer arasındaki farkın zararın azami sınırı olması gerektiği izahtan varestedir.

Yine, zararın doğma anı da önemli bir tartışma konusudur. Zarar, kusurlu olarak tanzim edilen denetim raporunun kamuyu aydınlatma platformunda duyurulduğu anda mı, yoksa doğru bilginin kamuyu aydınlatma platformunda duyurulduğu an mı doğacaktır, bu husus bir tartışma konusudur. Burada, doktrinde zararın ancak gerçeğe aykırılığın düzeltilmesi sonucunda doğacağı, bu düzeltilmenin SPKr'nın vereceği idari karar veya rapordaki hatanın bir şekilde ortaya çıkması sonucunda olabileceği ifade edilmiştir, yani gerçek dışı bilginin etkisi sermaye piyasası aracı üzerinden tamamen kalkmalıdır²⁵¹. Bu konuda, SPKr'nın kamuya açıkladığı bültenlerdeki kararların da zarara esas fiil ve failin tespit anına –bülten yayım tarihi itibarıyla- esas alınabilecektir.

SPK m. 32/4'de, illiyet bağının kurulmasını kolaylaştıran hükmün uygulanması yönünden ise, hemen sonra ifadesine açıklık getirilmesi şarttır. Bu ifade, makul bir yatırımcının yatırım kararını verebileceği ve bu kararı işleme koyabileceği süreyi ifade etmektedir.

Ayrıca, zarar hesabında kanımızca doktrinde de hakim teori olan fark teorisi uygulanmalıdır. Fark teorisinde, alacaklı kendi edimini ifa etmek yerine, borçludan olan tazminat alacağından mahsup etmek yolu ile düşmeyi yeğlemektedir²⁵². Doğacak zararlar, sair koşullar da var ise para ile tazmin edilecektir, -teknik olarak mümkün olmamasından da hareketle aynen tazmin gerçekleşmeyecektir²⁵³.

3. Hukuka Aykırılık

Hukuka aykırılık ölçütü, BDK'nın üçüncü şahıslara karşı sorumluluğu açısından, SPK m. 10, m. 20 ve m. 32'de vücut bulmaktadır. Bu hükümler gereğince denetim TDS standartları gereği yerine getirilmektedir.

Sonuçta, hukuka aykırılık, emredici mevzuat hükümlerine aykırılık olarak ortaya çıkmakla, BDK'nın bağımsız denetim standartları ve emredici mevzuat hükümlerine uymaması suretiyle gerçekleştirdiği

²⁵¹ Manavgat, Ç., (2008) Sermaye Piyasasında İşleme Dayalı Manipülasyon ve Özel Hukuk Bakımından Sonuçları, Ankara, s. 216.

²⁵² Eren, s. 1068-1069.

²⁵³ Reisoğlu, S., (2006) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 19. B., Beta, İstanbul, s. 184.

denetim faaliyeti neticesinde akdi olarak ilişkisi bulunmadığı üçüncü şahıslara karşı sorumluluğu doğacaktır.

Ayrıca, bu noktada ifade etmek gerekir ki, bilançonun onaylanmasına dair genel kurul kararı ile, TTK m. 424/1'e göre aksi bir hüküm olmadıkça BDK da ibra edilecektir. TTK m. 558'e göre ibra kararı TTK m. 445 vd. gereğince genel kurul kararının iptali hali dışında genel kurul kararı ile kaldırılamaz. Bu ibranın denetlenen ortaklığın açacağı davalarda bir değeri olmakla birlikte, ibraya dair olumlu oy vermeyen ortaklar ve üçüncü kişilerin dava hakkının devam edeceği açıktır. Bu kimseler yönünden de, dava hakkı TTK m. 558/2 gereğince genel kurul tarihinden itibaren altı ay geçmesiyle düşer.

Yine, TTK m. 424/1'e göre bilançoda bazı hususlar hiç veya gereği gibi belirtilmemişse veya bilanço şirketin gerçek durumunun görülmesine engel olacak bazı hususları içeriyorsa ve bu hususta bilinçli hareket edilmişse bilançonun onaylanmasına dair genel kurul kararı ibra etkisini doğurmaz. Yargıtay da, “..ibra edildiği genel kurullarda faaliyet raporlarının ayrıntılı olarak okunmaması sebebiyle tam bir ibranın sözkonusu olmadığı, bu ibra kararlarının davalı yöneticiyi sorumluluktan kurtarmayacağı..” ifadesi ile oluşturduğu içtihatlar ile raporların tam okunması halinde tam bir ibranın sözkonusu olacağını ifade etmiştir²⁵⁴.

4. Kusur ve Sorumluluk

TBK m. 49/1'de, “Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür.” hükmü mevcuttur. BDK'lar açısından da, mevzuat ve TDS hükümlerine uygun olarak hareket etmemek, bilakis bağımsız denetçilerin ve BDK'ların çeşitli sınavlar ve KGK tarafından verilen lisanslara istinaden faaliyet gösterdiği de gözetildiğinde; bir kusur teşkil edecektir.

Kusurun izafesi TBK hükümlerine göre zarar görene ait olmakla birlikte, kusurun bilgi sahibi olmama ve bu bilgi eksikliğinin kast veya ağır ihmallerden kaynaklanmadığı hususlarını ispat etmek BDK'na aittir.

İzahnameden kaynaklanan sorumluluk yönünden; öncelikle izahname kavramının tanımlanması gereklidir. SPK m. 3/1-j'ne göre izahname; “İhraççının ve varsa garantörün finansal durum ve

²⁵⁴ Kazancı Mevzuat ve İctihat Bilgi Bankası, Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, 2009/11701 E., 2011/7802 K., 28.06.2011 T. (Erişim: 06.01.2017).

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 nitelikteki tüm bilgileri içeren kamuyu aydınlatma belgesini” ifade etmektedir.

İzahnamenin önemi şu noktadadır: İzahnamede ortaklık hakkında bilgiler, arttırılan sermaye payları ve halka arza dair bilgiler, satışa dair bilgiler, mali tablolar ve duruma dair bilgiler, mali analize dair bilgiler, yönetime dair bilgiler, şirket faaliyetine dair bilgiler, varsa bulunulan grup bilgileri, vergilendirme esaslarına dair bilgiler, ana sözleşme, faaliyet raporu, denetim raporu ve mali tabloların incelemeye açık bölümleri ve izahnamenin özeti hüviyetindeki izahnamede yer alan bilgileri özetleyen ve yatırımcıları halka arzı yapılan sermaye piyasası araçlarını satın almaya davet eden basılı bir metin olan sirküler²⁵⁵ bulunmaktadır²⁵⁶. Sonuçta, yatırım kararına esas tüm veriler izahnamede yer almaktadır. Bu kapsamda, içerisinde finansal tabloların ve denetim raporlarının da ek olarak yer aldığı ve içerisinde bu tablolardan alınan finansal verileri içeren izahnameler ile mevcut ve müstakbel yatırımcıların doğru şekilde bilgilendirilmesi gerektiği esastır; çünkü bu kimseler izahnamedeki verilere bakarak bir yatırım kararı alacaklardır.

