

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK (TİCARET HUKUKU)
ANABİLİM DALI**

BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ

Doktora Tezi

Aytaç Köksal

Ankara - 2008

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK (TİCARET HUKUKU)
ANABİLİM DALI**

BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ

Doktora Tezi

Aytaç Köksal

Tez Danışmanı
Prof. Dr. İsmail KIRCA

Ankara - 2008

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK (TİCARET HUKUKU)
ANABİLİM DALI

BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ

Doktora Tezi

Tez Danışmanı: Prof. Dr. İsmail KIRCA

Tez Jüri Üyeleri

Adı ve Soyadı

Prof. Dr. İsmail KIRCA.....

Prof. Dr. Hamdi YILMAZ.....

Prof. Dr. Mehmet BAHTIYAR.....

Prof. Dr. Ahmet BATTAL.....

Doç. Dr. Aynur YONGALIK.....

.....

İmzası



Tez Sınav Tarihi ...12.06.2008.....

İÇİNDEKİLER

BİBLİYOGRAFYA	viii
KISALTMALAR	xxvii

GİRİŞ

I- Konunun Sunumu	1
II- Konunun Amacı ve Sınırlandırılması	6
III- İnceleme Yöntemi	8

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER, BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN TANIMI, ÖZELLİKLERİ, BENZER SÖZLEŞMELERLE KARŞILAŞTIRILMASI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

§ 1- BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER	10
I- Tanımı ve Özellikleri	10
II- Amacı ve Yararları	17
A- Amacı	17
B- Yararları	18
III- Türleri	21
A- Düzenlemelere Göre Bağımsız Denetim Türleri	21
1- Yıllık Bağımsız Denetim	21
2- Sınırlı Bağımsız Denetim	22
3- Özel Amaçlı Bağımsız Denetim	23
a- TTK Tasarısı Hükümlerine Göre	24
b- Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ Hükümlerine Göre	26
c- BBDY Hükümlerine Göre	28
B- Öğretiye Göre Bağımsız Denetim Türleri	29
1- Niteliği Bakımından	29
2- Yapılış Nedeni Bakımından	30

3- Amacı Bakımından	31
4- Kapsamı Bakımından	34
IV- Konusu ve Kapsamı	35
V- İlgili Düzenlemeler	37
A- Amerika Birleşik Devletleri	38
B- IFAC	40
C- Avrupa Birliği	41
D- Türkiye	44
1- TTK Tasarısı	46
2- Sermaye Piyasası Mevzuatı	47
a- Genel Olarak	47
b- SPK Tebliğlerinin Niteliği	49
3- Bankacılık Mevzuatı	53
4- Mesleki Düzenlemeler	55
5- Diğer Düzenlemeler	58
§ 2- BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN TANIMI, ÖZELLİKLERİ, BENZER SÖZLEŞMELERLE KARŞILAŞTIRILMASI VE HUKUKİ NİTELİĞİ	59
I- Tanımı	61
II- Özellikleri ve Benzer Sözleşmelerle Karşılaştırılması	64
A- Özellikleri	64
B- Benzer Sözleşmelerle Karşılaştırılması	73
1- Hizmet Sözleşmesiyle	73
2- Vekâlet Sözleşmesiyle	75
3- İstisna Sözleşmesiyle	80
III- Hukuki Niteliği	92

İKİNCİ BÖLÜM
BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN UNSURLARI VE KURULUŞU

§ 3- BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN UNSURLARI, KURULMASI, ŞEKLİ, SÜRESİ, İLANI VE KOŞULLARDA DEĞİŞİKLİK	101
I- Unsurları	101
II- Kurulması	112
A- Bağımsız Denetim Kuruluşunun Seçimi	114
1- TTK Tasarısı Hükümlerine Göre	114
a- Kural: Genel Kurulun Bağımsız Denetim Kuruluşunu Seçmesi	115
b- İstisnalar	118
aa- Mahkemenin Denetçiyi Ataması	120
aaa- Nedenleri	120
bbb-Yetkili ve Görevli Mahkeme, Yargılama Usulü, Taraflar ve Süresi	127
ccc- Mahkeme Kararının Doğurduğu Sonuçlar	129
bb- Yönetim Kurulunun Denetçiyi Seçmesi	133
2- Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ ve BBDY Hükümlerine Göre ...	136
a- Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ Hükümlerine Göre	136
b- BBDY Hükümlerine Göre	145
B- Bağımsız Denetim Kuruluşunun İş Teklifini Değerlendirmesi	149
C- Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şekli	155
III- Bağımsız Denetçinin İlanı	158
IV- Süresi	159
V- Sözleşmenin Değiştirilmesini Gerektiren Nedenler	162

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN TARAFLARI

§ 4- BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞU	168
--------------------------------------	-----

I- Tanımı	168
II- Yetkilendirilmesi	169
A- Yetkilendirilme Koşulları	170
1- Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ ve BBDY İle Aranan Ortak Koşulları	170
2- Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ İle Aranan Diğer Koşullar	178
3- BBDY İle Aranan Diğer Koşullar	178
B- Başvurma ve Yetkilendirilme	179
III- Yapısı	179
A- Organları	179
B- Pay Sahipleri	185
1- Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ İle Aranan Koşullar	185
2- BBDY İle Aranan Koşullar	187
C- Bağımsız Denetçiler	189
1- Sorumlu Ortak Baş Denetçi ve Organ Niteliği	190
a- Sorumlu Ortak Baş Denetçi	190
b- Organ Niteliği	191
2- Diğer Bağımsız Denetim Elemanları	203
IV- Tasarı Hükümlerine Göre Denetçinin Denetlenen Anonim Ortaklığın Bir Organı Olup Olmadığı Sorunu	208
V- Yetkileri	229
A- Bağımsız Denetim İle İlgili Bilgi ve Belgeleri İsteme Yetkisi	229
B- Genel Kurul Toplantılarına Katılma Yetkisi	231
C- Yönetim Kurulu Toplantılarına Katılma Yetkisi	236
VI- Faaliyet Konuları	237
VII- Yasak Faaliyetleri	239
A- Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı	239
B- Reklam Yasağı	242
C- Haksız Rekabet	247
§ 5- BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ORTAKLIKLAR	254
I- TTK Tasarısı Düzenlemesine Göre	254

II- Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ Düzenlemesine Göre	256
A- Yıllık Bağımsız Denetime Tabi Ortaklıklar	258
B- Sınırlı Bağımsız Denetime Tabi Ortaklıklar	259
C- Özel Bağımsız Denetime Tabi Ortaklıklar	259
III- BBDY Düzenlemesine Göre	260
IV- Diğer Düzenlemelere Göre	260

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TARAFLARIN BORÇLARI

§ 6- BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN BORÇLARI	262
I- Denetimi Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütme	263
A- Genel Standartlar	266
1- Mesleki Yeterlilik	266
2- Mesleki Özen ve Titizlik	269
3- Bağımsızlık	272
a- Genel Olarak	272
b- Bağımsızlığı Tehdit Eden Hâller	276
aa- Çıkar İlişkileri	276
bb- Ücretler ve Diğer Gelirler	283
cc- Uzun Süreli Denetim İlişkisinin Bulunması	286
dd- Denetim Dışı Hizmetler	286
ee- Hediyeler ve Ağırhama	288
ff- Müşteri Varlıklarının Korunması	288
B- Görüş Bildirme Standardı	288
C- Denetimin Standartlara Uygun Yürütülmemesinin Sonuçları ...	293
1- TTK Tasarısı Hükümlerine Göre	293
a- Denetçinin Denetlenen Ortaklığa Karşı Sorumluluğu	293
b- Denetçinin Üçüncü Kişilere Karşı Sorumluluğu	301
c- Denetlenen Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu	306

2- Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre	307
a- Bağımsız Denetimin Hiç Yapılmamış Sayılması	307
b- Hukuki Sorumluluk	309
aa- Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu	310
bb- Sorumlu Ortak Baş Denetçinin Sorumluluğu	314
c- İdari ve Cezai Sorumluluk	316
3- Bankacılık Mevzuatına Göre	318
a- Hukuki Sorumluluk	318
b- İdari ve Cezai Sorumluluk	319
D- Sorumluluğun Koşulları	320
1- Hukuka Aykırılık	320
2- Zarar	322
3- Uygun İlliyet Bağı	325
4- Kusur	327
E- Mesleki Yaptırımlar	329
II- Bağımsız Denetim Raporunu Teslim Etme	330
III- Çalışma Kâğıtlarını Saklama	335
IV- Sır Saklama	338
A- Sır Kavramı, Mesleki Sır ve Yükümlülüğün Hukuki Dayanakları	340
B- Sır Saklama Yükümlülüğünün Kapsamı ve İstisnaları	343
C- İçerden Öğrenenlerin Ticareti	349
D- Yükümlülük Altında Olanlar	352
E- Yükümlülüğe Aykırılığın Sonuçları	354
F- TTK Tasarı m. 404'ün Değerlendirilmesi	361
§ 7- DENETLENEN ORTAKLIĞIN BORÇLARI	364
I- Ücret Ödeme	364
II- Gerekli Bilgi ve Belgeleri Sağlama	372
III-Bağımsız Denetim Raporunu Teslim Alma	375

BEŞİNCİ BÖLÜM
BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN SONA ERMESİ

§ 8- SONA ERME NEDENLERİ	380
I- Sözleşmenin Sona Erdirilmesi	380
A- TTK Tasarısı Hükümlerine Göre	381
1- Denetlenen Ortaklığın Denetçiyi Görevden Alması	381
2- Denetçinin Sözleşmeyi Sona Erdirmesi	389
B- Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ Hükümlerine Göre	391
1- Denetlenen Ortaklığın Sözleşmeyi Sona Erdirme	
Nedenleri	391
2- Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sözleşmeyi Sona	
Erdirme Nedenleri	394
3- Sözleşmeyi Sona Erdirmede Usul	402
C- BBDY Hükümlerine Göre	406
D- Değerlendirme	408
II- Bağımsız Denetim Kuruluşunun Denetim Faaliyetinde Bulunma	
Yetkisinin İptali	411
A- Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ Hükümlerine Göre	411
B- BBDY Hükümlerine Göre	414
III- Sözleşme Süresinin Sona Ermesi	415
IV- Bağımsız Denetimden Doğan Taleplere İlişkin Zamanaşımı	
Süresi	416
§ 9- SONA ERMENİN SONUÇLARI	418

SONUÇ

ÖZET VE ABSTRACT

BİBLİYOGRAFYA

I- Genel Eserler

- AKSOY, Tamer:** Tüm Yönleriyle Denetim, C. 1, Ankara 2006. (Denetim)
- AKSOY, Tamer:** Tüm Yönleriyle Denetim, C. 2, B. 2, Ankara 2006.
- ARAL, Fahrettin:** Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, Genişletilmiş B. 7, Ankara 2007.
- ARENS, Alvin A./LOEBBECKE, James K.:** Auditing An Integrated Approach 8th Ed., Printice Hall 2000.
- ARKAN, Sabih:** Ticari İşletme Hukuku, B. 10, Ankara 2007. (Ticari İşletme)
- ARSLANLI, Halil:** Anonim Şirketler II Anonim Şirketin Organizasyonu ve Tahviller, İstanbul 1959.
- AYTAÇ, Zühtü:** Sermaye Piyasası Hukuku ve Hisse Senetleri, Ankara 1988.
- BOZER, Ali:** Sigorta Hukuku, Genel Hükümler – Bazı Sigorta Türleri, B. 2, Ankara 2007.
- BOZKURT, Nejat:** Muhasebe Denetimi, B. 4, İstanbul 2006.
- CARMICHAEL, Douglas R./WILLINGHAM, John J./SCHALLER, Carol A.:** Auditing Concepts and Methods, 6th Ed., Irwin McGraw Hill 1996.
- DONAY, Süheyl:** Açıklamalı Ceza Muhakemesi Kanunu, Eski Yasa İle Karşılaştırmalı İlgili Yönetmeliklerle Beraber, İstanbul 2005. (CMK)
- DURAN, Lûtfi:** İdare Hukuku Ders Notları, İstanbul 1982.
- EBKE, Werner F.:** Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 4, Drittes Buch. Handelsbücher §§ 238-342a HGB, München 2001.
- EREN, Fikret:** Borçlar Hukuku Genel Hükümler, B. 9, İstanbul 2006.
- ERİŞ, Gönen:** Açıklamalı-İçtihatlı Türk Ticaret Kanunu, Ticari İşletme ve Şirketler, B.2, Ankara 1992.
- ERİŞ, Gönen:** Açıklamalı-İçtihatlı En Son Değişikliklerle Birlikte Türk Ticaret Kanunu, Ticari İşletme ve Şirketler, C. 2, B. 4, Ankara 2007. (2007)

- GİRİTLİ, İsmet/BİLGİN, Pertev/AKGÜNER, Tayfun:** İdare Hukuku, İstanbul 2001.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref/TAN, Turgut:** İdare Hukuku, C. 1: Genel Esaslar, B. 2, Ankara 2001.
- GÜNDAY, Metin:** İdare Hukuku, B. 7, Ankara 2003.
- GÜRBÜZ, Hasan:** Muhasebe Denetimi, B. 4, Eskişehir 1995.
- GÜREDİN, Ersin:** Denetim ve Güvence Hizmetleri, B. 11, İstanbul 2007.
- HATEMİ, Hüseyin:** Medeni Hukuka Giriş, B. 3, İstanbul 2004.
- HATEMİ, Hüseyin/ SEROZAN, Rona/ ARPACI, Abdülkadir:** Borçlar Hukuku Özel Bölüm, İstanbul 1992.
- HIRSCH, Ernst E.:** Ticaret Hukuku Dersleri, B. 2, İstanbul 1946.
- İMREGÜN, Oğuz:** Anonim Ortaklıklar, B.4, İstanbul 1989. (Ortaklıklar)
- KARAHASAN, Mustafa Reşit:** Türk Borçlar Hukuku, Özel Borç İlişkileri İle İlgili Yasa Maddeleri ve İçtihatlar, C. 6, İstanbul 1992.
- KARAYALÇIN, Yaşar:** Muhasebe Hukuku, Ankara 1988. (Muhasebe)
- KARAYALÇIN, Yaşar:** Risk-Sigorta-Risk Yönetimi, Özel Sigorta Hukukuna Giriş, Ankara 1984. (Sigorta)
- KARAYALÇIN, Yaşar:** Ticaret Hukuku, I. Giriş-Ticarî İşletme, B.3, Ankara 1968. (Ticari İşletme)
- KAVAL, Hasan:** Muhasebe Denetimi, Ankara 2003.
- KENDER; Rayegân:** Türkiye’de Hususi Sigorta Hukuku (Sigorta Müessesesi, Sigorta Sözleşmesi), B.9, İstanbul 2008.
- KEPEKÇİ, Cemal:** Bağımsız Denetim, B. 5, İstanbul 2004.
- KILIÇOĞLU, Ahmet:** Borçlar Hukuku Genel Hükümler, B. 9, Ankara 2007.
- KURU, Baki/ARSLAN, Ramazan/YILMAZ, Ejder:** Medeni Usul Hukuku, B. 16, Ankara 2005.
- KÜÇÜKSÖZEN, Cemal:** Sermaye Piyasasında Yatırımcının Korunması: Türk Sermaye Piyasasının Bu Açıdan İncelenmesi, Ankara 1999. (Yatırımcının Korunması)
- MOROĞLU, Erdoğan:** Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Yürürlük ve Uygulama Kanunu Tasarısı Taslağı, Değerlendirme ve Öneriler, B. 4, Ankara 2006. (Tasarı)

- OĞUZMAN, M. Kemal/ÖZ, M. Turgut:** Borçlar Hukuku Genel Hükümler, B.4, İstanbul 2005.
- OĞUZMAN, M. Kemal/SELİÇİ, Özer/OKTAY-ÖZDEMİR, Saibe:** Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler), B. 7, İstanbul 2005.
- OLGAÇ, Senaî:** Kazaî ve İlmî İçtihatlarla Türk Borçlar Kanunu ve İlgili Hususi Kanunlar, C. II, Madde: 182-371, İstanbul 1966.
- O'REILLY, Vincent M./WINOGRAD, Barry N./GERSON, James S./JAENICKE, Henry R.:** Montgomery's Auditing, 12th Ed., John Wiley & Sons Inc. 1999.
- ÖZAY, İl Han:** Günışığında Yönetim, İstanbul 2004.
- PEDROJA, Graziano/ WATTER, Rolf: (in: HONSELL, Heinrich/VOGT, Nedim Peter/WATTER, Rolf: Kommentar Zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II Art.530-1186 OR, Basel 1994).**
- POROY, Reha/TEKİNALP, Ünal/ ÇAMOĞLU, Ersin:** Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, B. 9, İstanbul 2003.
- POROY, Reha/YASAMAN, Hamdi:** Ticari İşletme Hukuku, B. 12, İstanbul 2007.
- PULAŞLI, Hasan:** Şirketler Hukuku, B. 4, Adana 2003. (Şirketler)
- TANDOĞAN, Halûk:** Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, C. 2, B. 2, Ankara 1982. (Borçlar)
- TANDOĞAN, Halûk:** Türk Mes'uliyet Hukuku (Akit Dışı ve Akdi Mes'uliyet), Ankara 1961. (Sorumluluk)
- TANDOĞAN, Halûk:** Kusura Dayanmayan Sözleşme Dışı Sorumluluk Hukuku, Ankara 1981. (Sözleşme Dışı Sorumluluk)
- TANÖR, Reha:** Türk Sermaye Piyasası, C. 1, Taraflar, İstanbul 1999. (Taraflar)
- TANÖR, Reha:** Türk Sermaye Piyasası, C. 2, Halka Arz, İstanbul 2000.
- TEKİL, Fahiman:** Anonim Şirketler Hukuku, B. 2, İstanbul 1998.
- TEKİNALP, Ünal:** Sermaye Piyasası Hukukunun Esasları, İstanbul 1982. (Sermaye Piyasası)
- TEKİNALP, Ünal:** Banka Hukukunun Esasları, İstanbul 1988. (Banka)
- TEKİNAY, Selâhattin Sulhi/AKMAN, Sermet/BURCUOĞLU, Halûk/ALTOP, Atillâ:** Borçlar Hukuku Genel Hükümler, B. 7, İstanbul 1993.