Sermaye Piyasası Kanunu m. 10/1’de, izahname kaynaklı olarak ilk sorumluluk ihraççıya yüklenmiş, zararın ihraççıdan tazmin edilememesi veya edilemeyeceğinin açıkça belli olması hâlinde; halka arz edenler, ihraca aracılık eden lider aracı kurum, varsa garantör ve ihraççının yönetim kurulu üyeleri kusurlarına ve durumun gereklerine göre zararlar kendilerine yükletilebildiği ölçüde sorumlu olduğu belirtilmiştir. Aynı kanundaki 10/2. maddesine göre ise, BDK’lar gibi izahnamede yer almak üzere hazırlanan raporları hazırlayan kişi ve kurumlar da hazırladıkları raporlarda yer alan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgilerden bu SPK çerçevesinde sorumlu tutulmuştur. Bu halde, SPK m. 10/1 gereğince BDK ve raporu imzalayan bağımsız denetçiler ihraççılar ile birlikte ilk derecede müşterek ve müteselsilen sorumlu olacaklardır. Önemle belirtmek gerekir ki, SPK m. 32/3 atfı da değerlendirildiğinde, BDK ancak kendi hazırladığı/kontrol etmekle yükümlü olduğu veriler ile ilgili kusur sorumluluğunu haizdir. Ayrıca, SPK m. 32/3’e göre; “Kamuyu aydınlatma belgelerinde yer alan bilgilerin yanlış, yanıltıcı veya eksik olması konusunda bilgi sahibi olmadığını ve bu bilgi eksikliğinin kast veya ağır ihmallerinden kaynaklanmadığını ispatlayan kişiler sorumlu olmaz”. Yani, hafif ihmal halinde BDK’ların sorumlu olmayacağı bu noktada görülmektedir. Burada, yasa ile uzmanlık gerektiren ve kanun uyarınca verilen izin ile yürütülen işlerde hafif kusurdan da sorumlu

²⁵⁵ Tekinalp, Ü., (1982) Sermaye Piyasası Hukukunun Esasları, İstanbul, s. 28.

²⁵⁶ Ayık, s. 71-74.

olunacağına ve sorumsuzluğa dair bir anlaşma yapılamayacağına dair TBK hükmüne istisna getirilmiştir²⁵⁷.

İzahnameye dair TTK'daki genel hükümlere bakıldığında ise, TTK m. 549'a göre, şirketin menkul kıymet çıkarması gibi işlemlerle ilgili belgelerin, izahnamelerin vd. yanlış, hileli, sahte, gerçeğe aykırı olmasından, gerçeğin saklanmış bulunmasından ve diğer kanuna aykırılıklardan doğan zararlardan, belgeleri düzenleyenler veya beyanları yapanlar ile kusurlarının varlığı hâlinde bunlara katılanlar sorumludur. Bağımsız denetim raporları, ortaklıklarca sermaye piyasası aracı ihraçlarında düzenlenen izahnamelerin bir eki olması nedeniyle BDK'lar anılan hükmün kapsamına girmektedir. Bu hüküm, ancak SPK hükümlerinde boşluk olması halinde uygulanabilir olacaktır.

SPK m. 20'de, kusurlarına ve durumun gereklerine göre zararlar şahsen kendilerine yükletilebildiği ölçüde ve hazırladıkları raporlarla sınırlı olarak bağımsız denetimi yapanlar, ara dönem finansal tablolarının gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmamasından veya mevzuat ile muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak düzenlenmemiş olması nedeniyle dağıtılan kâr payı avansının doğru olmamasından doğan zararlar için denetlenen ortaklığa, denetlenen ortaklık pay sahiplerine, ortaklık alacaklılarına ve ayrıca doğrudan doğruya olmak üzere kâr payı avansının kararlaştırıldığı veya ödendiği hesap dönemi içinde pay iktisap etmiş bulunan kişilere karşı sorumludurlar. Bu sorumluluk, anılan üçüncü kişilere karşı ve finansal tablolar kapsamında hazırlanan denetim raporları ile sınırlı olmak üzere BDK ve denetçi açısından müteselsil olacaktır.

Yine, SPK m. 32'ne göre, SPKı tarafından kamuyu aydınlatma amacı ile düzenlenmesi öngörülen kamuyu aydınlatma belgelerini imzalayanlar veya bu belgeler kendi adına imzalanan tüzel kişiler bu belgelerde yer alan yanlış, yanıltıcı veya eksik bilgilerden kaynaklanan zararlardan müteselsilen sorumludur. Bu maddede sorumluluk, tüm ilgililere karşıdır.

Bu konuda, SPK m. 32/3'de, bağımsız denetçiler için kusur yönünden ek bir düzenleme yapmıştır. Bu düzenlemeye göre, “Kamuyu aydınlatma belgelerinde yer alan bilgilerin yanlış, yanıltıcı veya eksik olması konusunda bilgi sahibi olmadığını ve bu bilgi eksikliğinin kast veya ağır ihmallerinden kaynaklanmadığını ispatlayan kişiler sorumlu olmaz”. Bu noktada, hafif ihmal hallerinde, denetçi bu halden sorumlu olmayacaktır. Ama, mevzuatta ağır ihmal/hafif ihmal ayrımı olmadığı ve her olayda ihmalin derecesinin takdirinin hakime ait olduğu değerlendirilmelidir. Nitekim bu hüküm de, mesleki şüphecilik ve makul güvence ilkelerine göre hareket eden, yönetim kurulunun hazırladığı finansal

²⁵⁷ Urkan, s. 279.

tabloları ve bu tablolardaki bilgilerin yer aldığı faaliyet raporlarını denetleyen, ortaklığın içerisinde bir organ olmayan denetçilerin konumu yönünden gerekli ve uygun bir hükümdür.

Genel sorumluluk açısından ise, TTK m. 554 hükmüne bakmak gerekecektir. Bu hükümde, şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur ifadesi mevcuttur. SPK hükümleri ile, bu sorumluluk son derece genişletilmiş olup, öncelikli olarak SPK mevzuatının uygulanacağı açıktır.

5. İlliyet Bağı

İlliyet, birbirini izleyen olaylar arasındaki sebep-sonuç ilişkisini ifade etmektedir. Haksız fiil kaynaklı tazminatlarda ise, hukuka aykırı fiil ile zarar sonucunda bir sebep sonuç ilişkisi olup olmadığı irdelenmektedir. Elbette, her sebep-sonuç ilişkisi illiyete esas tutulmamakta, niteliği itibarıyla olayların akışına ve hayat tecrübelerine göre meydana gelmiş olan zarar türünden bir zararı meydana getirmeye elverişli ise zarar ile fiil arasında illiyet bağı kurulmaktadır. Bu bağın ispatı da, zarar görene aittir. Bu noktada, illiyet bağı zarara esas alım(yatırım ve diğer hukuki işlemler) işlemi ile zararı doğuran ve kusurlu şekilde tanzim edilen bağımsız denetim raporunun kamuya ifşası arasında olacaktır, yani işleme dair illiyet bağı aranacaktır.

Bu konuda, zarar görenlerin ispat yükünü kolaylaştırmak açısından, SPK m. 32/4 hükmü yanlış, yanıltıcı veya eksik bilgiler içermek kaydı ile 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 kurulduğunu karine olarak kabul etmiştir. Bu suretle, ispat yüküne dair bir karine getirilmiş ve karinenin aksini ispat etme yükümlülüğü denetçiye yükletilmiştir. Bu madde, hepsi bir kamuyu aydınlatma belgesi olduğundan –kar payı avansı dağıtımına dair kararlar da KAP’da duyuruya konu olduğundan- ötürü, SPK m. 10, SPK m. 20 ve SPK m. 32 kapsamında da uygulanabilecektir.

SPK m. 32/5’de ise, sorumluluğun doğmayacağı haller özel olarak sıralanmıştır. Bu haller, esas olarak illiyet bağının bulunmadığı hallerdir. Bu durumun ispatı, her türlü delil ile yapılabilecektir. Yatırımcılar ile BDK arasında hukuki bir işlem bulunmadığından, HMK m. 200 ve devamında düzenlenen senetle ispat yükümlülüğü mevcut olayda uygulanmayacaktır.

Bu hallerden ilki, SPK m. 32/5-a’na göre ‘Sermaye piyasası araçlarının alım veya satımının, kamuyu aydınlatma belgesine dayanmaması’ halidir. Bu hal, açıkça işlem illiyetinin yokluğu halinde zarar tazmininin sözkonusu olmayacağını ifade etmiştir.