UYGUR, Turgut: Açıklamalı-İçtihatlı Borçlar Kanunu, Sorumluluk ve Tazminat Hukuku, C. 7, B. 2, Ankara 2003.

ÜLKER, Sema: Alman Bilanço Hukuku, Ankara 1999.

YAVUZ, Cevdet: Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler, B.7, İstanbul 2007.

II- Monografiler ve Tezler

AKGÜL, Başak Ataman: Türk Denetim Kurumları, İstanbul 2000.

AKINCI, Şahin: Vekâlet Sözleşmesinin Sona Ermesi, Konya 2004.

AKYOL, Şener: Dürüstlük Kuralı ve Hakkın Kötüye Kullanımı, B. 2, İstanbul 2006.

ALIŞKAN, Murat: Türk Ticaret Kanunu'na Göre Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın Anonim Şirketleri Denetlemesi ve İlgili Fesih Davaları, İstanbul 2007.

ALTOP, Atilla: Türk, İsviçre ve Alman Hukuklarında Bankaların Verdikleri Banka Bilgilerinden Dolayı Hukuki Sorumlulukları, İstanbul 1996.

ANSAY, Tuğrul: Anonim Şirketler Hukuku Nereye Gidiyor? (Kitap Tanıtımları ile Birlikte Müziksel Bir Kontrpuan Denemesi), Ankara 2005.

ARKAN, Sabih: Halka Açık Anonim Ortaklıkların Özellikleri ve Dış Denetimleri, Ankara 1976. (Denetim)

ARSLAN, İbrahim: Anonim Şirketlerde Yönetim Yetkisinin Sınırlandırılması, Konya 1994.

AYTAÇ, Zühtü: Anonim Ortaklıklarda İbra, Ankara 1982.

BAHTİYAR, Mehmet: Anonim Ortaklıkta Kayıtlı Sermaye Sistemi ve Sermaye Artırımı, İstanbul 1996. (Kayıtlı Sermaye)

BAHTİYAR, Mehmet: Anonim Ortaklık Anasözleşmesi, İstanbul 2001. (Ana Sözleşme)

BATTAL, Ahmet: Güven Kurumu Nitelendirmesi Işığında Bankaların Hukuki Sorumluluğu, Ankara 2001.

BİLGE, Mehmet Emin: Ticari Sırların Korunması, B. 2, Ankara 2005.

- BİLGİLİ, Fatih:** Yeni Gelişmelerle İsviçre ve Alman Hukuklarında Anonim Ortaklıkların Organlarının Davranışlarından Dolayı Üçüncü Kişiler Karşısındaki Sorumluluğu ve Organların Tazminat Borcu, Ankara 2004.
- BURCUOĞLU, Halûk:** Son Mahkeme Kararları ve Yargıtay Kararlar Işığında Hukukta Beklenmeyen Hal ve Uyarlama, Taşınmaz Kirası Sözleşmelerinde ve Dövizle Endekli Kredi Sözleşmelerinde Uyarlama Uygulaması, İstanbul 1995.
- BUZ, Vedat:** Medeni Hukukta Yenilik Doğuran Haklar, Ankara 2005.
- CAN, Mertol:** «Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları»na Genel Bir Bakış! (Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları Acaba Yeniden Gözden Geçirilmesi Gereken Bir Düzenleme mi?), Ankara 2006.
- ÇAMOĞLU, Ersin:** Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, B. 2, İstanbul 2007. (Sorumluluk)
- ÇELİK, Aydın:** Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, Ankara 2005.
- DEMİRBAŞ, Harun:** Yenilik Doğuran Haklar, İstanbul 2007.
- DONAY, Süheyl:** Meslek Sırrının Açıklanması Suçu, İstanbul 1978. (Meslek Sırrı)
- GÖZÜBÜYÜK, A. Pulat:** Mücbir Sebepler Beklenmeyen Haller, Ankara 1977.
- GÜRPINAR, Damla:** Sözleşme Dışı Yanlış Tavsiyede Bulunma, Öğüt veya Bilgi Vermeden Doğan Hukuki Sorumluluk, İzmir 2006.
- HELVACI, Mehmet:** Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, B. 2, İstanbul 2001. (Sorumluluk)
- HELVACI, Mehmet:** “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 1997. (Genel Kurul)
- İZMİRLİ, Yedigâr:** Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Organ Niteliğini Kaybetmesi ve Hukuki Sonuçları, Ankara 2001.
- KABAALİOĞLU, Haluk:** Sermaye Piyasasında Kamuyu Aydınlatma İlkesi, İstanbul 1985.
- KAPLAN, İbrahim:** Hâkimin Sözleşmeye Müdahalesi, Ankara 1987. (Sözleşme)

- KARABABA, Serdar:** Hisse Senedi Yatırımcısının Korunması, Ankara 2001.
- KARATAŞ, İzzet:** Eser (İnşaat Yapım) Sözleşmeleri, Ankara 2004, s. 23; ÖZ, Turgut: İş Sahibinin Eser Sözleşmesinden Dönmesi, İstanbul 1989.
- KIRCA, Çiğdem:** Bilgi Vermeden Dolayı Üçüncü Kişiye Karşı Sorumluluk, Ankara 2004. (Sorumluluk)
- KIRCA, İsmail:** Ticari Mümessillik, Ankara 1996.
- KORKUT, Ömer:** Anonim Şirketlerde İnançlı Yönetim Kurulu Üyeliği, Ankara 2007.
- MİMAROĞLU, Sait Kemal:** Anonim Şirketlerde İdare Meclisi Azalarının Hukuki Mesuliyeti, Ankara 1967.
- MOROĞLU, Erdoğan:** Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Ortaklıkta Genel Kurul Kararlarının Hükümsüzlüğü, B. 4, Ankara 2004.
- NOMER, Fusun:** Anonim Ortaklıkta Pay Sahibinin Sadakat Yükümlülüğü, İstanbul 1999.
- ÖZ, Turgut:** İş Sahibinin Eser Sözleşmesinden Dönmesi, İstanbul 1989.
- ÖZŞAHİN, Gülfer:** Bağımsız Denetçinin Hata ve Hilelere İlişkin Sorumluluğu, SPK Yeterlik Etüdü, Ankara 2004.
- ÖZTAN, Bilge:** Medeni Hukuk Tüzel Kişilerinde Organ Kavramı ve Organların Fiillerinden Doğan Sorumluluk, Ankara 1970.
- PULAŞLI, Hasan:** Corporate Governance, Ankara 2003.
- SARI, Suat:** Vekâlet Sözleşmesinin Tek Taraflı Olarak Sona Erdirilmesi, İstanbul 2004.
- SEROZAN, Rona:** Borçlar Hukuku Özel Bölüm, İstanbul 2002. (Borçlar)
- SEROZAN, Rona:** Tüzel Kişiler, Özellikle: Dernekler ve Vakıflar, B. 2, İstanbul 1994. (Tüzel Kişiler)
- SEROZAN, Rona:** Sözleşmeden Dönme, İstanbul 1975.
- ŞENOCAK, Kemal:** Mesleki Sorumluluk Sigortası, Özellikle Doktor, Avukat, Mimarın Mesleki Sorumluluk Sigortası, Ankara 2000.
- ŞENOCAK, Zarife:** Eser Sözleşmesinde Ayıbın Giderilmesini İsteme Hakkı, Ankara 2002. (Eser Sözleşmesi)

- ŞENOCAK, Zarife:** Borçlunun İfa Yardımcılarından Dolayı Sorumluluğu, Ankara 1995. (İfa Yardımcıları)
- TUĞ, Adnan:** Türk Özel Hukukunda Şekil, B. 2, Konya 1994.
- TURANBOY, Asuman:** Halka Açık Banka ve Hissedarların Korunması, Ankara 2002.
- TURANBOY Asuman:** İnsider Muameleleri, Ankara 1990. (İnsider)
- TÜRK, Ahmet:** Anonim Ortaklıkta Sermaye Kaybı ve Borca Batıklığın Hukuki Sonuçları (TTK m. 324), Ankara 1999.
- ULUSOY, Ali:** Bağımsız İdari Otoriteler, Ankara 2003.
- ULUSOY, Yasin:** Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim, Ankara 2007.
- ÜÇER, Mehmet:** (Roma Hukukunda ve Karşılaştırmalı Hukukta) Alacaklının Temerrüdü, Ankara 2007.
- YANLI, Veliye:** Sermaye Piyasası Hukuku Çerçevesinde Halka Açık Anonim Şirketler ve Kamunun Aydınlatılması, İstanbul 2005.
- YAVAŞOĞLU, Mustafa:** Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim-Yorum, Uygulama ve Açıklamalar, B. 1, Ankara 2001.
- YILANCI, Münevver:** İç Denetim, Eskişehir 2006.
- YILDIZ, Şükrü:** Anonim Ortaklıkta Pay Sahipleri Açısından Eşit İşlem İlkesi, Ankara 2004. (Eşit İşlem)
- YILMAZ, Eyüp:** Bankacılıkta ve Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Düzenlemeleri, SPK Yeterlik Etüdü, Ankara 2004.
- YİĞİT, İlhan:** Anonim Ortaklık Genel Kurulunun İşleyişi ve Ortaya Çıkan Sorunlar, İstanbul 2005.

III- Makaleler ve Bildiriler

- AKGÜN, Ali İhsan:** "İşletmelerde İç Denetim Uygulaması", VD 1999, S. 212, s. 110-130.
- AKIŞIK, Orhan:** "İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri", MDB Ocak 2005, s. 89-101.

- AKIŞIK; Orhan:** “Hizmet Sözleşmesinin Bağımsız Denetim Açısından Önemi”, MÇD, S.62, Ocak-Şubat-Mart 2003, www.ismmmo.org.tr/html/dergi.asp?id=1123 [01.03.2008].
- AKIŞIK, Orhan:** “Denetimde Bağımsızlık İlkesinin Yeri”, s. 1-15, http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/dergiler/nisan2002/liste.htm [01.03.2008]. (Bağımsızlık)
- AKSOY, Tamer:** “Türkiye’de Muhasebe Mesleği Etiği ve Etik Kuralları Üzerine Değerlendirme ve Öneriler”, Bülten Mayıs-Haziran 2006, S. 166, s. 11-14, www.asmmmo.org.tr/inc/dergi166.pdf [01.03.2008].
- AKSOY, Tamer:** “Denetçi ve Denetim Şirketinin Dönüşümlü Rotasyonu”, Bülten Ocak-Şubat 2007, S. 170, s. 21-23, www.asmmmo.org.tr [01.03.2008]. (Rotasyon)
- AKSOY, Tamer:** “Kurumsal Yönetim Bağlamında SOA’nın Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler”, Bülten Mart-Nisan 2006, S. 165, s. 6-10, www.asmmmo.org.tr/inc/Blten165.pdf [01.03.2008].
- AKSOY, Tamer:** “Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Işığında Denetim ve Muhasebe Yasal Düzenleme Çerçevesine İlişkin Analitik Bir Değerlendirme”, MDB Eylül 2005, s. 117-145.
- AKÜNAL, Teoman:** “Sorumluluk Hukukunda Sözleşmenin Nisbiliği Prensiplerinin Aşılması”, YD 1988, C. 14, S. 1-2, s. 222-237.
- AKYEL, Nermin/KARACA, Nevran:** “Bağımsız Denetim Açısından Etik ve Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları”, MÇD 2005, S.72, s. 242-254.
- ALLEN, Warren:** “International Federation of Accountants and the Education Committee”, www.ifac.org/Library/SpeechArticle.tpl?NID=9755123095874 [01.03.2008].
- ANSAY, Tuğrul:** “Anonim Şirketin Murakabesi Yolları”, Batider 1961, C. I, s. 37-60.
- ANSAY, Tuğrul:** “Avukatlık Ortaklığı Yeni Bir Ortaklık Türü mü?”, Prof. Dr. Turgut KALPSÜZ’e Armağan, Ankara 2003, s. 129-145.

- ARIKAN, Yahya:** “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Denetimle İlgili Maddelere Ait Görüş ve Değerlendirmeler”, MÇD Nisan-Mayıs-Haziran 2005, S.71, s. 1-12.
- ARIKAN, Yahya:** “Haksız Rekabet Meslek Yaşantımızın Birinci ve Çözümlemesi Gereken En Temel Sorunumuzdur”, MÇD Ekim-Kasım-Aralık 2000, S. 53, s. 1-7. (Haksız Rekabet)
- ARKAN, Sabih:** “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na İlişkin Değerlendirmeler”, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Konferans, Bildiriler-Tartışmalar, 13-14 Mayıs 2005, Ankara 2005, s. 41-60. (Tasarı)
- AYSAN, Mustafa A.:** “Ekonomik Kalkınmada Muhasebe Denetiminin Rolü”, I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 20-24 Nisan 2005, s. 27-41, www.istanbulsmmmodasi.org.tr/Sempozyum.asp?id=1125 [01.03.2008].
- AYTAÇ, Zühtü:** “Anonim Ortaklıklar Denetçilerinin Sır Saklama Yükümlülüğü”, Batider 1979, C. X, s. 177-218. (Sır Saklama)
- AYTEKİN, Selda:** “Muhasebe Açısından Şirket Yönetimine, Düzenleyici Otoriteye ve Denetçiye Düşen Sorumluluklar”, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu 16-19 Nisan 2003, s. 1-7, www.istanbulsmmmodasi.org.tr/Sempozyum.asp?id=1125 [01.03.2008].
- BAHTİYAR, Mehmet:** “Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları Kuruluş ve Faaliyete Geçiş Esasları”, Prof. Dr. Erdoğan MOROĞLU’na 65. Yaş Günü Armağanı, İstanbul 1999, s. 53-110.
- BAHTİYAR, Mehmet:** “Sigorta Poliçesi Özel Koşulları, Genel Koşullardan Ayırılması ve Bazı Sorunlar”, Prof. Dr. Ali BOZER’e Armağan, Ankara 1998, s. 133-148. (Sigorta)
- BAHTİYAR, Mehmet:** “Anonim Ortaklıkta Denetçilerin Rapor Hazırlamaları ve Olağan Genel Kurul Toplantısına Katılmamaları Nedeniyle Komiserin Toplantıyı Açmamasının Sonuçları (Somut Bir Olaya İlişkin Notlar)”, Makaleler II, İstanbul 2008, s. 349-361. (Genel Kurul)

- BAŞARAN, Cansen:** “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-19 Nisan 2003, s. 1-7, www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/Sempozyum.asp?id=1125 [01.03.2008].
- BATTAL, Ahmet:** “Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Özel Finans Kurumlarının Denetimi İle İlgisi”, DÜHFD 1992, S. 5, s. 225-234. (Denetim)
- BOZTOSUN, Ayşe ODMAN/ÜNAL, Akın:** “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Ticaret Unvanına, İşletme Adına ve Haksız Rekabete İlişkin Hükümlerin Değerlendirmesi”, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Sempozyumu, 27-28 Mayıs 2005, YÜHFD 2005, C. II, S. 1, s. 383-412.
- CİVAN, Mehmet/YILDIZ, Ferah:** “Globalleşme Sürecinden Muhasebe Meslek Eğitiminin Etkilenmesi”, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-19 Nisan 2003, s. 1-23, www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/Sempozyum.asp?id=1125 [01.03.2008].
- ÇAĞA, Barbaros:** “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu”, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Sempozyumu 27-28 Mayıs 2005, YÜHFD 2005, C. II, S. 1, s. 469-474.
- ÇAMOĞLU, Ersin:** “Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulunun Yıllık Raporu Hakkında Düşünceler”, İkt. ve Mal. 1970, C.XVII, S.12, s.540-544.
- ÇATIKKAŞ, Özgür/YURTSEVER, Gürdoğan:** “Türkiye Uygulamaları Açısından Denetim Komiteleri Üzerine Bir Değerlendirme, MÇD Mayıs-Haziran 2007, s. 79-102.
- ÇELEN, Erol*:** “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, MÇD Nisan-Mayıs-Haziran 2001, S. 55, Başlık A, www.ismmmo.org.tr/htmldergi.asp?id=1123 [01.03.2008].

(*): * işareti, internetten ulaşılan bazı makalelerde, sayfa numarası verilmemiş olması nedeniyle; alıntı yapılan bölümlerin belirlenebilmesi için, “başlık ...” biçiminde yollama yapıldığını belirtmek üzere konulmuştur.

- ÇELİKTAŞ, Demet:** “Şekle Aykırılık ve Şekle Aykırılığı İleri Sürmenin Sınırı Olarak Hakkın Kötüye Kullanılması Yasağı”, Kudret AYİTER’e Armağan, Ankara 1988, s. 593-641.
- ÇOLAK, İlker:** “Mali Piyasaların Denetimi, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Yolları”, Prof. Dr. Özer SELİÇİ’ye Armağan, Ankara 2006, s. 759-788.
- DEZOORT, F.T:** “An Analysis Of Experience Effects On Audit Committee Members’ Oversight Judgments”, Accounting, Organizations and Society 1998, Vol.23, No: 1, s. 1-21.
- DOĞANAY, İsmail:** “Anonim Şirketlerde, Yönetim Kurullarının Toplantı ve Karar (Nisabı) Nedir?”, Yaklaşım Ocak 1995, S. 25, s. 26-31.
- DOĞRUSÖZ, Bumin:** “Ticaret Kanunu Tasarısı ile anonim şirketlere getirilmesi gereken işlem denetimi”, Dünya Gazetesi, 27.04.2006.
- DÖNMEZER, Sulhi:** “İcranın Tanzim Tasarrufları İle Suç İhdası, Anayasaya Aykırılık İddiası Halinde Verilmesi İcâbeden Karar”, İÜHFİM 1962, C. XXVIII, S. 1, s. 537-546.
- DURAK, Robert:** “GAAS and PCAOB Standards: Applicability and Integration”, www.aicpa.org/pubs/tpcpa/may2004/gaas.htm [01.03.2008].
- DURAL, Fatih:** “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Taslak’ta Yer Alan Şirketlerin Denetimi ve Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi”, MÇD Ocak-Şubat-Mart 2005, S. 70, s. 29-35.
- ERDOĞAN, Murat:** “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, Doğu Üniversitesi Dergisi 2002, s. 51-63.
- ERDOĞAN, Nurten:** “Hileler Karşısında Denetçinin Sorumluluğu ve SAS No. 82”, MDB Şubat 2002, s. 17-31.
- EREM, Faruk:** “Reklâm Yasağı”, TBBD 1996, S. 1, Yıl: 9, s. 16-26.
- FIRAT, Hüseyin:** “Globalleşmenin Ülkemiz Muhasebe Mesleğine Yarattığı Fırsatlar”, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-19 Nisan 2003, s. 1-10 [www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/ Sempozyum.asp?id=1125](http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/Sempozyum.asp?id=1125) [01.03.2008].
- “Fon, İmar Bankası için 1 kattrilyon borçlanıyor”, Ekonomi Servisi, Milliyet Gazetesi, 09.07.2003.

- GÜL, Kudret/ERGÜN, Halil:** “Muhasebe Mesleğinde Etik”, MDB Ocak 2004, s. 53-77.
- GÜRER, Hüseyin:** “Türkiye’de Denetim Firmalarının Yaşadığı Sorun ve Zorluklar; Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluğun Değerlendirilmesi ve Öneriler”, 2008, s. 1-2, www.denetimnet.com/Pages/Turkiyedenetimfirmalarinininyasadigisorunvezorluklar.aspx [01.03.2008].
- HELVACI; Mehmet:** “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 1997, s.125-127. (Denetim)
- İBİŞ, Cemal:** "Muhasebe Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürlerinin Yeri ve Önemi", VS 1997, S. 111, Yıl. 16, s. 124-137.
- İÇEL, Kayıhan:** “Sermaye Piyasası Kurulunun Tebliğlerine Aykırılık Suçu”, İÜHFM 1998, C. LVI, S. 1-4, s. 109-114.
- İMREGÜN, Oğuz:** “Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Üyesi Sıfatının Kazanılması ve Ortaklık Sözleşmesi İle Bu Konuda Getirilebilecek Düzenlemeler”, Prof. Dr. Ümit DOĞANAY’ın Anısına Armağan, İstanbul 1982, s. 171-185.
- KAPLAN, İbrahim:** “Banka Gizliliği – Bankanın Sır Saklama Borcu”, Batider 1990, C. XXV, S. 4, s. 3-22 (Sır Saklama)
- KARASİOĞLU, Fehmi/ALTAN, Mikail:** “Ülkemiz Muhasebe Meslek Mensuplarının Toplumun Çeşitli Katmanları Tarafından Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma”, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-19 Nisan 2003, s. 1-16 www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/Sempozyum.asp?id=1125 [01.03.2008].
- KARASU, Rauf:** “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na Göre Anonim Şirketlerde Pay Sahibinin Bilgi Alma Hakkı”, Batider 2005, C. XXIII, S. 2, s. 75-114.

- KARAYALÇIN, Yaşar:** “Üst Kuruluşlar Hukuku”, Batider 1991, C. XVI, S. 1, s.7-47.
- KARAYALÇIN, Yaşar:** “İsviçre Borçlar Kanununda Anonim Şirketler Hukuku Alanında Yapılan Değişiklikler”, Batider 1993, C. XII, S. 1, s. 651-672. (Müteselsil Sorumluluk)
- KAYA, Arslan:** “Pay Sahibinin Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuku Anabilim Dalı İle Deniz Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyeleri ve Araştırma Görevlilerinin Değerlendirmeleri, İstanbul 1997, s. 155-161.
- KAYA, Arslan:** “Ticari Sır”, Üçüncü Oturum: Vergi, Ticaret Hukuku ve Bankacılık Açısından Bilgi Alma Hakkı, Bilgi Edinme Hakkı, Panel, Ankara 5 Mayıs 2004, s. 127-141. (Bilgi Edinme)
- KAYA, İdil:** “FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru”, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-19 Nisan 2003, s. 1-18 vd., www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/Sempozyum.asp?id=1125 [01.03.2008].
- KAYI, Ekrem:** “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Çerçevesinde Meslek Mensuplarının (SMMM ve YMM’lerin) Hazırlanma Süreçleri ve Sorumlulukları”, İzmir YMMO, Aylık Bülten Temmuz-Ağustos 2007, S. 79, s. 17-28.
- KILIÇ, Hasan:** “Denetçinin Rotasyonu”, 2008, s. 1-5, www.denetimnet.com/Pages/DenetcininRotasyonu.aspx [01.03.2008].
- KIRCA, Çiğdem:** “Müteselsil Sorumlulukta Borçlar Kanunu Tasarısı İle Getirilen Değişiklikler”, Prof. Dr. Fikret EREN’e Armağan, Ankara 2006, s. 641-677. (Müteselsil)
- KIRLIOĞLU, Hilmi/AKYEL, Nermin:** “Mesleki Etik ve Ülkemizde Muhasebe Denetimi”, MFD Ocak 2003, S. 17, s. 59-68.
- KİRACI, Murat:** “Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, MDB Ocak 2005, s. 103-126.

- KİRMİKİL, Yusuf:** “Türkiye’de Devletin Değişik Amaçlı İşletme Denetimlerini ve İşletme İçi Denetimleri Tamamlayıcı Yönleriyle Bağımsız İşletme Dışı Denetim”, İşletmelerdeki Bağımsız Dış Denetim Semineri, Ankara 10-11 Mayıs 1985, s. 156.
- KÖSE, Ahmet K./YILMAZ, Fatih:** “Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC’ın Mesleki Kuralları”, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-19 Nisan 2003, s. 1-22 www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/Sempozyum.asp?id=1125 [01.03.2008].
- KUBİLAY, Huriye:** “Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin ve Müdürlerin Sorumluluk Sigortası”, Bilgi Toplumunda Hukuk, Ünal TEKİNALP’e Armağan, C. I, İstanbul 2003, s. 537-561.
- KÜÇÜKSÖZEN, Cemal:** “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları”, Active Mayıs-Haziran 2006, s. 1-8, www.makalem.com/Search/ArticleDetails.asp?nARTICLE_id=4342 [01.03.2008]. (Denetim)
- MANAVGAT, Çağlar:** “Türk Hukukunda İçerden Öğrenen Kavramı”, Batider 1998, C. XIX, S. 4, s. 177-204.
- MOROĞLU, Erdoğan:** “Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu”, Sermaye Piyasası Kurulu 15. Yıl Sempozyumu, Ankara 1998, s. 15-21.
- MOROĞLU, Erdoğan:** “Tasarı Hakkında Genel Değerlendirme”, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Sempozyumu, 27-28 Mayıs 2005, YÜHFD 2005, C. II, S. 1, s. 341-351.
- OKTAY, Saibe:** “İsimsiz Sözleşmelerin Geçerliliği, Yorumu ve Boşlukların Tamamlanması”, İÜHFM 1996, C. 60, S. 1-2, s. 263-296.
- ÖÇAL, Akar:** “Denetçilerin Yönetim Kurulu Toplantılarına Katılması”, EİTİAD Ocak 1978, C. XIV, S. 1, s. 357-365. (Yönetim Kuruluna Katılma)
- ÖÇAL, Akar:** “Anonim Ortaklıklara Murakıp Seçileceklerde Aranılan Şartlar”, EİTİAD 1969, C. V, S. 1, s. 362-372.
- ÖNDER, Türkan:** Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı, İstanbul 2001.

- ÖRERLER, Esin Okay:** “Finansal Değerlendirme Açısından Finansal Tabloların Şeffaflığı”, MDB Mayıs 2005, s. 1-7.
- ÖZEL, Salih:** “Bağımsız Muhasebe Denetiminde Muhasebe Standartlarının Rolü”, Bülten 2006, S. 167, s. 6-12, www.asmmorg.tr/inc/dergi/167.pdf [01.03.2008]. (Muhasebe Standartları)
- ÖZEL, Salih:** “Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetim Sisteminin Genel Değerlendirilmesi”, MPD 15 Mart 1996, s. 42-50.
- ÖZEL, Salih:** “Aile Şirketi ve Denetim”, Bülten Mart-Nisan 2007, S. 171, s.18-23, www.asmmmo.org.tr/?s=bulten [01.03.2008]. (Aile Şirketi)
- ÖZEL, Salih:** “Yeminli Mali Müşavirlik Sözleşmeleri ve Yasal Açıdan Değerlendirilmesi”, Prof.Dr. Yüksel Koç YALKIN’a Armağan, Ankara 2003, s. 357-396. (Sözleşme)
- ÖZKOK, Servet:** “Avrupa Birliği’ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çalışmaları”, MDB Ekim 2000, s. 87-94.
- ÖZKOL, Erdal/KÖK, Dünder/ÇELİK, Muhsin/GÖNEN, Seçkin:** “Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkeler Doyarlılık Düzeyinin Araştırılması”, MDB Mayıs 2005, s. 107-124.
- ÖZKORKUT, Korkut:** “3568 Sayılı Kanun Çerçevesinde Muhasebe Meslek Mensupları ve Kurabilecekleri Ortaklık Türleri”, Prof. Dr. Yüksel Koç YALKIN’a Armağan, Ankara 2003, s. 427-495. (Meslek Mensupları)
- ÖZKORKUT, Korkut:** “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na Göre Anonim Şirketlerin Denetiminde Yeni Bir Dönem: Bağımsız Denetleme Kuruluşları, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler”, Batider 2005, C. XXIII, S. 2, s. 31-69. (Tasarı)
- ÖZOCAK, Hulusi*:** “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Tarafsızlık”, MÇD Temmuz-Ağustos-Eylül 2001, S. 56.
- ÖZTRAK, Faik:** “İmar Bankası Raporu”, Milliyet Gazetesi, 02.09.2004.

- POROY, Reha/TEKİNALP, Ünal/TEKİNALP, Gülören:** “Ortaklıklar Hukukunda Organların Sorumluluğu (Anonim, Limited, Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Ortaklıklar İle Kooperatiflerde)”, Doğumunun Yüzüncü Yılında ATATÜRK’e Armağan, İstanbul 1982 (İHFM, C. XLV-XLVII, S. 1-4), s. 347-398.
- “Sarbanes-Oxley yasasına eleştiriler arttı”, BD Aralık 2006, S. 122, s. 17-19, www.turmob.org.tr [01.03.2008].
- “Sarbanes-Oxley denetim gelirlerini artırdı muhasebe gelirlerini düşürdü”, BD Temmuz 2006, S. 117, s. 5-6, www.turmob.org.tr [01.03.2008].
- SELİMOĞLU, Seval Kardeş:** “Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı”, 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 30 Nisan-4 Mayıs 1997, s. 1-12 www.istanbulsmmmodasi.org.tr/Sempozyum.asp?id=1125 [01.03.2008].
- “Sermaye Piyasası Kurulu mu? Meslek Birlikleri Kurulu mu?” başlıklı yazı, BD Kasım 2005, S. 109, s. 2, www.turmob.org.tr [01.03.2008].
- SÜER, Zeynep:** “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-19 Nisan 2003, s. 1-14, www.istanbulsmmmodasi.org.tr/Sempozyum.asp?id=1125 [01.03.2008].
- TANDOĞAN, Halûk:** “Hükmî Şahısların Anonim Şirket İdare Meclisinde Temsili”, Batider 1962, C. I, S. 2, s. 3-33.
- TEKİL, Müge:** “Anonim Ortaklık Yöneticileri ile Denetçileri İçin Sorumluluk Sigortası”, Prof. Dr. Fahiman TEKİL’in Anısına Armağan, İstanbul 2003, s. 115-144.
- TEKİNALP, Ünal:** “Anonim Ortaklıklar Hukukunda Kamuyu Aydınlatma İlkesi ve Günümüzün Bazı Tartışmaları”, İkt ve Mal. 1964, C. XI, S. 1, s. 20-22.
- TEKİNALP, Ünal:** “Zorunlu Hedefler Bağlamında TTK Tasarısı’nda Anonim Şirkete İlişkin Kuramsal ve Dogmatik Düzen”, Türkiye’de Hukuk Reformu Toplantıları 4, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Paneli, HPD Ağustos 2004, S. 4, s. 12-19.

- TEKİNALP, Ünal:** “İçerden Öğrenenlerin Ticareti Sorunu”, İkt. ve Mal. Aralık 1986, C. XXXIII, S. 9, s. 310-318. (İçerden Öğrenenler)
- TEOMAN, Ömer:** “İki Denetçisi Olan Anonim Ortaklıklarda Denetçilerden Birinin Görevinin Son Bulması Durumunda Diğ erinin Yeni Denetçi Seçmek Yetkisi Var mıdır?”, Prof. Dr. Erdoğan MOROĞLU’na 65. Yaş Günü Armağ anı, İstanbul 1999, s. 679-689.
- TEOMAN, Ömer:** Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulunda Toplantı Yapmaksızın Karar Alması (TK. m. 330 f. 2)”, Prof. Dr. M. Kemal OĞUZMAN’ın Anısına Armağ an, İstanbul 2000, s. 1147-1159.
- TEOMAN, Ömer:** “Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Üyelerinin Genel Kurul Toplantılarına Bizzat Katılmak Yükümü Var mıdır?”, İkt. ve Mal. 1979, C. XXIX, S. 3, s. 128-132. (Genel Kurul)
- TORAMAN, Cengiz*:** “Muhasebe Denetiminde Etik ve Enron Örneğ i”, MÇD Nisan-Mayıs-Haziran 2002, S.59, www.ismmmo.org.tr/htmldergi.asp?id=1123 [01.03.2008].
- TURANBOY, Asuman:** “Ticarî Sır”, Prof. Dr. Tuğrul ANSAY’a Armağ an, Ankara 2006, s. 347-369. (Ticari Sır)
- TÜRK, Hikmet Sami:** “Tasarısı Hakkında Genel Değ erlendirme”, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Konferans, Bildiriler-Tartış malar, 13-14 Mayıs 2005, s. 19-29.
- Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuku Anabilim Dalı’nca Hazırlanan Görüş**, Batider 2005, C.XXIII, S.2, s.211-248.
- TÜRMOB:** 07.12.2005 tarihli SPK’ya gönderilen yazı, II. Tebliğ Taslağ ının İçeriğ ine İliş kin Bazı Görüş ler, No: 3, www.turmob.org.tr [2007].
- TÜRMOB:** 07.12.2005 tarihli SPK’ya gönderilen yazı, I. Genel Düş ünceler ve 04.04.2006 tarihli Mevzuatı Geliş tirme ve Yayın Genel Müdürlüğ ü’ne gönderilen yazı, www.turmob.org.tr/mevzuat/teblig [2007].
- TÜRMOB:** Türk Ticaret Kanunu Tasarı Taslağ ı Hakkında Görüş ve Öneri Raporu, Ankara 08.06.2005, s. 23-24, www.turmob.org.tr [2007].