Bu hallerden ikincisi, SPK m. 32/5-b’ne göre ‘Sermaye piyasası araçlarının alım veya satımının kamuyu aydınlatma belgelerinde yer alan bilgilerin yanlış, yanıltıcı veya eksik olduğu bilinmesine rağmen yapılması’ halidir. Bu durumda, yatırımcıda bilgi eksikliği bulunmadığından, bilerek ve isteyerek zarara uğradığından, esasında TBK m. 52/1’deki hakimin tazminatı indirebilmesi/tazminatı tamamen kaldırması hükmüne de uygun olarak, hakim tarafından tazminata hükmedilmeyecektir.

Bu hallerden üçüncüsü, SPK m. 32/5-c’ne göre ‘Kamuyu aydınlatma belgelerinde yer alan yanlış, yanıltıcı veya eksik bilgilere ilişkin düzeltmenin, yatırım kararının verilmesinden veya bu belgeye dayanarak işlem yapılmasından önce ilan edilmiş olması’ halidir. Bu halde de, işlem yapıldığı anda yatırımcı doğru bilgiye sahip olabileceğinden, tazminat talepleri reddedilecektir.

Son olarak, SPK m. 32/5-ç’deki ‘Kamuya açıklanan belgede yer alan bilgiler yanlış, yanıltıcı veya eksik olmasaydı dahi yatırımcıların zarara uğrayacak olmaları’ hali de illiyetin yokluğuna dair bir hal olarak tespit edilmiştir. Bu halde de, zarar ile bilgi arasında bir illiyet bağı yokluğu mevcuttur. Yani esasında, kusurlu bağımsız denetim raporundaki eksik, yanlış ve/veya yanıltıcı bilgideki önemlilik unsuru mevcut değildir. Zararın bağımsız denetim raporu haricindeki bir nedenle ortaya çıkmış olması halinde, her ne kadar bağımsız denetim raporu eksik, yanlış ve/veya yanıltıcı olsa da, zararlar arasında illiyet olmadığından BDK’nın tazmin yükümü doğmayacaktır.

6. Zamanaşımı

BDK’nın denetim faaliyetleri neticesinde oluşan zararın tazmin zamanaşımı hususunda, kamuyu aydınlatma belgelerinden kaynaklanan sorumluluğa ilişkin zamanaşımı hükmü haricinde SPK’da özel bir düzenleme yoktur.

SPK m. 32/6'na göre, kamuyu aydınlatma belgelerinden doğan tazminat talebi, zararın meydana geldiği tarihten itibaren altı ay içerisinde zamanaşımına uğrayacaktır. Esas olarak, üçüncü kişilerin bağımsız denetim kapsamında BDK'na yöneltebilecekleri tüm talepler kamuyu aydınlatma belgelerinden kaynaklandığından zamanaşımı süresi altı ay olacaktır. Üçüncü şahıs kavramına girenlerden alacaklılar ise, kamuyu aydınlatma belgeleri dışındaki zararlar için TTK m. 554 ve m. 560'a göre ceza zamanaşımı daha uzun olmadıkça iki ve beş yıllık zamanaşımına tabi olacaktır.

Bu ihtimaller haricinde, zarar tazmini için belirlenen zamanaşımı üçüncü şahıslar yönünden TBK m. 72'deki iki ve on yıllık sürelerle tabidir.

Her ne kadar TBK ve TTK hükümleri, SPK'na nazaran daha uzun zamanaşımı süreleri öngörse de, SPK'na tabi ortaklıklardaki menfaatleri sebebiyle zarara uğrayan üçüncü şahıslar açısından SPK hükümlerinde ispat kolaylaştırılırken, BDK'ların ve HAAO'ların korunması amacıyla zamanaşımı sürelerinin kısaltıldığı tarafımızca görülmüştür. Yasa koyucu, bu şekilde menfaat dengesinin teminini sağlamaya çalışmıştır.

IV. BDK'NIN SORUMLULUĞUNUN SINIRLARI

Bağımsız denetim, yoğun şekilde kamu yararını barındıran bir faaliyettir²⁵⁸. Bunun önemli sonuçlarından biri, bağımsız denetim sözleşmesinin konusunu oluşturan bağımsız denetim ediminin gereği gibi yerine getirilmemesi nedeniyle zarara uğrayan üçüncü kişilerin de, aralarında bir sözleşme ilişkisi bulunmadığı BDK'ya, zararlarının giderilmesi için başvuru haklarının bulunmasıdır²⁵⁹. Dolayısıyla, BDK'ları sınırsız şekilde sorumlulukla karşı karşıya bırakmak, yasa koyucu tarafından uygun görülmemiş, kimi hallerde sorumluluklar sınırlandırılmıştır. Önemle belirtmek gerekir ki, BDK'lar açısından sorumlulukta uygulanacak öncelikli hüküm olan SPK m. 10, m. 20, m. 32 ve m. 63 hükümleri ile TTK m. 554 hükümlerinde parasal olarak bir sınırlama yoktur. Hatta, SPK m. 32/7 hükmüne göre, “Kamuyu aydınlatma belgelerinden doğan sorumluluğu hafifleten ya da kaldıran anlaşmalar, hüküm veya ifadeler geçersizdir” Sınırlama olan hal, ancak BDK ile denetlenen ortaklık ve bağlı şirketleri arasında sır saklama yükümlülüğü nedeniyle tazminat ilişkisini düzenleyen TTK m. 404'de mevcuttur.

TTK m. 404, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve/veya sır saklama yükümlülüğünün ihlali nedeniyle; denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcilerinin ve BDK'nın sözkonusu olması halinde BDK yönetim kurulu üyeleri ve çalışanlarının sorumluluğunu düzenlemektedir. Bu maddenin birinci fıkrasından görüleceği üzere, sorumluluk denetlenen ortaklık ve bağlı ortaklıklarına karşıdır. Bu maddenin ikinci fıkrasına göre, sorumluluk her bir denetim için 100.000 TL ile, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise 300.000 TL ile sınırlıdır. Bu sınır, tüm zarar verenlerin kasıtlı davranması halinde geçerli olmamakla birlikte, denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması hâlinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir. Bu suretle, sorumluluğa karşı bir parasal sınırlama getirilmiştir. Bu sorumluluk sınırı, tam bir açıklık olmamakla birlikte, her bir denetim faaliyeti için tespit edilmiş olmalıdır. Yine TTK m. 404/4 gereğince “Bu hükümlerden doğan tazmin yükümü sözleşme ile ne kaldırılabilir ne de daraltılabilir”. Sözleşme ile bu sorumluluğun genişletilmesi, aksi ile yorum metodu çerçevesinde değerlendirme yapıldığında pek tabiidir ki mümkündür.

Sonuçta, Türk Hukuku'nda sorumluluğun sınırlandırılması yönünden, TTK m. 404'de sır saklama yükümlülüğünün ihlali halinde denetlenen ortaklığa karşı sorumluluğun sınırlandırılması haricinde,

²⁵⁸ Çelik, s. 74.

²⁵⁹ Köksal, s.65

herhangi bir sorumluluk sınırlandırılması olmadığı değerlendirilmektedir. Ki bu sınırlandırma da, doktrinde ilgilileri suça sevkedebilecek düzeyde az olması gerekçesi ile eleştirilmiştir²⁶⁰. Bu kapsamda, BDK'nın sorumluluğu SPK m. 10 uyarınca ihraççı ile müteselsil şekilde olacak ve SPK m. 20 ve SPK m. 32 gereğince de müteselsil sorumluluk olacaktır. Bu noktada, TTK m. 557'deki birden çok kişinin aynı zararı tazminle yükümlü olmamaları halinde, bunlardan her biri, kusuruna ve durumun gerekenlerine göre, zarar şahsen kendisine yükletilebildiği ölçüde, bu zarardan diğerleriyle birlikte sorumlu olduğuna dair farklılaştırılmış teselsül²⁶¹ görüşünden sapılmış ve BDK'nın kusuru %1 dahi olsa, denetlenen finansal tablolar sonucu tanzim edilen denetim raporu ile sınırlı olarak tüm zarardan müteselsilen sorumlu olduğu yasa koyucu tarafından ifade edilmiştir.