- TÜRMOB:** Denetim Standartları Hakkında Görüşleri, Ankara 07.12.2005, www.turmob.org.tr, [2007].
- ULAŞ, Işıl:** “Uygulamacı Gözüyle Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na Bakış”, Batider 2005, C.XXIII, S.2, s. 189-210.
- UMAN, Nuri:** “Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomilerdeki, Özellikle Sermaye Piyasalarındaki Rolü ve Önemi”, İşletmelerdeki Bağımsız Dış Denetim Semineri, 10-11 Mayıs 1985, Ankara 1985, s. 25.
- UYAR, Süleyman:** “Denetim Komitesi Oluşumunu Etkileyen Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, MDB Nisan 2004, s. 109-127.
- UYSAL, Özgür Özmen:** “Sarbanes-Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu’nun (SEC) Düzenlemeleri Açısından Bağımsız Denetim Olgusu”, MDB Eylül 2004, s. 17-30.
- UZAY, Şaban:** “Faaliyet Denetimine Genel Bakış”, VIII. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, II. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 26-27 Nisan 2007, s.1-24, www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/Sempozyum.asp?id=1125 [01.03.2008]. (Faaliyet Denetimi)
- UZAY, Şaban:** “İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin (Audit Committee) Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, MDB Ocak 2003, s. 71-81.
- ÜSTÜNDAĞ, Saim:** “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, MDB Nisan 2000, s. 31-37.
- ÜSTÜNEL, Bülent:** “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları”, VI. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-19 Nisan 2003, s. 1-6, www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/Sempozyum.asp?id=1125 [01.03.2008].
- YAHYAOĞLU, Güran:** “Bankacılıkta Sır”, Üçüncü Oturum: Vergi, Ticaret Hukuku ve Bankacılık Açısından Bilgi Alma Hakkı, Bilgi Edinme Hakkı, Panel, Ankara 5 Mayıs 2004, s.142-152.
- YARSUVAT, Duygun:** “Yürütme Organının Koyduğu Kaidelerle Suç İhdası ve 1961 Anayasası”, İÜHFİM 1963, C. XXIX, S. 3, s. 540-559.

YILDIZ, Şükrü: “Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulunun Toplantı Yeter Sayısı ve Yargıtay Kararları”, Ticaret Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu 2001, XVIII, s. 67-104.

YILMAZ; Hamdi: “Sözleşme Görüşmelerinde Kusur “Culpa In Contrahendo” ve Sorumluluğun Hukuksal Niteliğinde Yeni Görüşler”, YD 1985, C. 11, S. 1-2, s. 234-252.

YONGALIK, Aynur: “Ticaret Unvanı Alanındaki Yeni Gelişmeler – Türk Hukuku Açısından Bir Değerlendirme -”, Batider 2002, C. XXI, S. 3, s. 5-30.

GİRİŞ

I- Konunun Sunumu

Ekonomik kalkınmanın sağlanabilmesi, yatırımcıların¹ tasarruflarını para ve sermaye piyasalarına getirmelerine bağlıdır. Yatırımcılar, piyasaların vazgeçilmez unsurudurlar. Zira, ucuz yoldan fon elde etmek üzere sermaye piyasası araçlarını ihraç eden ortaklıkların, aracılık faaliyetinde bulunanların ve bunları denetleyenlerin varlık nedeni, yatırımcılardır². Para piyasasında, tasarruf sahipleri ile girişimciler arasındaki fon akışı dolaylı şekilde gerçekleşmektedir. Buna karşılık, yatırımcıların sermaye piyasası araçlarını satın almak suretiyle fonlarını aktarmaları nedeniyle, sermaye piyasasında fon akışı doğrudan gerçekleşmektedir. Başka bir deyişle, sermaye piyasasında, fon arz eden yatırımcı ile fonu kullanan ortaklıklar karşı karşıya gelmektedirler³.

Bu nedenle, özellikle sermaye piyasasında tasarruflarını değerlendiren yatırımcıların, yatırımları ile ilgili kararlarını doğru bir şekilde verebilmeleri için; yatırım araçları hakkında doğru, gerçeğe uygun ve zamanında bilgilendirilmeleri gerekir⁴. Böylelikle, yatırımcı, yatırımı ile ilgili iş riskinin ve kararının sorumluluğunu taşıyabilir. Ancak, sunulan finansal bilgiler gerçeği yansıtmaz ise, yatırımcı öngöremediği bir risk ile karşı karşıya kalır. Bu ise, iş riski dışında ortaya çıkan nedenlerden dolayı zarara uğraması anlamına gelmektedir⁵. Bunu önlemek için, yatırımcının hak ve yararları korunarak, hukuksal güvenliği sağlanmalıdır⁶.

¹ Yatırımcı, “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 işletmeler (dir).” (KARABABA, Serdar: Hisse Senedi Yatırımcısının Korunması, Ankara 2001, s. 40).

² TANÖR, Reha: Türk Sermaye Piyasası, C. 1, Taraflar, İstanbul 1999, s. 136; KARABABA: s. 41.

³ KÜÇÜKSÖZEN, Cemal: “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları”, Active Mayıs-Haziran 2006, s. 1, www.makalem.com/Search/ArticleDetails.asp?nARTICLE_id=4342 [01.03.2008].

⁴ KÜÇÜKSÖZEN: Denetim, s. 1; KARABABA: s. 20.

⁵ TANÖR: s. 138 dn. 194; KARABABA: s. 41.

⁶ ARKAN, Sabih: Halka Açık Anonim Ortaklıkların Özellikleri ve Dış Denetimleri, Ankara 1976, s. 48; KABAALIOĞLU, Haluk: Sermaye Piyasasında Kamuyu Aydınlatma İlkesi, İstanbul 1985, s. 232; KARABABA: s. 108. Bu konuda ayrıca bkz. § 2, I, A, 16.

Yatırımcının hak ve yararlarının korunması ise, piyasaların kararlılık, güven ve açıklık içinde işleminin sağlanması ile mümkündür. Bu nedenle, para ve sermaye piyasaları ile ilgili düzenlemeler getiren yasaların öncelikli amacı, piyasaların kararlılık, güven ve açıklık içinde işleminin sağlanması, yatırımcıların hak ve yararlarını korumak ve bu suretle, yatırımcıların tasarruflarının altın, döviz gibi etkisiz alanlara yönelmelerini engellemektir [Sermaye Piyasası Kanunu⁷ (SerPK) m. 1; Bankacılık Kanunu⁸ (BanK) m. 1]⁹.

Sonuç olarak, anonim ortaklıkların ihtiyaç duydukları fonun sağlanması amacıyla, özellikle küçük tasarruf sahiplerinin tasarruflarını piyasaya yönlendirebilmeleri ve böylece, güçlü ortaklıklar ile gelişmiş para ve sermaye piyasalarına sahip olunabilmesi, öncelikle bilgi kaynaklarının güvenilir olmasına bağlıdır.

Mevcut ve müstakbel yatırımcıların, ortaklıkların finansal durumları ve faaliyet sonuçları ile ilgili en önemli bilgi kaynakları, ortaklıkların kamunun bilgisine sunmuş oldukları finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporlarıdır¹⁰. Ancak, finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporları, çeşitli nedenler ile gerçeği ve doğruyu yansıtmayabilir. Bunun en önemli nedeni, çıkar çatışmalarıdır. Örneğin, bir ortaklığın yönetim kurulu üyeleri, sahip oldukları pay senetlerinin bir kısmını satmak istediklerinde, finansal tablolarda ortaklığın finansal durumunu daha iyi gösterebilirler ve böylece, ortaklığın pay senetlerinin değerinin artmasını sağlayabilirler. Keza, piyasadan ortaklığın pay senetlerini düşük fiyatla satın almak istediklerinde de, finansal tablolarda ortaklığın finansal durumunu olduğundan daha kötü gösterebilirler. Bu hâlde, bilgi sağlayıcı ile bu bilgiyi kullananlar arasında bir çıkar çatışması söz konusudur. Zira, finansal tabloların gerçeğe uygun hazırlanmadığı bu hâllerde, yönetim kurulu üyeleri, bilgi

⁷ RG, 30.07.1981, S. 17416.

⁸ RG, 01.11.2005, S. 25983 Mük.

⁹ TURANBOY, Asuman: Halka Açık Banka ve Hissedarların Korunması, Ankara 2002, s. 6.

¹⁰ Ortaklıkların finansal bilgilerini içeren bu tablo ve raporların tek kullanıcısı, yatırımcılar değildir. Sermaye piyasası kurumları, yatırım danışmanları, analistler, vergi idareleri, kredi veren kişi ve kuruluşlar ile düzenleyici ve denetleyici otoriteler de, ortaklıkların sundukları finansal bilgileri kullanmaktadırlar (KÜÇÜKSÖZEN: Denetim, s. 1; AYTEKİN, Selda: “Muhasebe Açısından Şirket Yönetimine, Düzenleyici Otoriteye ve Denetçiye Düşen Sorumluluklar”, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu 16-19 Nisan 2003, s. 1, www.istanbulsmmmodasi.org.tr/Sempozyum.asp?id=1125 [01.03.2008]).

kullanıcısı olan yatırımcıların aleyhine haksız bir kazanç elde etmektedirler. Çıkar çatışmaları, bilgi kullanıcıları arasında da yaşanabilir. Örneğin, ortaklığa kredi vermiş bir banka, ortaklığın kâr payı dağıtmasını istemezken; ortaklığa yatırım yapmış bir yatırımcı, kâr payı dağıtımını bekler¹¹. Bu hâlde ise, bilgi kullanıcılarının gereksinimleri eşit bir şekilde dikkate alınmamakta; biri, diğerinin aleyhine bir yarar sağlamaktadır. Bunun gibi; iç kontrol sisteminin zayıf olduğu ortaklıklarda, örneğin, çalışanların stokları kişisel kullanımları için satmaları veya elde edilen tahsilatı zimmetlerine geçirmeleri gibi, ortaklık varlıklarının kötüye kullanılması hâllerinde, bu yolsuzlukların ortaya çıkmasını önlemek amacıyla gerçeği yansıtmayan finansal tablolar hazırlanabilir¹². Finansal tabloların gerçeği yansıtmaması, karmaşık hale gelmiş muhasebe sistemi nedeniyle, ortaklık çalışanları tarafından yapılan bir hatadan da kaynaklanabilir¹³.

Finansal tabloların gerçeği yansıtmama nedeni ne olursa olsun, finansal bilgileri kullanan kişilerin aleyhine sonuçlar yaratır. Zira, bilgi kullanıcıları, finansal tablolardaki bilgilere dayanarak karar alırlarken, bu bilgileri yorumlamak ve geleceğe yönelik tahminde bulunmak zorundadırlar. Her ne kadar, finansal tablolar geleceğe ilişkin tahmin ve yorumlar içermese de, kullanıcıların geleceğe yönelik tahmin ve yorum yapmalarını sağlayan bir işleve sahiptirler¹⁴. Bu nedenle, bilgilerin gerçeği yansıtmaması, yorumlamada ve karar almada hata yapılmasına neden olur.

Anonim ortaklıkların finansal durumu hakkında bilgi alınabilecek diğer bir kaynak ise, denetim raporlarıdır. Anonim ortaklıkların denetleme kurulunun/denetçinin varlık nedeni, genel olarak, anonim ortaklığın ve pay sahiplerinin çıkarlarını korumak; bu amaçla, yönetim işlemlerini ve ortaklık hesaplarını tarafsız, hiçbir maddi ya da manevi baskıya maruz kalmaksızın denetlemektir. Ancak, özellikle küçük pay sahiplerinin genel kurul toplantılarına ilgisizliği nedeniyle, denetim kurulu üyelerinin/denetçinin, yönetim kurulu üyeleri ile birlikte aynı pay grupları tarafından seçilmeleri ve azledilmeleri, bağımsız olmalarını

¹¹ KEPEKÇİ, Cemal: Bağımsız Denetim, B. 5, İstanbul 2004, s. 11.

¹² GÜREDİN, Ersin: Denetim ve Güvence Hizmetleri, B. 11, İstanbul 2007, s. 135.

¹³ KEPEKÇİ: s. 11.

¹⁴ KEPEKÇİ: s. 13.

engellemektedir. Dolayısıyla, bir bakıma yönetimle çalışan, bu nedenle yönetim kurulunu gözetme görevini yerine getiremeyen, tarafsız ve bağımsız olmayan denetçilerin hazırladıkları denetim raporlarının gerçeği yansıtması beklenemez¹⁵. Denetçilere bağımsızlık koşulu sağlansa bile, uzmanlığın aranmaması da aynı sonucu yaratır¹⁶; çünkü, uzman olmayan bir kişinin ortaklık hesaplarını incelemesi, bilgilerin doğruyu yansıtıp yansıtmadığını ve sorunları belirleyebilmesi olanaklı değildir¹⁷. Bu nedenle, denetleme kurulu/denetçi tarafından hazırlanan denetim raporlarının da güvenilir bilgiler içerdiğinden söz edilemez.

Türk Ticaret Kanununun (TTK'nın) denetçilerin bağımsız ve uzman olmalarını aramaması, denetimle ilgili hükümlerin uygulanamamasına neden olmuş; bunun sonucunda, denetleme kurulu işlevi olmayan ve yasal zorunluluk sonucu oluşturulmuş bir organ haline gelmiştir¹⁸. Kapalı anonim ortaklıklar için dahi yetersiz kalan TTK düzenlemeleri, faaliyetleri geniş bir çevreyi ilgilendiren ve bu nedenle denetimin çok daha önem kazandığı halka açık anonim ortaklıklar açısından ihtiyaca cevap vermemektedir.

Yukarıda da ifade edildiği gibi, bir anonim ortaklığın finansal açıdan güçlü olup olmadığı, dolayısıyla yatırım için güvenilir bulunup bulunulmadığı, finansal tablolarına ve denetim raporlarına bakılarak belirlenir. Etki alanları geniş olan anonim ortaklıkların finansal açıdan güçlü ve yatırım için güvenilir ortaklıklar olduklarını belirlemede ise, iç denetim yetersiz kalmaktadır. Gerek anonim ortaklıklara, gerekse para ve sermaye piyasalarına güven duyulmasının sağlanması, denetim faaliyetinin kamu tarafından da güvenilir bulunacak kişilerce yerine

¹⁵ HELVACI; Mehmet: "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 1997, s. 125. TEKİNALP, TTK düzenlemesinin; bilanço ile kâr ve zarar hesabının ortaklık tarafından düzenlendiği, ortaklık tarafından incelendiği ve yine ortaklık tarafından onaylandığı anlamına geldiğini belirtir (TEKİNALP, Ünal: "Anonim Ortaklıklar Hukukunda Kamuyu Aydınlatma İlkesi ve Günümüzün Bazı Tartışmaları", İkt ve Mal. 1964, C. XI, S. 1, s. 21).

¹⁶ A.E. MAZBATA...Madde 347- "Murakıpların hesap uzmanı diplomasını haiz olmaları veya İktisat Fakültesinden yahut Yüksek İktisat ve Ticaret mekteplerinden mezun olmaları şartına taallük eden hüküm memleketimizin durumu itibariyle tatbik kabiliyeti bulunmadığından metinden çıkarılmıştır..."

¹⁷ KARAYALÇIN, Yaşar: Muhasebe Hukuku, Ankara 1988, s. 199.

¹⁸ HELVACI: Denetim, s. 125; UMAN, Nuri: "Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomilerdeki, Özellikle Sermaye Piyasalarındaki Rolü ve Önemi", İşletmelerdeki Bağımsız Dış Denetim Semineri, 10-11 Mayıs 1985, Ankara 1985, s. 25.

getirilmesini zorunlu kılar - ki, bu kişiler, bağımsız denetim kuruluşlarıdır (BDK'lardır). Bunun nedeni, ortaklıkların denetiminin BDK'ların uzman denetçileri tarafından yapılması ve BDK'lar ile bağımsız denetçilerinin, anonim ortaklıklardaki çıkar gruplarının dışında; başka bir deyişle, bağımsız olmalarıdır. Ortaklıkların finansal tablolarında yer alan bilgilerin doğruyu yansıtıp yansıtmadığına ilişkin bağımsız denetim raporları, bilgi kullanıcılarının eşit olarak bilgilendirilmelerini sağladığı gibi; yatırımcılara, sermaye piyasası araçları hakkında karar alırken kullanabilecekleri güvenilir bilgiler sunmaktadır.

Küreselleşme ve teknolojik gelişmeler, uluslararası ticaretin artmasına neden olmuştur. Bunun sonucu olarak, ulusal düzeyde faaliyette bulunan ortaklıklar, yabancı ortaklıklar ile ticari ilişkiler içine girmekte veya yatırım yapmaktadırlar. Ancak, ulusal düzenleme farklılıkları, yabancı yatırımcıların bazı riskler ile karşı karşıya kalmalarına yol açmaktadır. Bu risklerden en önemlisi, fazla gelişmemiş sermaye piyasalarında, yatırımcıların aydınlatılması için gerekli olan muhasebe ve denetim standartlarının getirilmemiş olmasıdır¹⁹. Bu nedenle, gerek sermaye piyasalarının gelişimi, gerekse ulusal düzeyde faaliyette bulunan ortaklıkların rekabet gücünün artması; ulusal düzenleme farklılıklarının giderilmesi ve ulusların sermaye piyasaları arasındaki uyumun sağlanması ile mümkündür. Bu amaçla, ülkemizde de, özellikle son yıllarda, muhasebe ve denetim standartları ile ilgili düzenlemelerde önemli değişiklikler yapılmıştır²⁰.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından yayımlanmış olan Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik²¹ (BBDY) ile, bankaların bağımsız denetiminin

¹⁹ ÖZKOK, Servet: "Avrupa Birliği'ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çalışmaları", MDB Ekim 2000, s. 87; ÖZEL, Salih: "Bağımsız Muhasebe Denetiminde Muhasebe Standartlarının Rolü", Bülten 2006, S. 167, s. 6 vd., www.asmm.org.tr/inc/dergi/167.pdf [01.03.2008]. Ayrıca, bu konudaki ayrıntılı bilgi için bkz. KAYA, İdil: "FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru", 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-19 Nisan 2003, s. 1 vd., www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/Sempozyum.asp?id=1125 [01.03.2008].

²⁰ Bu konudaki ayrıntılı bilgi için bkz. § 1, V, D.

²¹ RG, 01.11.2006, S. 26333.

uluslararası denetim standartlarına (UDS'ye²²) uygun olarak yürütüleceği kabul edilmiştir. Bunun yanında, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), UDS'yi kaynak alarak, denetim standartları ile ilgili kapsamlı bir düzenleme getirmiş ve Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'i²³ (Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ'i) yayımlanmıştır. Kuşkusuz, bağımsız denetim ile ilgili en önemli gelişme, TTK Tasarısı'nda²⁴, bütün sermaye ortaklıklarının denetiminin BDK'lar tarafından yapılacağına kabul edilmesidir [m. 400 (1)]. Tasarı'da ayrıca, finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS'ye) uygun olarak düzenleneceği ve bağımsız denetimin UDS'ye uygun olarak yürütüleceği kabul edilerek, standartlarda bir birlik getirilmiştir [m. 515 (1), 398 (1)].

II- Konunun Amacı ve Sınırlandırılması

Bağımsız denetim görevi, kendisine bağımsız denetim faaliyetini yürütme yetkisi verilmiş BDK'lar tarafından yerine getirilmektedir. BDK'lar, bağımsız denetimi, düzenlemeler çerçevesinde ve bir sözleşme uyarınca yürütürler. BDK'lar ile denetime tabi ortaklıklar arasında akdedilen bu sözleşmeye, bağımsız denetim sözleşmesi denir. Bağımsız denetimin kabul edilmesi ile uygulamada yerini bulan bağımsız denetim sözleşmesi, TTK Tasarısı'nın bağımsız denetime ilişkin düzenlemeleri ile önem kazanmıştır. Öğretide, bağımsız denetim ile ilgili çalışmalar bulunmakla birlikte; bağımsız denetim sözleşmesi, gereği gibi incelenmemiştir. Bu nedenle, çalışma konusu olarak, bağımsız denetim sözleşmesi seçilmiştir.

Bağımsız denetim sözleşmesi; TTK Tasarısı, Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ ve BBDY hükümleri dikkate alınarak incelenmiştir. Bunun yanında, çalışmamızda, bağımsız denetçilerin muhasebe mesleği mensubu olmaları nedeniyle, mesleki düzenlemelerine yer verilmiştir. Keza, TTK Tasarısı m. 398 (1) uyarınca, bağımsız denetçilerin bağımsız denetimi UDS'ye uygun olarak yürütmeleri gerekliliği bulunduğundan, UDS'nin konumuzla ilgili düzenlemeleri ile Avrupa Birliği'nin

²² Uluslararası denetim standartları, muhasebe mesleğinde uluslararası örgütlenme olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (the International Federation of Accountants = IFAC) tarafından yayımlanmış ve birçok ülke tarafından kabul görmüş olan denetim standartlarıdır.

²³ RG, 12.06.2006, S. 26196.

²⁴ www.tbmm.gov.tr.

bağımsız denetime ilişkin Direktif²⁵ ve bağımsız denetim mesleğinin en fazla gelişmiş olduğu Amerika Birleşik Devletleri'nin ilgili düzenlemeleri, göz önünde bulundurulmuştur. Nihayet, IFAC tarafından yayımlanmış olan Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik İlkeler Yasası²⁶ (EY) da çalışmamızda dikkate alınmıştır. Buna karşılık, sigorta ve reasürans ortaklıkları ile enerji piyasasında faaliyette bulunan ortaklıkların bağımsız denetimleri ile ilgili düzenlemeleri çalışmamızda incelenmemiş; esas itibariyle, ilgili hükümlere atıf yapılmakla yetinilmiştir.

Çalışmamızda TTK Tasarısı'na geniş bir yer verilmiştir. Zira, Tasarı'nın yasallaşması ile, Tasarı hükümleri tüm anonim ortaklıklar hakkında uygulama alanı bulacaktır. Bu nedenle, çalışmamız kapsamındaki konular Tasarı, Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ ve BBDY açısından ayrı ayrı incelenmiş ve getirilen düzenlemeler karşılaştırılmaya çalışılmıştır. Yine, çalışmamızda, Tasarı'nın bağımsız denetim sözleşmesi ile ilgili hükümleri incelenmiş olmakla birlikte; bağımsız denetim faaliyetini yürüten BDK'ların, anonim ortaklığın bir organı olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği sorunu da tartışılmıştır. Zira, Tasarı ile, denetçinin organ niteliğine ilişkin sorunun çözümü, öğretisi ve içtihatlarla bırakılmıştır.

Bağımsız denetim sözleşmesi, kural olarak, tarafları arasında hukuki sonuçlarını doğurur. Ancak, BDK'nın, sözleşme ile üstlendiği denetim standartlarına uygun olarak bağımsız denetimi yürütme borcu, bunun istisnasını oluşturmakta; borca aykırılık halinde, BDK, denetlenen ortaklık yanında, sözleşmeye taraf olmayan üçüncü kişilere karşı da sorumlu tutulmaktadır [SerPK m. 16/IV, BanK m. 33/I; Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ 2. Kısım m. 29 (1)]. Bu itibarla, çalışmamızda incelenmesinde yarar görülen diğer bir konu, bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına aykırı yürütülmesi halinde ortaya çıkan sorumluluktur. Bu bağlamda, sorumluluğun hukuki dayanağının belirlenmesinde önemli görülmesi nedeniyle, bağımsız denetimi yürüten bağımsız denetim ekibinin hukuki konumları da ele alınmıştır. Keza, konunun bütünlüğünü sağlamak amacıyla, sorumlu olan ve tazminat

²⁵ Direktif 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC (OJ L157, 09.06.2006, s. 87-107).

²⁶ Code of Ethics for Professional Accountants, www.ifac.org/Guidance/index.php [2007].

talep edebilecek kişiler ile sorumluluğun koşullarına ilişkin konular da, çalışmamızın kapsamını aşmayacak ölçüde genel olarak incelenmiştir.

Yukarıda belirttiklerimiz dışında, çalışmamız ile ilgili konu sınırlamaları, gerekli görülen hallerde çalışmamız içinde ayrıca belirtilmiştir.

III- İnceleme Plânı

Çalışmamız, giriş ve sonuç dışında beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, öncelikle; bağımsız denetim kavramı, amacı, yararları ve türleri ile konusu ve kapsamı incelenmiş; ilgili ulusal ve uluslararası düzenlemeler açıklanmıştır. Sermaye piyasasında bağımsız denetim sözleşmesi ile ilgili düzenlemeler bir tebliğ ile getirildiğinden; ayrıca, tebliğin hukuki niteliği de belirlenmeye çalışılmıştır. Yine, bu bölümde, bağımsız denetim sözleşmesinin tanımı, özellikleri ile hukuki niteliği incelenmiş ve bağımsız denetim sözleşmesi benzer sözleşmelerle karşılaştırılmıştır. Bağımsız denetim sözleşmesinin özellikleri; hukuki niteliğin belirlenmesinde ve benzer sözleşmeler ile karşılaştırılmasında yararlı olacağı düşüncesi ile TTK Tasarısı, Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ ve BBDY ile uluslararası düzenlemeler dikkate alınarak maddeler halinde belirtilmiştir.

İkinci bölümde ise, bağımsız denetim sözleşmesinin tanımı yapılmış ve sözleşmenin zorunlu unsurları açıklanmıştır. Bunun yanında, TTK Tasarısı, Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ ve BBDY ile getirilen düzenlemeler uyarınca, sözleşmenin kurulması incelenmiştir. Ayrıca, sözleşmenin şekli, süresi ve sözleşmenin değiştirilmesini gerektiren nedenler de, ikinci bölümde incelenen diğer konulardır.

Bağımsız denetim sözleşmesinin tarafları olan BDK ve bağımsız denetime tabi ortaklıklar ise, üçüncü bölümün konusunu oluşturmaktadır. Bu bölümde, BDK'nın tanımı, yetkilendirilmesi, yapısı, yetkileri, faaliyet konuları ve yasak faaliyetleri incelenmiş; Tasarı düzenlemesine göre denetçinin organ niteliği, yine bu bölümde ele alınmıştır. Yine, bağımsız denetim ile ilgili düzenlemelere göre, bağımsız denetime tabi olan ortaklıklar bu bölümde belirtilmiştir.

Dördüncü bölümde, BDK'nın ve denetlenen ortaklığın bağımsız denetim sözleşmesi ile yüklendikleri borçlar açıklanmıştır. Buna göre; BDK'nın denetimi, denetim standartlarına uygun olarak yürütme borcu ile borca aykırılıktan doğan sorumluluğu, bağımsız denetim raporunu teslim etme, çalışma kâğıtlarını saklama ve sır saklama yükümlülükleri incelenmiştir. Bağımsız denetçiler; mesleki yeterliliklerinin olmaması veya denetim çalışmalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermemeleri ya da bağımsızlıklarının ortadan kalkması nedeniyle bağımsız denetim standartlarına aykırı davrandıklarından, bu konular da ayrıca açıklanmıştır. Bundan başka, bağımsız denetim raporundaki denetçi görüşünün, TTK Tasarısı m. 403 uyarınca denetlenen ortaklık yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna gidilmesinde önemli bir etkiye sahip olması dolayısıyla, görüş bildirme standardı da dikkate alınmıştır. Nihayet, dördüncü bölümde, denetlenen ortaklığın ücret ödeme, denetçilere gerekli bilgi ve belgeleri sağlama ve kendisine ibraz edilen bağımsız denetim raporunu teslim alma borçları incelenmiştir.

Son bölümde ise, genel hükümler uyarınca sona erme nedenleri kısaca belirtilmiş; TTK Tasarısı, Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ ve BBDY uyarınca bağımsız denetim sözleşmesini sona erdiren nedenler üzerinde durulmuştur. Yine, sona ermenin sonuçları, bu bölümde incelenen diğer bir konudur.

BİRİNCİ BÖLÜM
BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER,
BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN TANIMI,
ÖZELLİKLERİ, BENZER SÖZLEŞMELERLE
KARŞILAŞTIRILMASI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

§ 1- BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

I- Tanımı ve Özellikleri

Tasarı'da bağımsız denetimin tanımı yapılmamıştır. Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ'e göre ise, bağımsız denetim, "İşletmelerin kamuya açıklanacak ve Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence¹ 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(dır)." [Başlangıç Hükümleri m. 4 (1)/b].

BBDY uyarınca, bağımsız denetim, "... bankaların hesap ve kayıt düzeni ile finansal tablolarının doğruluğunun, güvenilirliğinin, bankacılık düzenlemelerine uygunluk derecesinin araştırılması ve sonuçlarının ilgili taraflara bildirilmesi amacıyla kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi sonucunda görüş oluşturulması ve rapora bağlanması aşamalarından oluşan süreçtir." [m. 5 (1)].

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik² (ÇUEHY) m. 48/II uyarınca ise, denetim; kurum ve kuruluşların finansal bilgilerinin mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek

¹ Makul güvence, "bir bütün olarak finansal tabloların nitelik ve nicelik bakımından önemli bir yanlışlık içermediğine dair bir sonuca varmada yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanmasıdır" [Tebliğ 1. Kısım m. 6 (1), c. 2].

² RG, 03.01.1990, S. 20391.

mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik bir çalışmadır.

Öğretideki bir tanıma göre, bağımsız denetim; işletmedeki değer hareketlerinin tabi olduğu formlara uygun şekilde yapılıp yapılmadığının, kâr ve zararın doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığının, muhasebe ve genel organizasyonun iç denetime ve yönetimin ihtiyaç duyduğu bilgi akışına elverişli olup olmadığının ve işletmenin mevcut finansal durumu ile ileriye dönük ekonomik ve hukuki yükümlülüklerinin finansal tablolara eksiksiz biçimde yansıtılıp yansıtılmadığının kontrolü ve bunun sağlanmasıdır³. Diğer bir tanıma göre ise bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla, kendi adına çalışan veya bir denetim ortaklığının ortağı olan kişiler tarafından yapılan denetim çalışmasıdır⁴. Nihayet başka bir tanıma göre, “Bağımsız denetim, işletmelerin muhasebeye yansımış ekonomik olaylarının önceden genel kabul görmüş denetim ölçütleriyle karşılaştırılması, uygunluk derecelerinin saptanması, denetim sonuçlarının özetlenmesidir”⁵.

Bu tanımlardan hareketle, bağımsız denetimin özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür:

İlk olarak *bağımsız denetim bir süreçtir*. Bu yönüyle denetim, belli bir alana ve döneme yönelik olarak yapılan çalışmaların bütünüdür. Denetlenecek alan ve dönem, BDK ile müşteri ortaklığın anlaşmasıyla önceden belirlenir [Tasarı m. 398 (1); Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/a; BBDY m. 21 (3)/a]. Yapılan anlaşma uyarınca, ortaklığın tamamı veya belirli bir birimi denetimin konusunu oluşturabilir. Ayrıca, denetim çalışmalarının bir başlangıcı ve sonu olmalıdır. Buna göre, denetimde bir yıllık veya üç aylık bir dönem esas alınabileceği gibi, ortaklığın tüm faaliyet dönemleri de esas alınabilir. Denetim, belirlenen alan ve dönemde

³ KİRMİKİL, Yusuf: “Türkiye’de Devletin Değişik Amaçlı İşletme Denetimlerini ve İşletme İçi Denetimleri Tamamlayıcı Yönleriyle Bağımsız İşletme Dışı Denetim”, İşletmelerdeki Bağımsız Dış Denetim Semineri, Ankara 10-11 Mayıs 1985, s. 156.

⁴ KEPEKÇİ: s. 8.

⁵ ÖZEL, Salih: “Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetim Sisteminin Genel Değerlendirilmesi”, MPD 15 Mart 1996, s. 43.

gerçekleşmiş işlemler dikkate alınarak, denetimin planlaması, risklerin değerlendirilmesi, uygulanacak bağımsız denetim tekniklerinin belirlenmesi, kanıt ve bilgilerin toplanması, bunların değerlendirilmesi (Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ m. 9.-14. Kısım; BBDY m. 28-40), elde edilen bulgulara göre bir denetim sonucuna ulaşılması ve raporlanması (Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ m. 29 ve 30. Kısım; BBDY m. 47-53) gibi aşamalardan oluşan bir süreçtir⁶.