Yine, her ne kadar sorumluluk işbu istisnai hal haricinde sınırlandırılmasa da, 660 sayılı KHK'nın 24. maddesine göre BDK'ların denetim faaliyetleri nedeniyle verdikleri zararları tazmin için sigorta yaptırılması zorunlu tutulmuştur. Nitekim Bağımsız Denetim Yönetmeliği m. 29/1-h hükmünde de ifade edildiği üzere -her ne kadar emredici mevzuat hükmü olduğundan kanımızca bulunmasına gerek olmasa da- bağımsız denetim sözleşmelerinde sigorta yaptırılacağına dair kloxun yer alması zorunludur. Bu sigorta, Bağımsız Denetçilik Mesleki Sorumluluk Sigortası²⁶² olarak ifade edilmekle, zorunlu bir sigorta olduğundan genel şartları Hazine Müsteşarlığı tarafından belirlenmektedir. Sorumluluk sigortası ile amaçlanan, poliçede yazılı bulunan mesleki faaliyetlerin yerine getirilmesi sırasında üçüncü kişilere verilen zararlar dolayısıyla, sigortalının ödeyeceği tazminat tutarının sigortacı tarafından poliçede belirtilen tutara kadar ödenmesidir²⁶³. Sigortanın zorunlu tutulmasındaki ana gerekçe ise, bağımsız denetçilik mesleği yerine getirilir iken zarar görenlerin korunması ve uğradıkları zararların giderilmesidir ve sigorta şirketlerinin güçlü ekonomik yapısı ile bu zararları tazmin edebilecek olmasıdır²⁶⁴.

Sözkonusu sigorta değeri, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de (Seri:X, No:22) İkinci Kısım m. 3/1-e'ne göre 'asgari tutarının 200.000 TL'den az olmamak üzere bir önceki faaliyet döneminde bağımsız denetim faaliyetinden elde edilen gelirin iki katından az olmayacak şekilde belirlenmesi' hükmüne uygun olarak BDK tarafından belirlenecek ve

²⁶⁰ Moroğlu, E., (2016) 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (Başlangıç Hükümleri, Ticari İşletme, Ticaret Şirketleri, Kıymetli Evrak ve Son Hükümler) Değerlendirme ve Öneriler, 8. B., Onikilevha Yayıncılık, s. 219.

²⁶¹ Bilgili, D., Demirkapı E., (2015) Şirketler Hukuku Dersleri, 4.B., Dora Yayıncılık, Bursa, s. 337.

²⁶² Bozer, A., (2007) Sigorta Hukuku Genel Hükümler - Bazı Sigorta Türleri, 2. B., Ankara, s. 166.

²⁶³ Tekil, M., (2003) Anonim Ortaklık Yöneticileri ile Denetçileri İçin Sorumluluk Sigortası, Prof. Dr. Fahiman Tekil'in Anısına Armağan, İstanbul, s. 119-120.

²⁶⁴ Kubilay, H., (2003) Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin ve Müdürlerin Sorumluluk Sigortası, Bilgi Toplumunda Hukuk - Ünal Tekinalp'e Armağan, C.I, İstanbul, s. 539.

yaptırılacaktır, aksi takdirde BDK, SPKr'den SPK kapsamındaki ortaklıklarda denetim faaliyeti göstermek üzere yetki alamayacaktır.

TTK m. 1473'e göre, sözkonusu sigorta sorumluluk sigortası olup, aynı zamanda zarar ve malvarlığı sigortasıdır. Ayrıca, zorunlu sigorta olduğundan tüm sigorta şirketleri de ilgili sigortayı yapmakla mükelleftir.

Bu sigorta ile, her ne kadar doktrinde salt denetlenen ortaklığın zararlarının tazmin edileceğine dair görüşler var ise de, sözkonusu sigorta genel şartlarının A.1. maddesindeki teminat kapsamı "Bilgi sistemleri denetimi dahil olmak üzere her türlü mevzuata ve denetim standartlarına aykırı bağımsız denetim yapmaları ve bağımsız denetim raporları düzenlemeleri, raporlarında eksik, yanlış, yanıltıcı bilgi ve görüşlere yer vermeleri gibi nedenlerden kaynaklanan zararlara karşı sözleşmede belirtilen miktara kadar, makul giderler ile yargılama gideri ve vekalet ücretini de içerecek şekilde teminat verilir" şeklinde ifade edildiğinden üçüncü kişilerin zararlarının da sigorta kapsamında teminat altında olduğu düşünülmelidir²⁶⁵.

Sigorta kapsamına bakıldığında, 'Sigortalının, poliçede belirlenmiş ve sınırları hukuk kuralları veya etik kurallar ile tespit edilen mesleki faaliyeti dışındaki faaliyetlerinden kaynaklanan tazminat talepleri', 'Mesleki faaliyetin ifası sırasında sigortalı tarafından kasten sebep olunan her tür olay ile davranışları' ve 'Bağımsız denetim maksadıyla sigortalıya teslim edilen herhangi bir bilgisayar esaslı veya elektronik ortamda saklanabilir, yazılı, basılmış veya herhangi bir yöntem ile tekrar çoğaltılmış olsun veya olmasın her tür belgenin sigortalı tarafından kötüye kullanılması' halleri genel şartların A.3. maddesine göre teminat dışıdır.

Bu halde, A.3.c maddesine göre sır saklama yükümlülüğünün ihlalinin bağımsız denetim maksadıyla sigortalıya teslim edilen herhangi bir bilgisayar esaslı veya elektronik ortamda saklanabilir, yazılı, basılmış veya herhangi bir yöntem ile tekrar çoğaltılmış olsun veya olmasın her tür belgenin sigortalı tarafından kötüye kullanılması yolu ile gerçekleştirilmesi halinde, sözkonusu tazminat taleplerinin teminat dışı kalacağı düşünülmelidir.

Yine, denetim raporunu tanzim eden denetçilerden birinin BDK yönetim organı üyesi olması ihtimalinde, yönetim organı üyesi kimse direkt olarak BDK'nı temsil ettiğinden yukarıda anılan sigorta genel şartları hükümleri gereğince poliçe teminat dışı kalacaktır. Lakin, BDK çalışanı direkt

²⁶⁵ Tekil, s. 120.

olarak sigortalı sıfatını haiz olmadığından ve sigortalı BDK olduğundan, BDK çalışanlarının faaliyetleri sebebiyle ortaya çıkan zararlarda, zarar kasten işlenmiş bir fiil ile dahi ortaya çıksa, işbu halin teminat kapsamı dahilinde kalacağı düşünülmektedir.



V. TAZMİNAT DAVALARINDA DAVACI VE DAVALI SIFATLARI

Yukarıda ifade ettiğimiz üzere, bağımsız denetim sürecinde doğan zararlar; BDK ile denetlenen ortaklık arasındaki ihtilaflarda sözleşmeden kaynaklanan sorumluluk hükümlerine göre, BDK ile denetlenen ortaklık dışındaki üçüncü şahıslarda ise haksız fiil hükümlerine göre giderilecektir.

Bu kapsamda, zararın tazminine dair istemlerde ilk muhatap, idari otoriteler tarafından yetkilendirilmiş ve denetlenen ortaklık ile sözleşme imzalamış olan BDK'dır. BDK'nın işçileri ve denetçilerinin fiillerinden de BDK, TBK m. 66'da istihdam edenin sorumluluğu ve TBK m. 116'daki ifa yardımcısının fiillerinden sorumluluk hükümlerine istinaden sorumludur. Ayrıca, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de (Seri:X, No:22) raporu imzalayan kişilerin BDK ile müteselsilen sorumlu olduğu ifade edilmiştir. Bu müteselsil sorumluluk sonrasında, kusur halinde BDK'nın ilgili kimselere rücu hakkı olduğu açıktır.