Ayrıca, *denetim çalışması, uzman ve bağımsız kişilerce yürütülür* (Tasarı m. 400, Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 2. Kısım m. 7-8, 12-12; BBDY m. 11). Denetçi, denetimde muhasebe verilerinden yararlanır ve bilgilerin doğruluğunu, finansal raporlama standartlarına göre değerlendirir. Bu nedenle, denetçi öncelikle muhasebe konusunda uzman olmalıdır. Bunun yanında, denetim kanıtlarını toplama ve değerlendirme konularında da uzmanlığı aranır⁷. “Bağımsızlık” ise, denetçinin sahip olması gereken en önemli ve vazgeçilmez özelliğidir. Bağımsızlık, denetçinin tarafsız davranmasını ve böylece hazırlanan rapora güven duyulmasını sağlar⁸.

Tasarı m. 400 (1) uyarınca, denetlemeyi ancak ortakları serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) veya yeminli mali müşavir (YMM) olan BDK’lar yapabilirler. Tasarı’nın bu hükmünün gerekçesinde “Tasarı, denetçilik mesleğine önem verdiği ve denetlemede bu mesleğe mensup olmayı bir ana ilke olarak kabul ettiği için bağımsız denetim kuruluşlarının da *üyelerinin*⁹ yeminli mali müşavir ve/veya serbest muhasebeci mali müşavir olmaları şartını getirmiştir” denilerek, ancak uzman kişilerce denetlemenin yapılabileceği kabul edilmiştir. Tasarı m. 400 (1)’de, tam bağımsızlığı sağlamak için, kimlerin denetçi olamayacağı bentler halinde

⁶ GÜRBÜZ, Hasan: Muhasebe Denetimi, B. 4, Eskişehir 1995, s. 5-6; BOZKURT, Nejat: Muhasebe Denetimi, B. 4, İstanbul 2006, s. 23; GÜREDİN: s. 11; KAVAL, Hasan: Muhasebe Denetimi, Ankara 2003, s. 19; AKGÜL, Başak Ataman: Türk Denetim Kurumları, İstanbul 2000, s. 2; ERDOĞAN, Murat: “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, Doğu Üniversitesi Dergisi 2002, s. 56. Ayrıca bu konudaki düzenlemeler için bkz. Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik (SBDİY) m. 13 vd. (RG, 08.09.2003, S. 25223).

⁷ Denetim kanıtlarını toplama ve değerlendirme konusunda aranan uzmanlık, denetçiyi muhasebeciden ayıran bir özelliktir. Bkz. KEPEKÇİ: s. 10.

⁸ Bağımsız denetçilerin sahip olmaları gerekli niteliklere ilişkin açıklamalar için bkz. § 6, I, A.

⁹ Tasarı’nın ilk hâlinde, 400 (1) madde ve gerekçesinde, SMMM ve YMM’ler için “...bağımsız denetim kuruluşunun **üyeleri**...” ifadesi kullanılmıştır. Ancak, Alt Komisyon, “üyeleri” ifadesini “ortakları” olarak değiştirmiştir. Dolayısıyla, gerekçede yer alan “üyelerinin” ifadesi de “ortaklarının” olarak anlaşılmalıdır.

düzenlenmiştir. Denetimin konu ve kapsamının düzenlendiği Tasarı m. 398 (1)'in gerekçesinde ise, denetçiliğin bir meslek olduğu; mesleğin ise, profesyonelliği gerektirdiği ifade edilmiş ve profesyonelliğin kapsamı belirtilmiştir. Buna göre profesyonellik, “güncel yenilikleri izleyen ve sindirilmiş bulunan uzmanlık bilgisini, bilimsel yöntemi, tarafsızlığı, ciddiyeti ve meslek ahlâkı anlamında “etik”i ve uluslararası denetim standartlarını içerir”. Denetçilerin mesleki eğitimleri konusunda, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne (TÜRMOB'a) düşen görevler de ifade edilmiştir [Tasarı m. 398 (1) gerekçesi].

SPK ve BDDK da benzer düzenlemeler getirmiştir. Gerek SPK, gerekse BDDK düzenlemelerine göre, bağımsız denetim; ancak belli koşulları taşıyan (Tebliğ 2. Kısım m. 4; BBDY m. 15), mesleki yeterliliğe sahip [Tebliğ 2. Kısım m. 7 ve 8; BBDY m. 11 (1)] ve denetlenen ortaklıktan bağımsız olan [Tebliğ 2. Kısım m. 12 ve 13; BBDY m. 11 (1), 12] uzman kişiler tarafında yapılır. Bağımsız denetim faaliyetini yürütecek BDK'ların ortakları, sadece SMMM veya YMM unvanına sahip muhasebe mesleği mensupları olabilir [2. Kısım m. 4 (1)/a; BBDY m. 15 (1)/a]¹⁰.

Bundan başka, *denetim, ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkindir* [bkz. Tasarı m. 397 (1); Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ Başlangıç Hükümleri m. 2 (1); BBDY m. 26 (16)]. Ortaklıklar, ekonomik faaliyetleri ile ilgili olarak finansal tablolar¹¹, raporlar hazırlarlar ve menfaat gruplarına sunarlar. Hazırlanan tablo ve raporlar, ortaklığın mevcut durumuyla ilgili bir iddia niteliğindedir. Denetim, ortaklığın bu iddiasının doğruluğunu araştırmak üzere yapılan bir çalışmadır¹². Bu nedenle, bağımsız denetim bir hesap denetimidir¹³. Ancak, ortaklık hesapları, ortaklık yönetimine ait işlemlerin bir anlamda sonucunu yansıttığından, yönetimin başarısını belirlemede de etkili olur.

¹⁰ Ayrıca bu konudaki düzenlemeler için bkz. Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik (SBDY) m. 5/I/c ve 8/I (RG, 08.09.2003, S.25223) ile Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik (EPBDY) m. 6/I (RG, 03.10.2003, S.25248).

¹¹ Tasarı m. 68 (3) uyarınca, bilanço ve gelir tablosu, yılsonu finansal tablolarını oluşturur. Tasarı m. 398 gerekçesi uyarınca, denetime ilişkin Tasarı hükümlerinde “finansal tablolar” denilme nedeni, denetlemenin sadece yılsonu finansal tablolarına özgülenmemesi; ulusal ve uluslararası standartların gerekli gördüğü ara dönem tablolarının da denetim kapsamında olmasıdır.

¹² GÜREDİN: s. 11-12; GÜRBÜZ: s. 6; KAVAL: s. 19; AKGÜL: s. 1; ERDOĞAN, M.: s. 56.

¹³ Tasarı gerekçesinde, bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetim “...muhasebenin sürekli denetimi...” olarak ifade edilmiştir (s. 131).

Diğer bir deyişle, bağımsız denetim sonucunda ortaklık yönetimi de dolaylı olarak denetlenir.

Denetim, UDS'ye uygun olarak yürütülmelidir. Tasarı ve BBDY'de, bağımsız denetimin UDS'ye uygun olarak yürütülmesi hükme bağlanmıştır [Tasarı m. 397 (1), c. 1; BBDY m. 5 (4)]. Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ ise, UDS dikkate alınarak hazırlanmıştır [Tebliğ Ek. 1]¹⁴.

Yine, finansal tabloların denetiminde, genel kabul görmüş muhasebe standartları ölçüt olarak kullanılır. TTK Tasarısı uyarınca, finansal tabloların ve yıllık raporların yasaya, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayımlanan TMS'ye ve ana sözleşmeye uygunluğunun denetimi yapılır [m. 398 (1)]¹⁵. Buna göre, Tasarı uyarınca ölçüt, yasa, TMS ve ana sözleşmenin hesaplara ilişkin hükümleridir. Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ hükümlerine göre ise, bağımsız denetçiler, ölçüt olarak finansal raporlama/muhasebe standartlarını kullanmalıdırlar. Finansal raporlama/muhasebe standartları ise, SPK tarafından belirlenerek yayımlanan finansal ilke ve kurallarıdır [Başlangıç Hükümleri m. 4 (1)/b, d]. BBDY uyarınca ise, bağımsız denetçiler, bankaların finansal tablolarının, TMS ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve BDDK tarafından muhasebe ve finansal raporlama esaslarına ilişkin olarak yayımlanan yönetmelik, tebliğ ve genelgelerine uygunluğunu inceler [m. 21 (2)/a, 47 (1)/ç]¹⁶.

¹⁴ Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ Ek. 1'de, Tebliğ kısımları ve karşılık gelen UDS'ye ilişkin tablo yer almaktadır.

¹⁵ Tasarı m. 398 (1)'in gerekçesine göre, "... "Kanun" sözcüğü ile 514 ve devamı maddeler hükümleri ve hesaplara ilişkin diğer hükümlere göre Türkiye Muhasebe Standartları, dolayısıyla IFRS kuralları ile, "esas sözleşme" ibaresi ve şirketin esas sözleşmesinin aynı nitelikteki hükümleri kastedilmiştir". TMSK, Avrupa Birliği'ne (AB'ye) uyum amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (International Financial Reporting Standards=IFRS) benimseme kararı almıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation=IASCF) ile yapılan anlaşma sonucunda, IFRS Türkçe'ye çevrilmiş ve 01.01.2006 tarihi itibarıyla uygulamaya konulmuştur [Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Sıra No. 1 m. 1, 5, 7 (RG, 16.01.2005, S. 25702)].

¹⁶ Farklı muhasebe uygulamalarının kaldırılması gerekliliği ile ilgili açıklamalar için bkz. KAYI, Ekrem: "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Çerçevesinde Meslek Mensuplarının (SMMM ve YMM'lerin) Hazırlanma Süreçleri ve Sorumlulukları", İzmir YMMO, Aylık Bülten Temmuz-Ağustos 2007, S. 79, s. 21-23. Ayrıca, TMSK'nın kuruluşu öncesinde muhasebe standartları ile ilgili gelişimler ile TMSK'nın faaliyetleri ile ilgili bkz. ÜSTÜNEL, Bülent: "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları", VI. Muhasebe Denetimi

Denetim çalışmasında, tarafsızca kanıt¹⁷ toplanır ve kanıtlar değerlendirilir. Denetçi, görüşünü oluşturabilmek için, denetim çalışmaları sırasında, belirlenmiş denetim tekniklerini uygulayarak, güvenilir denetim kanıtları toplar ve bunları değerlendirerek, müşterinin finansal tabloları ile ilgili bir sonuca ulaşır. Kanıt toplamada amaç; denetlenen ortaklığın varlıklarının ortaklık yararına kullanılıp kullanılmadığını; varlıkların adet ve değer olarak kayıtlarda gösterilip gösterilmediğini; varlıkların mevzuat hükümlerine uygun olarak değerlendirilip değerlendirilmediğini; varlıklara giren ve çıkan değerlerin, kayıtlarda tam ve doğru olarak yer alıp almadığını; işletmenin alacak ve borçlarındaki artış ve azalışların, tam ve doğru olarak gösterilip gösterilmediğini; işletmelerin ekonomik faaliyetlerinin sonucu varlık artış ve azalışlarının, kayıtlar ile finansal tablolarda tam ve doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığını; finansal tabloların, ilgili mevzuat ve finansal raporlama ilkelerine uygun düzenlenip düzenlenmediğini; finansal tabloların dayalı olduğu vergi beyannameleri ile diğer beyanname ve belgelerinin, ilgili mevzuata uygun olup olmadığını araştırılmasıdır (ÇUEHY m. 50; Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 14. ve 15; Kısım, BBDY m. 31).

Ayrıca, *denetim ileriye dönüktür.* Denetim, esasen geçmiş olay, bilgi ve belgeler üzerinde yapılır ve bir sonuca ulaşmaya çalışılır. Ancak, denetimin esas amacı, geçmişe ait zararları gidermek değil, gelecekte ortaya çıkabilecek zararları önlemeye yönelik önlemleri almaktır. Geleceğe yönelik bir güvence sağlaması özelliği nedeniyle, bağımsız denetim, öğretilde “gelecek sigortası” olarak ifade edilmiştir¹⁸.

Nihayet, *denetim sonuçları ilgililere duyurulur.* Denetim çalışmaları sonucunda, denetçi elde ettiği kanıtları dikkate alarak, ortaklığın finansal tablo ve raporlarının doğruluğunu yansıtmadığına ilişkin görüşünü bir raporla açıklar. Rapor, denetim sonuçlarını ilgilendirir ve denetim sürecinin son aşamasını oluşturur. Denetim

Sempozyumu, 16-19 Nisan 2003, s. 1 vd., www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/Sempozyum.asp?id=1125 [01.03.2008].

¹⁷ Bağımsız denetimde kanıt; finansal tablolar ve diğer bilgilere temel teşkil eden muhasebe kayıtlarındaki bilgileri de içeren, bağımsız denetçinin görüşünü dayandırdığı sonuçlara ulaşmak için kullandığı bütün bilgilerdir. Kanıt, bağımsız denetim teknikleri kullanılarak elde edilir [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 14. Kısım m. 3 (1); BBDY m. 31 (1)].

¹⁸ ERDOĞAN, M.: s. 56.

sonuçları ilgililere duyurulur¹⁹. Tasarı m. 524 (1) uyarınca, ortaklığın yönetim kurulu bilânço tarihinden itibaren altı ay içinde, ilân etmekle yükümlü olduğu diğer bilgiler ile birlikte denetçi raporu ve buna ilişkin genel kurul kararını da, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi (TTSG) ile Türkiye genelinde yayın yapan ve günlük tirajı en az ellibin olan bir gazetede ilân ettirmeli ve internet sitesine koymalıdır²⁰.

Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 2. Kısım m. 24 uyarınca, denetim raporlarını ilân etme yükümlüsü, denetlenen ortaklığın yönetim kuruludur. Yönetim kurulu, denetim raporunun kendisine tesliminden itibaren en geç ilk iş günü mesai bitimine kadar, yayımlanmak üzere ilgili borsaya ve SPK'ya raporun bir örneğini göndermelidir [m. 24 (1)]. SPK'nın belirlediği usul ve esaslar çerçevesinde denetim raporu ilân edilir [m. 24 (3)].

BBDY'ye göre ise, BDK, düzenlenen bağımsız denetim raporunun bir örneğini, yönetim kuruluna iletmek üzere banka denetim komitesine verir [m. 60 (1)]. Yönetim kuruluna sunulan bağımsız denetim raporu, banka denetim komitesi tarafından BDDK ve TC Merkez Bankasına gönderilir [m. 60 (3)]²¹. Genel kurul toplantısından sonra, bankalar, en geç ilgili hesap dönemi sonunu izleyen yılın Mayıs ayı sonuna kadar matbu olarak ve ayrıca kendi internet sayfalarında finansal tablo kullanıcıları tarafından kolaylıkla ulaşılabilecek şekilde elektronik ortamda yayımlamakla yükümlüdürler [Bankalarca Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanmasına ve Yayınlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik²² (FRYHY) m. 10 (1)].

¹⁹ İlgililer, denetimin türüne göre ortaklık, mevcut ve müstakbel pay sahipleri, ortaklık alacaklıları, kredi veren/verecek kuruluşlar ve Devlet olabilir.

²⁰ Hüküm gerekçesine göre, bu hüküm tüm anonim ortaklıklar için geçerlidir. Bu bakımdan Sermaye Piyasası Kanunu'nun (SerPK'nın) 22/e bendinden farklı bir kapsama sahip, ana hüküm niteliğindedir. Hüküm, ilân yükümlüsünü göstermekte ve denetçi notunun da yayımlanmasını öngörmektedir. SerPK m. 22/e, SPK'ya bağımsız denetim raporlarının ilanını da kapsayan usul ve esasları bir tebliğ ile düzenleme görev ve yetkisini vermektedir.

²¹ Yönetmelik m.60 (3) uyarınca, denetim raporu, "a) Hesap dönemi sonuna ilişkin bağımsız denetim raporları Nisan ayı sonuna kadar konsolide bağımsız denetim raporları ile birlikte, b) Ara dönemler itibarıyla düzenlenen bağımsız denetim raporlarından konsolide olmayanlar ilgili dönem sonunu izleyen kırkbeş gün içinde, konsolide olanlar ise yetmişbeş gün içinde," BDDK ve TC Merkez Bankasına gönderilmelidir.

²² RG, 01.11.2006, S. 26333. FRYHY, bankaların yıllık faaliyet raporlarının hazırlanması ve yayımlanmasına ilişkindir. Yıllık faaliyet raporunun içeriğini düzenleyen FRYHY m. 6 (1)/c/3 uyarınca, bağımsız denetim raporu, yıllık faaliyet raporu içerisinde yer alması gerekli bilgilerden

II- Amacı ve Yararları

A- Amacı

Bağımsız denetimin iki amacı vardır. Bunlardan ilki, kabul edilme nedenlerinin sağlanması; ikincisi ise, işlevsel amacıdır. Bağımsız denetim; TTK'nın anonim ortaklığın denetimine ilişkin hükümlerinin yetersiz kalması, kamunun aydınlatılması, piyasaların güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasının sağlanması, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunması (bkz. Tasarı gerekçe, s. 131; SerPK m. 1) ve güvenlerinin pekiştirilmesi²³ gibi nedenlerle kabul edilmiştir. Bağımsız denetimin kabul edilme nedenleri, aynı zamanda bağımsız denetimin amacını da oluşturur. Diğer bir deyişle, bağımsız denetimle, denetime tabi ortaklıklara ait bilgi ve belgelerin doğruyu yansıtıp yansıtmadığının belirlenmesi ve sonuçlarının açıklanması suretiyle kamunun aydınlatılması; böylece, bu bilgilerden yararlanacak kişilerin hak ve yararlarının korunması ve nihayet, güven duyulan, açık ve kararlı piyasaların oluşturulması amaçlanmıştır.

Bağımsız denetimin işlevsel amacı ise, bağımsız denetimin tanımından çıkarılabilir²⁴. Buna göre, finansal tabloların finansal raporlama/muhasebe standartları doğrultusunda bağımsız denetime tabi ortaklıkların finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır. Bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların uygunluğu ve doğruluğunu tespit etmektir. Bu bakımdan, denetçinin görüşü finansal tabloların güvenilirliğini artırır (Tasarı gerekçe, s. 131; Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 1. Kısım m. 3).

biridir. Bağımsız denetçinin vermiş olduğu uygunluk veya uyuşmazlık görüşü de, yıllık faaliyet raporu ile birlikte yayımlanmalıdır [m. 10 (1)].

²³ ARKAN: Denetim, s. 48.

²⁴ YAVAŞOĞLU, Mustafa: Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim-Yorum, Uygulama ve Açıklamalar, B. 1, Ankara 2001, s. 22.

B- Yararları

Bağımsız denetimin kabul edilme nedenleri, aynı zamanda bağımsız denetimin yararlarını da oluşturur. Bağımsız denetimin yararları şu şekilde sıralanabilir:

İlk olarak, bağımsız denetim, önemli bir ekonomik yapıya sahip halka açık anonim ortaklıkların gereği gibi denetlenmesi suretiyle, ülke ekonomisinin sağlıklı bir şekilde işlemesine yardım eder. Böylece, halka açık anonim ortaklıkların güvenilir ortaklıklar olduğu gösterilerek, kamuoyunda güvenin yerleşmesine yardımcı olunur²⁵. Ancak, bağımsız denetimden beklenen yararın elde edilebilmesi, denetimin etkin bir şekilde yapılmasına bağlıdır. Zira, etkin bir denetimin olmaması, kayıt-dışı işlemlerin, yolsuzlukların ve halk deyişiyle “hortumculuğun” artmasına neden olmaktadır. Bunun sonucunda, ülke ekonomisinde krizler yaşanmakta ve halk denetim sonuçlarına güven duymamaktadır²⁶.

İkinci olarak, bağımsız denetim raporları, sermaye piyasasına açıklık ve güven getireceğinden, yatırımlarını bu piyasada değerlendirmeleri konusunda tasarruf sahiplerine yön verir. Ayrıca, halka açık anonim ortaklığa ait defter, kayıt ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının doğru şekilde tesbiti, mevcut ve müstakbel pay sahiplerinin yatırımlarını nasıl değerlendireceklerine karar vermeleri açısından önem taşır. Bundan başka, kendilerine kredi için başvuruda bulunan kuruluşlar, kararlarını verirken bağımsız denetim raporlarından yararlanırlar.

²⁵ BATTAL, Ahmet: “Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Özel Finans Kurumlarının Denetimi İle İlgisi”, DÜHFD 1992, S. 5, s. 231.

²⁶ Bu konudaki açıklamalar için bkz. AYSAN, Mustafa A.: “Ekonomik Kalkınmada Muhasebe Denetiminin Rolü”, I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 20-24 Nisan 2005, s. 27 vd., www.istanbulsmmmodasi.org.tr/Sempozyum.asp?id=1125 [01.03.2008]. Türkiye’de, 1980’li yıllarda yaşanan banker krizi ve 1994 yılında yaşanan ekonomik kriz ile bankalarda ortaya çıkan skandallar, binlerce yatırımcının zarar görmesine neden olmuştur. Bu durum, zaten geleneksel olarak altın, döviz ve gayrimenkule yatırım yaparak yatırımlarını enflasyona karşı koruma alışkanlığında olan yatırımcılarımızın, piyasaya olan güvenlerini önemli ölçüde sarsmıştır. Bu itibarla, sermaye piyasalarında yaşanacak bir başka güvensizlik ortamı, yatırımcının piyasadandan uzaklaşmasına neden olacaktır. Koruyuculuk, caydırıcılık ve aydınlatıcılık temel işlevine sahip kamuyu aydınlatma ilkesinin tam olarak uygulanabilmesini sağlamak, yatırımcılar tarafından kullanılacak bilgileri güvenilir kılmak açısından zorunludur. Yatırımcının yararlanacağı bilgiler ile ilgili olarak doğru şekilde bilgilendirilmesi, onun aynı zamanda dolaylı olarak korunması anlamına gelir (KÜÇÜKSÖZEN, Cemal: Sermaye Piyasasında Yatırımcının Korunması: Türk Sermaye Piyasasının Bu Açıdan İncelenmesi, Ankara 1999, s. 15, 125, 185-186).

Bağımsız denetimin bir diğer yararı da, düzenleyici otoriteler açısından ortaya çıkar. Bilindiği gibi düzenleyici otoritelere, yetki yasaları ile, ilgili oldukları piyasalarda faaliyet gösteren ortaklıkları denetleme ve gözetme görev ve yetkisi verilmiştir [bkz. SerPK m. 22, BanK m. 93 vd.; Elektrik Piyasası Kanunu²⁷ m. 4, 5, 5/A]. Ancak; düzenleyici otoritelerde bu görevleri yerine getirecek yeterli personelin olmaması, denetlenecek ortaklık sayısının fazlalığı dolayısıyla zaman sorununun yaşanması ve denetimin masraflı olması nedenleriyle, etkin bir denetim yapılamayabilmektedir. Bu nedenle, BDK'lar tarafından yapılan bağımsız denetim, ortaya çıkan bu sorunların bertaraf edilmesinde önemli bir rol oynamaktadır²⁸.

Bağımsız denetim, denetlenen ortaklıklar açısından da birçok yararlar sağlamaktadır. Öncelikle, pay sahipleri; ortaklığa ait bilgi ve belgelerin finansal tablolara doğru yansıtılıp yansıtılmadığını, işletme faaliyetlerinin düzenlemelere uygunluğunu, iç kontrol sisteminin işlerliğini bağımsız denetim raporları aracılığı ile öğrenirler. Bunun dışında, finansal tabloların denetimi, “tahmin, analiz, denetim ve rapor hazırlama” gibi konularla ilgili olarak, gelecekle ilgili kararlarında müşteri yönetimine rehberlik eder²⁹.

Ayrıca, bağımsız denetim çalışması ve bunun sonucunda hazırlanan bağımsız denetim raporu, dolaylı olarak ortaklık yönetiminin başarısı ile ilgili bilgi verebilir. Örneğin, bir bağımsız denetim çalışması sırasında, bizzat yönetimden sorumlu kişilerin, karıştıkları yolsuzlukları örtbas etmek amacıyla finansal tablolarda hileli işlemler yaptıklarının belirlenmesinde durum böyledir³⁰. Ancak, Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 1. Kısım m. 3 (2) ile, “Bağımsız denetçi görüşü(nün) ... denetime tabi tutulan işletmenin gelecekteki durumu hakkında ve işletme yönetiminin işletmenin

²⁷ RG, 03.03.2001, S. 24335.

²⁸ KARAYALÇIN: Muhasebe, s.217; BATTAL, Ahmet: Güven Kurumu Nitelendirmesi Işığında Bankaların Hukuki Sorumluluğu, Ankara 2001, s. 79; BATTAL: Denetim, s. 233.

²⁹ GÜRBÜZ: s. 31; ÇELEN, Erol: “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, MÇD Nisan-Mayıs-Haziran 2001, S. 55, Başlık A, www.ismmmo.org.tr/htmldergi.asp?id=1123 [01.03.2008].; ÖZEL, Salih: “Aile Şirketi ve Denetim”, Bülten Mart-Nisan 2007, S. 171, s. 21, www.asmmmo.org.tr/?s=bulten [01.03.2008].

³⁰ TÜRK, Ahmet: Anonim Ortaklıkta Sermaye Kaybı ve Borca Batıklığın Hukuki Sonuçları (TTK m. 324), Ankara 1999, s. 49; ÇAMOĞLU, Ersin (POROY, Reha/TEKİNALP, Ünal): Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, B. 9, İstanbul 2003, No: 626; GÜRBÜZ: s. 30-31.

faaliyetlerini etkin ve verimli bir biçimde yönettiğine dair bilgi sağladığı şeklinde değerlendirileme(yeceği)” şeklinde bir düzenleme getirilmiştir. Bu düzenlemeye, Tebliğ’de yer alan diğer düzenlemeler de dikkate alındığında, katılmak mümkün değildir. Şöyle ki; bir ortaklığın finansal durumu ve faaliyet sonuçları ile ilgili bilgileri gerçeğe uygun bir şekilde hazırlama yükümlülüğü ve sorumluluğu, Tebliğ 6. Kısım m. 5’te de belirtildiği gibi, denetlenen ortaklığın yönetimine aittir. Yine Tebliğ’in aynı maddesi uyarınca, bu sorumluluğun ortaya çıkması için, yönetimden sorumlu kişilerin hileli işlemlere bizzat katılmaları da gerekmemektedir. Zira, hileli işlemleri önleme ve bu amaçla etkin bir iç kontrol sistemi kurma, denetlenen ortaklık yönetiminin sorumluluğundadır.

Etkin bir iç kontrol sistemi kurulup kurulmadığı, ortaya çıkan hileli işlemlere denetlenen ortaklık yönetiminin yaklaşımı ve yönetimden sorumlu kişilerin dürüstlüğü, bağımsız denetim raporundaki görüşü etkileyen etkenlerdir. Keza, yönetim kurulunun başarısız yönetimi sonucunda ortaklığın zarar etmesi ve bunun finansal bilgilere doğru olarak yansıtıldığı bağımsız denetim raporu ile teyit edilmesi de, ortaklığın etkin ve verimli bir şekilde yönetilmediği sonucunu verir³¹. Dolayısıyla, bağımsız denetim, denetlenen ortaklık yönetiminin başarılı olup olmadığını belirleme amacını taşımamakla birlikte; denetim sonucunda verilen görüş, dolaylı olarak yönetimin başarısı hakkında bilgi verebilir. Kaldı ki, anonim ortaklık yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunda, denetçinin denetim raporunda açıkladığı görüşü dikkate alan Tasarı’nın 403. maddesi de bu sonucu doğrulamaktadır³².

Yine, bağımsız denetim mesleğinin gelişmesi ve böylece ortaklıkların denetimlerine duyulan güvenin artması, ortaklıkların dış pazardaki rekabet gücünün artmasını da sağlar (Tasarı, gerekçe, s. 131).

Nihayet, bağımsız denetim, yöneticilerin vergi kaçırma yöneltik davranışlarına engel teşkil edeceğinden, vergi gelirlerinin artmasında da devlete yardımcı olur. Keza, vergi memurları da, bağımsız denetimden geçmiş ortaklıkların

³¹ TÜRK: s. 49; ÇAMOĞLU (POROY/TEKİNALP): Ortaklıklar, No: 626; GÜRBÜZ: s. 30-31.

³² Bu konuda ayrıca bkz. § 6, I, B.

finansal tablolarını incelemek için daha az zaman harcayacaklarından, diğer vergi yolsuzluklarını da inceleyebileceklerdir³³.

III- Türleri

Bağımsız denetim türleri, düzenlemeler ve öğreti tarafından, değişik kıstaslar dikkate alınarak, çeşitli ayırımlara tabi tutulmuştur.

A- Düzenlemelere Göre Bağımsız Denetim Türleri

Düzenlemeler uyarınca, bağımsız denetim yıllık, sınırlı ve özel amaçlı bağımsız denetim olmak üzere üçe ayrılmıştır:

1- Yıllık Bağımsız Denetim

Yıllık bağımsız denetim³⁴, hesap dönemi sona erdiğinde, denetlenen ortaklıklar tarafından hazırlanan finansal tabloların ve diğer finansal bilgilerin, bütün denetim teknikleri kullanılarak ve denetim standartlarına uygun olarak bağımsız denetime tabi tutulmasıdır³⁵. Yıllık bağımsız denetim kapsamında incelenen finansal tablolar, ortaklıkların yılsonu finansal tablolarıdır³⁶. Tasarı uyarınca, yıllık bağımsız denetimin kapsamına finansal tablolardan başka, anonim ortaklıkların yönetim kurulları tarafından hazırlanan yıllık faaliyet raporları da girer [m. 397 (1)].

³³ ÇELEN: Başlık C.

³⁴ Öğreti, yıllık bağımsız denetimi 'devamlı denetim' (AKGÜN, Ali İhsan: "İşletmelerde İç Denetim Uygulaması", VD 1999, S. 212, s. 113) ve "yılsonu denetimi" (KAVAL: s. 27) olarak da isimlendirmektedir.

³⁵ Bu konudaki düzenlemeler için ayrıca bkz. EPBDY m. 5/III/a; SBDİY m. 5/IV/a.

³⁶ Tasarı'nın 398. madde gerekçesine göre, denetlemeyi düzenleyen hükümlerde "finansal tablolar" ifadesinin kullanılma nedeni, denetimin yılsonu finansal tablolarına özgülememek; ara dönem tablolarını da bu denetim kapsamında değerlendirmektir. Bu nedenle, Tasarı uyarınca, denetime ilişkin hükümler yılsonu finansal tablolar ile ara dönem tabloları kapsar. Ancak, düzenlemeler ve öğreti uyarınca, ara dönem finansal tablolar, sınırlı bağımsız denetim türü içerisinde açıklanmaktadır [bkz. §1, III, A, 2]. Yılsonu finansal tablolar ile ara dönem tabloların denetimi arasındaki fark, kullanılan denetim tekniklerinin ayrı olmasından kaynaklanmaktadır. Tasarı, denetimin UDS'ye uygun olarak yerine getirilmesini öngördüğünden ve UDS uyarınca ara dönem tabloların denetimi, yılsonu finansal tablolardan ayrı düzenlemeye tabi tutulduğundan [bkz. International Standard on Review Engagements 2410], ara dönem tablolar sınırlı bağımsız denetim türü altında açıklanmıştır.

Yıllık bağımsız denetim her yıl yapılması zorunlu bir denetimdir [Tasarı m. 397 (1); Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ Başlangıç Hükümleri m. 4 (1)/b ve 5 (1); BBDY m. 5 (3)/a]³⁷. "Her yıl" ile ifade edilmek istenen, denetimin bir veya birkaç yılla sınırlı olmadığı, devamlılık arz etmesi gerektiğidir [Tasarı m. 397 (1) gerekçesi].

Yıllık bağımsız denetimin özelliği, denetçinin, denetim alanında bir sınırlama olmadan yeterli miktarda kanıtları toplayabilmesi ve öngörülen tüm denetim tekniklerini uygulayabilmesidir [BBDY m. 5 (3)/a]. Tasarı ve BBDY'ye göre, bağımsız denetçilerin denetimde kullanmak zorunda oldukları standartlar, UDS'dir [Tasarı m. 397 (1) ve m.398 (2); BBDY m. 5 (4)]. Tebliğ uyarınca ise, denetçilerin denetimde dikkate almaları gerekli denetim standartları, Tebliğ'de yer alan bağımsız denetim standartlarıdır [Başlangıç Hükümleri m. 4 (1)/ç]. Denetçinin, finansal tabloların doğruluğuna ilişkin yaptığı bu araştırma sonucunda ulaştığı görüş çok güvenilirdir. Denetçinin, görüşünü açıkladığı rapor, finansal tabloların güvenilirliği konusunda verdiği bir makul güvence niteliğindedir [Tebliğ 1. Kısım m. 6].