Ayrıca, TTK m. 404'e göre sır saklama yükümlülüğünün ihlali halinde direkt olarak denetçiye ve yardımcı kişilere karşı da denetlenen ortaklık ve bağlı şirketleri tarafından dava açılabilecektir. Burada dava hakkı, denetlenen ortaklık ve bağlı şirketleri ile sınırlanmıştır.

Sözleşmeden kaynaklanan sorumluluk dayanak alındığında, SPK m. 63'e göre denetlenen ortaklık tarafından BDK ve denetim sürecinde faaliyet gösteren kimselere karşı dava açılabilecektir. Ayrıca, denetlenen ortaklığın uğradığı zararlar yönünden ise pay sahiplerinin de TTK m. 555'e göre hakkı olmakla, pay sahipleri tazminatın ancak ortaklığa ödenmesini talep edebileceklerdir. İflas halinde ise, TTK m. 556'na göre öncelikle iflas idaresi, akabinde her pay sahibi veya ortaklık alacaklısı dava hakkını haizdir. Dava sonucunda bir alacak elde edilir ise, öncelikle davalı alacaklıların alacağı ödenecek, artan kısım davacı pay sahiplerine sermaye payı nispetince ödenecek, artan kısım iflas masasına verilecektir.

SPK m. 10, m. 20 ve m. 32'de kamuyu aydınlatma belgelerini -ve dolayısıyla bu belgelerden biri olan bağımsız denetim raporunu- imzalayan denetçi müteselsilen sorumludur. Bu kimseler, kamuyu aydınlatma belgelerinden zarar gören kimselerin açtığı davaların direkt olarak muhatabı olabilecektir. Dolayısıyla, zararını ispat edebilen mevcut ve müstakbel yatırımcılar, SPK'na tabi denetlenen ortaklık ile ticari ilişkiye giren kimseler ve diğer üçüncü şahıslar davacı olabileceklerdir.

Dava, TTK m. 561'in atfı da değerlendirildiğinde; denetlenen ortaklığın merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi'nde açılmalıdır. Davacı, zararını tam olarak tespit edememesi /edebilecek durumda olmaması halinde tazminat davasını belirsiz alacak davası açılabilecektir²⁶⁶.

Çalışma konusu dâhilinde olmadığından BDK ve çalışanlarının ceza ve kabahat sorumlulukları ile idari merciler karşısındaki durumu irdelenmemiştir. Ama bilhassa idari sorumluluk yönünden kısaca belirtmek gerekirse, SPK m. 147 ile 660 sayılı KHK'na m. 26/3 ile eklenen madde gereğince KHK düzenlemelerine/KGK kararlarına aykırı şekilde hareket edilmesi halinde BDK'lara 10.000 TL'den 50.000 TL'ne dek idari para cezası verileceği ve cezaların bütçeye gelir kaydedileceği de ifade edilmiştir.

Yine, SPK m. 149 ile 660 sayılı KHK'na Geçici 1/4. madde ile eklenen hüküm gereğince, SPK tarafından yetkilendirilen BDK'lara SPK'nin ayrıca idari para cezası uygulama hak ve yetkileri de saklı tutulmuştur.

KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 38 ve devamı maddeleri gereğince gerek BDK'lara, gerekse denetçilere faaliyet izninin iptaline varan yaptırımlar uygulayabilmektedir.

Bu konuda, Şubat 2017 tarihine dek (2017/6 sayılı bülten) <http://www.spk.gov.tr/apps/haftalikbulten/> internet adresinde SPK tarafından yayımlanan haftalık SPK bültenlerinde belirtilen yaptırımlar/suç duyuruları da çalışmamız içerisinde anılmıştır.

²⁶⁶ Simil, C., (2013) Belirsiz Alacak Davası, XII Levha Yayınları, 1. B., İstanbul, s. 364-365.

SONUÇ

Çalışmamızın başında da ifade ettiğimiz üzere, sermaye piyasaları; orta ve uzun vadeli ödünç verilebilir fonların sermaye piyasası araçları karşılığında tasarruf sahiplerinden bu fonlara ihtiyaç duyan ortaklıklara aktarılmasını sağlayan sistemdir. Bu sistemde, fona ihtiyaç duyan ortaklıklar; SPK’r düzenlemelerine uyum sağlamak kaydı ile, düzenlenmiş piyasalarda kendilerine fon sağlamaktadırlar.

Bu süreçte, ellerinde fon fazlası olan tasarruf sahipleri; kendilerinden bağımsız, yönetim, mülkiyet ve denetiminde hak ve/veya kontrol sahibi olmadıkları ortaklıklara fon sağlamaktadır. Bu fonların geri dönüşü, yani tasarruf sahiplerinin korunması için, ve bilhassa fon sahiplerinin aydınlatılarak dışsal etkilerden bağımsız bir şekilde, manipüle edilmemiş tercihlerinin temini için ortaklıkların bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloları öne çıkmaktadır. Doğru finansal tablolar ile, ortaklıkların finansal durumu bir yüksek çözünürlüklü bir fotoğraf olarak tasarruf sahiplerinin önüne sunulmaktadır. Bu konuda, SPK’r 2015/29 sayılı bülteninde Ersu Meyve ve Gıda Sanayi A.Ş.’ne uyguladığı idari para cezasından da anlaşılacağı üzere; ‘bağımsız denetimden geçmiş’ ve ‘bağımsız denetimden geçmemiş’ finansal tabloları ayırmakta büyük özen göstermekte ve yatırımcıları yanıltabilecek fiillere idari yaptırımlar uygulayarak bu fiilleri engellemek için azami çabayı göstermektedir.

2499 sayılı mülga SPK ile, bağımsız denetim kavramı hukuk düzenimiz içerisinde yerini almıştır. 6102 sayılı TTK ile, her ne kadar yürürlük öncesindeki çeşitli değişiklikler ile kapsamı daraltılsa da, güncel ekonomik gelişmelere uyum sağlamayan denetim kurulundan vazgeçilmiş, bağımsız denetim TTK’da da yerini almıştır. Salt TTK’na tabi olan anonim ortaklıklardan hangilerinin bağımsız denetime tabi olacağını, Bakanlar Kurulu çıkarttığı karar ile belirlemiştir.

SPK’na tabi anonim ortaklıklar yönünden ise, herhalukarda bağımsız denetim zorunlu tutulmuştur. SPK’na tabi anonim ortaklıklarda denetim, gerçek kişi denetçilerce değil, anonim ortaklık olarak kurulan ve KGK ile SPK’r düzenlemelerinde belirtilen şartları sağlayarak yetkilendirilen BDK’lar tarafından yapılabilecektir. Denetimin standardı, SPK’r’nin ayrıntıya dair yapabileceği düzenlemeler saklı olmak kaydı ile, KGK tarafından yayımlanan ve UDS’ne uygun olan TDS’dir.

Söz konusu BDK’lar, ortaklık genel kurulları tarafından seçilecek ve seçilen BDK’na denetlenen ortaklık yönetim kurulu tarafından öneri yapılarak BDK’nın mevzuat gereğince yapacağı araştırmalar

akabinde kabulü ile bağımsız denetim sözleşmesi kurulacaktır. Bağımsız denetim sözleşmesi, rızai, tam iki tarafa borç yükleyen bir özel hukuk sözleşmesidir, BDK'lar -her ne kadar BDK'nın mahkemece seçimi halinde açıklık olmasa da- ortaklıklar ile sözleşme yapmaya zorlanamazlar.

Bağımsız denetim sözleşmesinin asgari içeriği, KGK ve SPK düzenlemeleri ile belirlenmiştir. Temel olarak, sui generis ve isimsiz bir iş görme sözleşmesi olan bağımsız denetim sözleşmesinde BDK mevzuat ve TDS gereğince denetim faaliyeti gerçekleştirerek görüşünü içerir bağımsız denetim raporunu ortaklık yönetim kuruluna teslim etmekte, ortaklık ise BDK'na mevzuatta belirlenen asgari ücretlerden aşağı olmamak kaydı ile ücret ödemektedir.

Bağımsız denetim sözleşmesi, salt sözleşme tarafları için değil, SPK mevzuatı gereğince tüm menfaat sahipleri lehine -üçüncü şahıs yararına sözleşme olmamakla birlikte- sonuç doğurmaktadır. Bu yüzden, sözleşme şeklinin yazılı olması ve KGK ile SPK'ne bildirilmesi zorunlu tutulmuş ve sözleşme içeriği de son derece kısıtlanmıştır.

BDK'na sözleşme kapsamında denetim standartlarına uyum, sır saklama, bağımsızlık, etik ilkelere ve kalite kontrol düzenlemelerine uyum, mesleki yeterlilik ve bağımsız denetim organizasyonu, makul güvenceyi temin ve denetim riskini azaltmak için mesleki şüphe içerisinde denetim kanıtları toplama, reklam yasağı, çalışma kağıtlarını saklama, basiretli bir BDK gibi mesleki özen ve titizliği temini, denetlenen ortaklık genel kuruluna katılma gibi pek çok yükümlülük öngörülmüştür. Buna karşı, denetlenen ortaklık BDK'nın istediği tüm bilgi ve belgeleri sunmak ve denetim ücretini şarta bağlanmadan denetim süreci bitmeden ödemekle mükelleftir.

BDK'nın bağımsızlığının korunması için, çeşitli hallerde ortaklıkta denetçi olması yasaklanmış ve gerek BDK, gerekse BDK içerisinde çalışan denetçiler açısından rotasyon öngörülmüştür.

Denetim süreci sonunda, BDK tarafından; finansal tablolar ve bu tabloları içerir faaliyet raporu ile sorumluluk beyanının gerçeği tam ve dürüst bir şekilde yansıttığının tespiti halinde olumlu görüş verilecek, önemli ve yaygın olmayan ve düzeltilebilir hatalar var ise sınırlı olumlu (şartlı) görüş verilecek, önemli ve yaygın hatalar var ise olumsuz görüş verilecektir. Görüş vermeye yeterli denetim kanıtı toplanamamış ise, BDK tarafından görüş vermekten kaçınma görüşü verilecektir.

Olumlu ve sınırlı olumlu görüşlerde bu denetlenmiş finansal tablolar ortaklık genel kurulunda mali konularda karar alınmasına esas olabilecekken, olumsuz ve görüş vermekten kaçınma görüşlerinin

BDK tarafından verilmesi halinde ortaklık genel kurulu, yönetim kurulunun sözkonusu denetim raporunu teslim almasını takiben dört iş günü içerisinde toplantıya çağırılacak ve bu toplantıda mali konulara dair karar alınmaksızın finansal tabloların tanzimi ve bağımsız denetimi yeniden yaptıracak bir yönetim kurulu seçiminde bulunulacaktır. Hatta, olumsuz görüşe esas uyumsuzluklar kasten gerçekleştirildi ise, SPK m. 112'ne göre yöneticilerin cezai sorumluluğu da doğacaktır. Buna ilişkin olarak, SPK'nın 2017/1 sayılı bülteninde belirtildiği üzere ÇBS Printaş Oto Boya ve Gereçleri Sanayii A.Ş. şirketi yetkilileri hakkında SPK tarafından suç duyurusunda bulunulmuştur.

Sonuçta, sözleşmenin ifa ile sona ermesi ihtimali dışında, sözleşmenin anlaşarak sona erdirilmesine mevzuatta cevaz verilmemiştir. Fesih yönünden ise, ortaklık ve BDK yönünden gerekçenin SPK tarafından haklı bulunması zorunlu tutulmakla, ortaklığın bu nedenin haklı bulunmaması halinde mahkemede denetçinin görevden alınması ve yeni denetçi atanmasına dair dava açabileceği veya genel kurul kararı ile BDK'nın görevini sona erdirebileceği düşünülmektedir.

Sorumluluk yönünden, BDK'nın denetlenen ortaklık ve diğer üçüncü kişilere karşı sorumluluğu ayrı ayrı incelenmekle, denetlenen ortaklığa karşı sözleşme kaynaklı, diğer üçüncü kişilere karşı ise objektif hukuka aykırılık teorisi çerçevesinde haksız fiil kaynaklı bir sorumluluğun var olduğu söylenebilecektir. Bu sorumluluk, denetlenen ortaklık ve ortakları yönünden ancak ibra ile ortadan kalkacaktır, diğer üçüncü kişiler için ise ibranın bir sonucu olmayacağı düşünülmektedir. Sorumluluk konusu borcun ödenmeme rizikosunun en aza indirilmesi ve zarar görenlerin korunması amacıyla TTK'daki genel farklılaştırılmış teselsül görüşünden sapılarak BDK ve bağımsız denetim sürecinde rol alan gerçek kişiler olan denetçiler arasında müteselsil sorumluluk öngörülmüştür.

Üçüncü kişilerin kamuyu aydınlatma belgelerinden doğan zararları noktasında ispat güçlükleri yönünden, SPK düzenlemesinde bir illiyet bağı karinesi düzenlenmekle, bu sayede ispat gücüğü aşılmaya çalışılmıştır. Yine aynı konuda, illiyet bağının ortadan kalktığı kimi haller de örnekseme yolu ile sayılmıştır. Ayrıca, tüm mevzuat gözetildiğinde potansiyel yatırımcıları da kapsar şekilde üçüncü kişi kavramının çok geniş şekilde tanımlandığı görülmektedir. Zararı tazmin etmekle yükümlü kimseler ise, -finansal tablolardaki denetim sonucu ortaya çıkan rapor kaynaklı zararlar ile sınırlı olmak üzere- BDK, raporu imzalayan denetçi ve denetim sürecine katılan BDK çalışanlarıdır.

Tazmin olunacak zararların sınırlandırılması açısından, TTK'daki BDK'nın denetlenen ortaklık ve bağlı şirketlerine karşı sır saklama yükümündeki sınırlama haricinde, herhangi bir sınırlama yoktur. Fakat, bilhassa üçüncü şahısların kamuyu aydınlatma belgeleri kaynaklı zararları yönünden,

zamanaşımının oldukça kısa tutulması suretiyle BDK'ların korunmaya çalışıldığı gözlenmektedir. Ayrıca, SPK kapsamında faaliyet gösteren BDK'lar için mesleki sorumluluk sigortası yaptırılması zorunludur.

Ayrıca, SPK ve KGK mevzuatında BDK'ların ve denetçilerin idari ve cezai sorumlulukları da mevcut olmakla, bu sorumlulukların ihlali halinde ciddi para cezaları ile faaliyet izni iptaline varan süreçlerin olabileceği mevzuatta açıkça ifade edilmiştir.

Sözkonusu düzenlemelerin, bilhassa SPK'na tabi anonim ortaklıklar yönünden ikincil mevzuatlar ile detaylandırılması ve açıklanması, kanımızca faydalı olacaktır.



KAYNAKÇA

Akdağ, S., (2015) Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir Denetim Örneği, Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yönetimi Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, Mersin.

Akışık, O., (2003) Hizmet Sözleşmesinin Bağımsız Denetim Açısından Önemi, Mali Çözüm Dergisi URL:<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/62MaliCozum/28%20-%2062%20ORHAN%20AKI%C5%9EIK%20.doc> (Erişim: 06.01.2017).

Aksoy, T., (2006) Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Yeni Bir Paradigma, 2. B., Yetkin Yayınları, Ankara.

Aksoy, T., (2007) Denetçi ve Denetim Şirketinin Dönüşümlü Rotasyonu, Bülten Dergisi, Sayı:170, Ocak-Şubat 2007, Ankara.

Altaş, S., (2015) Şirket Denetimi (Bağımsız Denetçi, Denetçi ve Özel Denetçi), 6.B., Seçkin Yayınevi, Ankara.

Altay, S.A., (2010) Anonim Ortaklıkta Bağımsız Denetimin Ortaklık Düzen Üzerindeki Etkileri, Anonim Şirketler ve Sermaye Piyasası Hukukunda Güncel Gelişmeler, Türk- Alman Uluslararası Sempozyumu. URL: http://www.borsaistanbul.com/data/yayinlar/panel_9.pdf (Erişim: 15.04.2017)

Arı, Z., (2012) Anonim Şirketlerde Denetçi Sorumluluğunun Sınırlandırılması, Yetkin Yayınları, Ankara.

Arkan, S., (1976) Halka Açık Anonim Ortaklıkların Özellikleri ve Dış Denetimleri, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara.

Arkan, S., (2012) Ticari İşletme Hukuku, 16 B., Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara.

Ayık, S., (2009) Şirketlerin Halka Açılma Süreçlerinde Bağımsız Denetimin Önemi ve Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Ayrancı, H., (2003) Sözleşme Kurma Zorunluluğu, Ankara, s. 232. URL:<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/281/2554.pdf> (Erişim: 08.01.2017).

Ayrancı, K., (2010) Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, Sakarya.

Aytaç, Z., (1979) Anonim Ortaklıklarda Denetçilerinin Sır Saklama Yükümlülüğü, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, C.X, Ankara.

Aytaç, Z., (1982) Anonim Ortaklıklarda İbra, Ankara.

Bahtiyar, M., (2015) Ortaklıklar Hukuku, 10. B., Beta Yayıncılık, İstanbul.

Bahtiyar, M., Hamamcıoğlu, E., (2014) Yeni TTK’ya Göre Anonim Ortaklık Genel Kurul Toplantıları, Beta Yayıncılık, İstanbul.

- Bilge, M.E., (2005) Ticari Sırların Korunması, 2. B., Ankara.
- Bilgili, D., Demirkapı E., (2015) Şirketler Hukuku Dersleri, 4.B., Dora Yayıncılık, Bursa.
- Bizim, Ç., (2008) Türkiye Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı Para-Banka Programı, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, İzmir.
- Bora, T., (2013) Türk Ticaret Kanunu Ve Diğer Düzenlemelerin Bağımsız Denetime Getirdiği Yenilikler Ve Bir Araştırma, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, Bursa.
- Bozer, A., (2007) Sigorta Hukuku Genel Hükümler - Bazı Sigorta Türleri, 2. B., Ankara.
- Bozkurt, N., (2012) TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, Ankara.
- Buz, V., (1998) Borçlunun Temerrüdünde Sözleşmeden Dönme, Ankara.
- Çaldağ, Y., (2002) Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri, TÜRMOB Yayınları, 3. B, Ankara.
- Çankaya, İ., (2006) Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik Staja Başlama, 10.B., Ankara.
- Çelen, E., (2001) Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları Ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: Nisan-Mayıs-Haziran 2001, İstanbul.
- Çelik, A., (2005) Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Çelik, Ü., (2012) Eski Türk Ticaret Kanunu Sermaye Piyasası Kanunu ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Bağımsız Denetim Yönünden İncelenmesi (Bağımsız Denetim Yönünden İncelenmesi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, İstanbul.
- Çetin, N., (2011) Sermaye Piyasası Hukukunda Yatırımcının Korunması İlkesinin Teorik Analizi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XV, S:1, Ankara. URL: http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/15_1_1.pdf (Erişim: 15.04.2017)
- Denetim İlke ve Esasları, (1999) Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara.
- Dönmez, A., Berberoğlu, P.B., Ersoy, A., (2005) Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması, Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:Eylül 2005, Antalya.
- Ercan, N., (2012) Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, İstanbul.
- Erdoğan, M., (2005) Denetim, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. B.. Ankara.
- Eren, F., (2015) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 19.B., Yetkin Yayınları, Ankara.

Esmer, M., (2013) Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Hazırlanan Ara Dönem Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Gökalp, N.K., (2014) Sermaye Piyasalarında Halka Arz, 1. B., Beta Yayıncılık, İstanbul.

Gömlekçi, F., Kepekçi C., Erdoğan, M., (1991), Muhasebe Denetimi, Eskişehir.

Güçlü, F., (2015) Sermaye Piyasası Kurulu'nun Denetim Rolü ve Borsa İstanbul'da Bir İnceleme, Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, Karabük.

Gülay, A., (1984) Etkin Bir Sermaye Piyasasının Oluşturulmasında Muhasebe ve Denetim Uygulamalarının Rolü, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, İstanbul.

Gümüş, M.A., (2008) Borçlar Hukuku Özel Hükümler, 1.B., Vedat Kitapçılık, İstanbul.

Gün, L., (2014) Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Muhasebe Uygulamaları, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, İstanbul.

Günay, E.D., (2013), Kamuyu Aydınlatma İlkesinin 6362 sayılı Yeni Sermaye Piyasası Kanununa Yansımaları, Terazi Hukuk Dergisi, Sayı:77.

Güneş, Ö., (2009) Sermaye Piyasası Kanunu Yönünden Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları Üzerine Bir İnceleme, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, İstanbul.

Günlük, A., (1984) Türkiye'de Sermaye Piyasası, Türkiye Ansiklopedisi, 1. Cilt, İletişim Yayını, İstanbul.

Gürbüz, H., (1995) Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınevi, 1.B., Eskişehir.

Haberal, Z., (2016) Bağımsız Denetim Standartları İçinde Yer Alan Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansmanı Yüksek Lisans Programı, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, Ankara.

Hatemi H., Serozan R., Arpacı A., (1992) Borçlar Hukuku Özel Hükümler, İstanbul.

Helvacı, M., (2001) Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, 2. B., İstanbul.

Helvacı, M., (1997) Denetim Kurulu, 40. Yılında Türk Ticaret Kanunu İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuku Anabilim Dalı İle Deniz Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyeleri ve Araştırma Görevlilerinin Değerlendirmeleri, İstanbul.

Helvacı, M., (1997) Sermaye Şirketlerinin Genel Kurul Toplantıları ve Bu Toplantılarda Bulunacak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Komiserleri Hakkında Yönetmelik Gereği Ticaret Ortaklıklarının Özellikle Anonim Ortaklık Genel Kurullarının Yapılması (İlgili Mevzuatla Birlikte), İstanbul.

- Karababa, S., (2001) Hisse Senedi Yatırımcısının Korunması, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Karahasan, M. R., (1992) Türk Borçlar Hukuku, Özel Borç İlişkileri İle İlgili Yasa Maddeleri ve İçtihatlar, C.6, İstanbul.
- Karasu, R., (2005) Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na Göre Anonim Şirketlerde Pay Sahibinin Bilgi Alma Hakkı, Batider C. XXIII, S.2, Ankara.
- Karayalçın, Y., (1988) Muhasebe Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara.
- Kaya, A., (2001) Anonim Ortaklıkta Pay Sahibinin Bilgi Alma Hakkı, Ankara.
- Kazancı İçtihat ve Mevzuat Bilgi Bankası.
- Kepekçi, C., (2004) Bağımsız Denetim, 5. B., İstanbul.
- Kılıç, H., (2007) Denetçinin Rotasyonu, 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu 25-29 Nisan 2007, Antalya.
URL:http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/08sempozyum/kitap/08_3hasankilic.pdf.
- Kırca, Ç., (2004) Bilgi Vermeden Dolayı Üçüncü Kişiye Karşı Sorumluluk, Ankara.
- Kocayusufoğlu, N., Hatemi, H., Serozan R., Arpacı, A., (2016) Borçlar Hukuku Genel Bölüm, 3. Cilt, İfa-İfa Engelleri-Haksız Zenginleşme –Ek: Uygulama Çalışmaları-, 7. B., İstanbul.
- Köksal, A., (2008) Bağımsız Denetim Sözleşmesi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk (Ticaret Hukuku) Anabilim Dalı, Doktora Tezi, YÖK Tez Merkezi, Ankara.
- Köksal, A., (2010), Türk Ticaret Kanunu Tasarısının 397 ile 406 Maddeleri Arasında Düzenlenen Denetçinin Anonim Ortaklığın Organı Olup Olmadığı Sorunu, Prof.Dr. Fırat Öztan'a Armağan, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Kömür, S., (2015) Bağımsız Denetime Tabi Olan Anonim Şirketlerde Finansal Tabloların Denetim Uygulaması, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, İstanbul.
- Kubilay, H., (2003) Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin ve Müdürlerin Sorumluluk Sigortası, Bilgi Toplumunda Hukuk - Ünal Tekinalp'e Armağan, C.I, İstanbul.
- Kurtoğlu, Y., (2007) Sermaye Piyasası Kurulu Standartlarına Göre Aracı Kurumlarda Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Denetimi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, İstanbul.
- Kuru, B., (2015) Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, Legal Yayınevi 1. B., İstanbul.
- Küçüksözen, C., (2006) Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Active:Bankacılık ve Finans Dergisi, Sayı: Mayıs-Haziran 2006, Alkım Yayınevi, İstanbul.
- Küçüksözen, C., Sayar, Z., (2002), Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:2, Sayı:6, Ankara.

Manavgat, Ç., (2008) Sermaye Piyasasında İşleme Dayalı Manipülasyon ve Özel Hukuk Bakımından Sonuçları, Ankara.

Manavgat, Ç., (2014), Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Denetimin Kapsamı, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, C:30, S:3, Eylül 2014.

Memiş, T., (2012) Şirketler Hukukunda Denetim, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: XVI, S. 3-4. URL: <http://hukukdergi.erkincan.edu.tr/sirketler-hukukunda-denetim-m-397-406-prof-dr-tekin-memis/> (Erişim: 04.06.2017)

Memiş, T.,Turan, G. (2016) Sermaye Piyasası Hukuku, 2.B., Seçkin Yayınları, Ankara.

Moroğlu, E., (2016) 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (Başlangıç Hükümleri, Ticari İşletme, Ticaret Şirketleri, Kıymetli Evrak ve Son Hükümler) Değerlendirme ve Öneriler, 8. B., Onikilevha Yayıncılık.

Nomer, H.N., (2010), Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 9. B., Beta Yayıncılık, İstanbul.

Oğuzman, M.K., Öz, M.T., (2011) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Cilt:1, 9. B., Vedat Yayıncılık, İstanbul.

Oktay, S., (1996) İsimli Sözleşmelerin Geçerliliği, Yorumu ve Boşlukların Tamamlanması, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C:60, S:1-2, İstanbul. URL:<http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/view/1023004033/1023003630>. (Erişim: 04.06.2017)

Özel, S., (2005) Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemlerinden Doğan Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Özkorkut, K., (2005) Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na Göre Anonim Şirketlerin Denetiminde Yeni Bir Dönem: Bağımsız Denetleme Kuruluşları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler, Batider C. XXIII, S. 2, Ankara.

Özkorkut, K., (2013) Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara.

Özocak, H., (2011) Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Tarafsızlık, MÇD Temmuz-Ağustos-Eylül 2001, Ankara.

Özşahin, A.K., (2010) Yatırımcı Güveni Ekseninde Yatırımcıların Korunması, Anonim Şirketler ve Sermaye Piyasası Hukukunda Güncel Gelişmeler, Türk- Alman Uluslararası Sempozyumu. URL: http://www.borsaistanbul.com/data/yayinlar/panel_9.pdf (Erişim: 15.04.2017)

Poroy, R., Tekinalp Ü., Çamoğlu E., (2014) Ortaklıklar Hukuku I, Vedat Kitapçılık, İstanbul.

Poyraz, E., (2008) Finansal Yönetim, Ekin Yayınevi, Bursa.

Pulaşlı, H., (2012) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Yeni Şirketler Hukuku Genel Esaslar, 1. B., Adalet Yayınevi, Ankara.

Reisoğlu, S., (2006) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 19. B., Beta, İstanbul.

- Reisoğlu, S., (2014), Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 25. B., Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Rende E., Yazıcı A., (2003) Bağımsız Dış Denetim, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Süryay Sürekli Yayınlar, Sayı:184, İstanbul.
- Simil, C., (2013) Belirsiz Alacak Davası, XII Levha Yayınları, 1. B., İstanbul.
- Soydan, H., (2010) Piyasaların Etkin İşleyişi Açısından Kamu Denetimi (Sermaye Piyasası Kurulu Örneği), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, İstanbul.
- Tandogan, H., (1987) Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, C.II, 3.B., Ankara.
- Tanör, R., (2000) Türk Sermaye Piyasası, Cilt:2 Halka Arz, Beta Basım Yayın, İstanbul.
- Tekil, M., (2003) Anonim Ortaklık Yöneticileri ile Denetçileri İçin Sorumluluk Sigortası, Prof. Dr. Fahiman Tekil'in Anısına Armağan, İstanbul.
- Tekinalp, Ü., (2013) Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku - Anonim ve Limited Ortaklıklar, Tek Kişi Ortaklığı, Ortaklıklar Topluluğu, Birleşme, Bölünme, Tür Değiştirme (Sermaye Ortaklıkları), 3. B., Seçkin Yayıncılık, İstanbul.
- Tekinalp, Ü., (1982) Sermaye Piyasası Hukukunun Esasları, İstanbul.
- Tekinalp, Ü., (2009) Ünal Tekinalp'in Banka Hukukunun Esasları (Banka), 2.B., Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Tekinay, S.S., Akman, S., Burcioğlu, H., Altop A., (1993) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. B., İstanbul.
- Teoman, Ö., (2011) Sermaye Ortaklıklarının İnternet Sitesi Açma ve Burada Yasada Öngörülen İçerikleri Yayımlama Yükümlülüğüne Aykırı Davranmanın Yaptırımı Nedir?, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, C: 27, S: 4, Aralık 2011.
- Toroslu, M. V. (2012), Finansal Tablolar Denetimi, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Türktaş, G., (1989) Çağdaş Bağımsız Denetim ve Türkiye'deki Durumu, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul.
- Ulusoy, Y., (2005) Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.7 S:2. URL: <http://hukuk.deu.edu.tr/dosyalar/dergiler/DergiMiz7-2/PDF/ulusoy8.pdf> (Erişim: 15.04.2017).
- Urkan, E., (2016) Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Sözleşmeleri ve Sorumluluk, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Uşul H., Bekçi, İ., (2001) Bireysel Yatırımcılar Açısından Finansal Bilgi Sisteminin Sermaye Piyasasında Etkinliğinin Analizi, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:2, Sayı:1 Sivas.
- Üçışık, G., Çelik A., (2013) Anonim Ortaklıklar Hukuku, C:I, 1. B., Adalet Yayınevi, Ankara.

Üstündağ, S., (2005) Denetimde Mesleki Standartlar Neye Yarar?, Active:Bankacılık ve Finans Dergisi, Sayı:Haziran 2005, İstanbul.

Yaşar, S.B., (2006) Türk Özel Hukukunda Şekil Kavramı ve Şekil Eksikliği Sebebi ile Hükümsüzlüğün TMK m. 2/f'sı Gereğince Sınırlanması, Terazi Hukuk Dergisi, C:1, S:4, s. 32.

Yavuz, C. (2014) Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler, 10. B., Beta Yayıncılık, İstanbul.

Yeğınboy, E. Y., (2011) Küreselleşen Dünyada ve Türkiye'deki Muhasebe Denetimi Gerçeğı, Yirmibirinci Yüzyılda Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu (5. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu), Antalya.

Yılmaz, H., (1985) Sözleşme Görüşmelerinde Kusur "Culpa In Contrahendo" ve Sorumluluğun Hukuksal Niteliğinde Yeni Görüşler, Yargıtay Dergisi C.11, S. 1-2, Ankara.

Yiğit, İ., (2005) Anonim Ortaklık Genel Kurulunun İşleyişi ve Ortaya Çıkan Sorunlar, İstanbul.