2- Sınırlı Bağımsız Denetim

Sınırlı bağımsız denetim³⁸, yıllık bağımsız denetim yaptıran ortaklık ve kuruluşlar tarafından düzenlenen ara finansal tabloların denetimidir³⁹. Sınırlı bağımsız denetim faaliyeti, denetlenen ortaklık hakkında bilgi sahibi olması dolayısıyla, aynı zamanda yıllık bağımsız denetim ile görevlendirilmiş BDK'lar tarafından yerine getirilir [Tebliğ 34. Kısım m. 1 (1), 3 (1); BBDY m. 54 (1)]. Ortaklıklar, ara finansal tablolarını sınırlı denetim ile ilgili düzenlemeler uyarınca denetletmek zorundadırlar [Tasarı m. 398 ve gerekçesi; Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ Başlangıç Hükümleri m. 5 (2); BBDY m. 54 (1)]⁴⁰.

³⁷ Zorunlu denetim ile ilgili açıklamalar için bkz. § 1, III, B, 2.

³⁸ Tebliğ Başlangıç Hükümleri m. 5'de sınırlı bağımsız denetim, "inceleme" olarak da isimlendirilmiştir. Sınırlı bağımsız denetim, öğretilerde "ara denetim" olarak da ifade edilmektedir (GÜRBÜZ: s. 16).

³⁹ Bu konuda ayrıca bkz. EPBDY m. 5/III/b.

⁴⁰ Zorunlu denetim ile ilgili açıklamalar için bkz. § 1, III, B, 2.

Sınırlı bağımsız denetimde, ara dönem finansal tablolar, tam kapsamlı denetime tabi tutulmazlar. Ara dönem finansal tablolar, ağırlıklı olarak bilgi toplama⁴¹ ve analitik inceleme⁴² teknikleri kullanılarak ve yıllık denetim programlarına uyumlu bir şekilde denetlenirler [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 34. Kısım m. 3 (2); BBDY m. 54 (2)].

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 değildirler. Sınırlı bağımsız denetimde amaç, yıllık bağımsız denetime tabi ortaklıkların ara finansal tablolarının yıllık bağımsız denetim programı ile uyumlu olup olmadığını incelemektir⁴³. Sınırlı bağımsız denetim sonunda bağımsız denetçiler tarafından hazırlanan raporda bağımsız denetim görüşü bildirilmez [Tebliğ 34. Kısım m. 11 (1)/e; BBDY m. 54 (1)].

3- Özel Amaçlı Bağımsız Denetim

Özel amaçlı bağımsız denetim, belirli bir konuda, belirli bir kurum veya kuruluşa bilgi vermek ve öneriler getirmek amacıyla, bir ortaklığın finansal tablolarının ve finansal bilgilerinin denetlenmesi ve sonucun rapora bağlanmasıdır.

⁴¹ Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 14. Kısım m. 10 (1) uyarınca, bağımsız denetçilerin, ortaklık içinde veya dışında, finansal olan veya olmayan bilgileri bilgi sahibi kişilerden elde etmesine, bilgi toplama denir. Bağımsız denetçiler, resmi yazışma şeklinde veya gayriresmi sözlü şekilde bilgi toplayabilirler. BBDY'ye göre ise, bilgi toplama, bağımsız denetçinin banka müfettişleri dahil olmak üzere, ilgililerden yazılı veya sözlü bilgi alma işlemidir. Bağımsız denetçi, bilgi toplamak amacıyla, bankanın ilgili merciler ile yapmış olduğu yazışmaları ve ilgili merciler tarafından hazırlanmış olan her tür raporu inceleyebilir [m. 33 (1)/ç].

⁴² Analitik inceleme, bağımsız denetçilerin ortaklık hakkında elde ettikleri bilgiler ile finansal tabloların birbirleri ile tutarlı olup olmadığının değerlendirilmesinde, finansal tablolarda yer alan bilgi ve açıklamaların karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin araştırılarak gözden geçirilmesidir [BBDY m. 32 (1)/g]. Analitik inceleme teknikleri, bağımsız denetimin planlanması, kanıt toplanması ve sonuç aşamalarında kullanılır. Analitik inceleme ile denetçiler daha kısa zamanda, daha doğru ve güvenilir bilgilere ulaşırlar. Analitik incelemenin en önemli yararı, finansal tablolardaki yanlışlıkları ortaya çıkarmada etkili olmasıdır. Belirtmek gerekir ki, son yıllarda artan oranda analitik inceleme tekniklerine başvurulsa da, bu istenilen düzeyde değildir (İBİŞ, Cemal: "Muhasebe Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürlerinin Yeri ve Önemi", VS 1997, S. 111, Yıl. 16, s. 124, 136-137).

⁴³ TANÖR, Reha: Türk Sermaye Piyasası, C. 2, Halka Arz, İstanbul 2000, s. 249; KAVAL: s. 28.

Bir yolsuzluğun araştırılması, vergiye yönelik incelemeler, mahkemeler tarafından yapılan özel nitelikli incelemeler veya kredi işlemlerinden önce yapılan incelemeler vb. gibi konularda özel amaçlı bağımsız denetim yaptırılabilir⁴⁴. Özel amaçlı bağımsız denetim yanında, düzenlemelerde ve öğretide, özel bağımsız denetim veya özel denetim olarak ifade edilen bir denetim türü daha bulunmaktadır [bkz. Tasarı m. 438 vd.; Tebliğ Başlangıç Hükümleri m. 6 (1)]. Özel bağımsız denetim, belirlenmiş bir konuda bağımsız denetim yapılması ve denetime tabi tutulan konuyla ilgili olarak bağımsız denetim raporu düzenlenmesidir⁴⁵. Öğretide, denetimin belli bir konuyla sınırlandırılmış olması nedeniyle, özel bağımsız denetime, özel amaçlı bağımsız denetim de denilebileceği ifade edilmiştir⁴⁶. Bu nedenle, çalışmamızda özel bağımsız denetim ve özel amaçlı bağımsız denetim aynı başlık altında incelenmiştir⁴⁷.

Açıklamaya geçmeden önce belirtmek gerekir ki, Tasarı'da işlem denetçileri tarafından yapılan denetim (bkz. m. 148, 170,187, 351, 458, 473, vb.), Tebliğ'de özel bağımsız denetim [Başlangıç Hükümleri m. 6 (1)], BBDY'de de özel amaçlı denetim [m. 59 (1)] olarak isimlendirilmiştir⁴⁸. Keza, Tasarı'nın 438 ilâ 444. maddelerinde özel denetim, Tebliğ 33. Kısımda ise özel amaçlı denetim düzenlenmiştir. Düzenlemeler arasındaki farklılıklar dolayısıyla, konunun her biri açısından ayrı ayrı açıklanmasının yararlı olacağı düşüncesindeyiz.

a- TTK Tasarısı Hükümlerine Göre

Tasarı'da finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporunun denetimi yanında, işlem denetimi⁴⁹ (işlem denetçileri tarafından yapılan denetim) ve özel denetim de düzenlenmiştir.

⁴⁴ GÜRBÜZ: s. 13; AKSOY, Tamer: Tüm Yönleriyle Denetim, C. 1, Ankara 2006, s. 67.

⁴⁵ GÜRBÜZ: s. 14.

⁴⁶ GÜRBÜZ: s. 14.

⁴⁷ Özel denetimle ilgili düzenlemeler için bkz. EPBDY m. 5/III/c; SBDY m. 5/IV/b.

⁴⁸ Özel denetimle ilgili olarak ayrıca bkz. § 1, III, B, 4.

⁴⁹ DOĞRUSÖZ, işlem denetçileri tarafından denetimi, "işlem bazlı denetim" olarak isimlendirmiştir (bkz. DOĞRUSÖZ, Bumin: "Ticaret Kanunu Tasarısı ile anonim şirketlere getirilmesi gereken işlem denetimi", Dünya Gazetesi, 27.04.2006). Ancak, bu denetim türü için "işlem denetimi" ifadesinin daha yerinde olduğu görüşündeyiz.

TTK'da düzenlenmemiş olan *işlem denetimi*, belirli işlemlere ilişkin olarak yapılan bir bağımsız denetim faaliyetidir. Tasarı'da; kuruluş (m. 351), sermaye artırımı ve azaltılması (m. 458, 473), birleşme (m. 148), bölünme (m. 170), tür değiştirme (m. 187), menkul kıymet ihracı (m. 505) gibi işlemlerin, işlem denetimine tabi olacağı öngörülmüştür. Diğer bir deyişle, anonim ortaklıkların Tasarı'da belirtilen işlemlerde işlem denetimi yaptırımları zorunludur⁵⁰. İşlem denetimi, işlem denetçileri tarafından yerine getirilir. İşlem denetçileri, yasa da belirtilmiş olan ve ortaklık ile ilgili belirli bir işlem veya kararı denetleyen denetçilerdir (Tasarı m. 554, Genel Gerekeçe No. 130). Tasarı m. 400'de belirtilen denetçiler ile aynı niteliğe sahiptirler (m. 400 gerekçesi). Bu nedenle, BDK veya küçük anonim ortaklıklarda en az iki YMM veya SMMM işlem denetçisi olabilir (Tasarı m. 351 gerekçesi). Tasarı'nın bu düzenlemesi uyarınca, işlem denetçisi ile 397 vd. maddelerinde düzenlenmiş bulunan (bağımsız) denetçi, nitelik bakımından aynı ve fakat görev alanı bakımından farklıdır. İşlem denetçileri, bağımsız denetçiler gibi, denetim faaliyetlerini UDS'ye uygun olarak yürütürler ve elde ettikleri sonuçları bir raporla açıklarlar.

TTK m. 348'de yer alan *özel denetim*, Tasarı'nın 438 ilâ 444. maddelerinde düzenlenmiştir. Tasarı uyarınca, her bir pay sahibi⁵¹, genel kurulun toplantı gündeminde yer almasa da, belirli bir konunun incelenmesi amacıyla özel denetçi atanmasını isteyebilir. Bunun için, pay sahibinin daha önce inceleme veya bilgi alma hakkını kullanması ve öngörülen diğer koşulları sağlaması gerekir (Tasarı m. 438 ve gerekçesi, m. 439). Tasarı'da özel denetçi atanması istemi, pay sahipliği sıfatından doğması ve her bir pay sahibi tarafından istenilebilmesi nedeniyle, "birel hak" olarak belirtilmiştir [m. 438 (1) gerekçesi]. Öğretide ise, bu tür haklar, daha doğru bir şekilde "bireysel hak" olarak ifade edilmektedir⁵². Pay sahiplerinin özel

⁵⁰ Örneğin, kuruluş işlemlerinin denetimine ilişkin olarak hazırlanmış olan denetim raporu, Tasarı m. 336 anlamında bir kuruluş belgesidir [Tasarı m. 351 gerekçesi]. Zorunlu denetim ile ilgili açıklamalar için bkz. § 1, III, B, 2.

⁵¹ Tasarı'nın bu düzenlemesi, TTK m. 348'den farklıdır. TTK düzenlemesinde, özel denetçi atanması istemi azınlığa tanınmış bir hak iken, Tasarı ile bu hak her bir pay sahibine tanınmıştır. Ancak, özel denetçinin atanması için mahkemeye, azınlık veya paylarının itibarî değeri toplamı en az bir milyon TL olan pay sahipleri başvurabilir [Tasarı m. 439 (1)].

⁵² Pay sahiplerinin bireysel hakları ile ilgili açıklamalar için bkz. POROY (TEKİNALP/ÇAMOĞLU): Ortaklıklar, No: 750-751. Belirtmek gerekir ki, Türk Dil Kurumu tarafından hazırlanan sözlükte "birel" kelimesinin karşılığı bulunmamaktadır. "Bireysel" kelimesinin anlamı ise sözlükte şu

denetçi atanması hakkının kullanımı isteğe bağlıdır. Diğer bir deyişle, koşulları oluşsa da, pay sahibi özel denetçi atanmasını istemek zorunda değildir. Bu bakımdan, özel denetim, isteğe bağlı bir denetimdir⁵³.

Genel kurul pay sahibinin istemini onaylasın veya reddetsin, ilgililerin başvurusu üzerine, özel denetçi, ortaklık merkezinin bulunduğu yer ticaret mahkemesi tarafından atanır [m. 438 (2)]⁵⁴. Mahkeme, istemi yeterli gördüğü takdirde, özel denetim konusunu belirleyerek, inceleme yapmak üzere bir veya birden fazla bağımsız uzmanı görevlendirir [m. 440 (2)]. Tasarı'da özel denetim görevini yerine getirecek bağımsız uzmanın niteliği ile ilgili bir açıklama bulunmamaktadır. Tasarı'da sadece, denetçilerin sır saklama yükümünün düzenlendiği 404. maddenin birinci fıkrasının kıyasen özel denetçilere de uygulanacağı belirtilmiştir [m. 441 (4) gerekçesi]. Dolayısıyla, özel denetçiler, Tasarı'nın 397. vd maddelerinde düzenlenen denetçilerden farklıdır ve incelenecek konunun niteliğine göre SMMM veya YMM olmak zorunda da değildirler. Özel denetçi ile ilgili olarak, Tasarı sadece iki niteliğin varlığını aramıştır. Bunlar; bağımsızlık ve özel denetim istenen konunun uzmanı olmasıdır.

Özel denetçi, incelenmesi istenen konu üzerinde denetim görevini yerine getirir ve bir raporla sonucu açıklar. Özel denetçinin hazırladığı rapor bağlayıcı değildir. Rapor bir yönlendirme, başvuru kaynağıdır. Açılmış olan bir sorumluluk davasında da, bu niteliğini korur [Tasarı m. 443 gerekçesi].

b- Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ Hükümlerine Göre

Tebliğ uyarınca *özel bağımsız denetim*, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için SPK'ya başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye

şekilde açıklanmıştır: “Bireyle ilgili olan, bireye özgü olan, ferdî”, www.tdk.gov.tr/TR/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAAAF6AA849816B2EF05A79F75456518CA [01.03.2008].

⁵³ İsteğe bağlı denetim ile ilgili açıklamalar için bkz. § 1, III, B, 2.

⁵⁴ TTK m. 348 uyarınca, genel kurul özel denetçi atanması talebini kabul ettiğinde, özel denetçiyi atama yetkisine de sahiptir. Tasarı ile bu yetkinin kaldırılma nedeni, genel kurulun istediği kişiyi özel denetçi seçerek, istediği sonucu elde etmesini önlemektir [m. 438 (1) gerekçesi]. Diğer bir deyişle, bu değişikliğin nedeni, denetçi bağımsızlığı ile ilgilidir.

durumunda bulunan işletmelerce⁵⁵, bu amaçlarla herhangi bir tarih itibariyle düzenlenmiş finansal tabloların bağımsız denetimin gerektirdiği esaslara uygun olarak bağımsız denetime tabi tutulmasını ifade eder [Başlangıç Hükümleri m. 6 (1)]. SerPK'ye tabi ortaklıklar, özel bağımsız denetim yaptırılmasını gerektiren hâllerden biri ortaya çıktığı takdirde, Tebliğ'de düzenlenmiş bulunan denetim standartlarına uygun olarak bağımsız denetim yaptırmak zorundadırlar⁵⁶. Bu hâller için bağımsız denetime ihtiyaç duyulma nedeni, bilgilerin doğruluğu konusunda sağlıklı sonuçlara ulaşmaktır.

Özel bağımsız denetimde, son döneme ilişkin rakamların güvenilirliği yüksektir, ancak önceki dönemlerle ilgili bilgilerin doğruluğuna ilişkin güven azdır. Zira, geçmiş süre faktörü ve “bağımsız denetim süresi içinde yapılacak sayım ve envanter tekniği ile söz konusu finansal tabloda yer alan varlık kalemlerine ulaşamaması” gibi sorunlar bulunmaktadır. Bu nedenle, öğretide, denetçinin çalışma alanını sınırlamaması ve görüşünde şart oluşturmaması gerektiği ifade edilmektedir⁵⁷.

Özel amaçlı bağımsız denetim ise, belli bir kurum veya kuruluşa bilgi vermek üzere, ortaklığın finansal tablolarının unsurlarına⁵⁸, sözleşmelerin uygunluğunun belirlenmesine⁵⁹, özet yıllık finansal tablolara⁶⁰ veya SPK tarafından

⁵⁵ İşletme, “ihraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görenler dâhil, ortaklıklar ile sermaye piyasası kurumları ile Kurulun finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemeleri kapsamında konsolidasyona dâhil edilen işletmeler ile bağlı ortaklık, müşterek yönetime tabi teşebbüs ve iştirak niteliğindeki diğer işletmeleri” ifade eder [Tebliğ Başlangıç Hükümleri m. 4 (1)/g].

⁵⁶ Zorunlu denetim ile ilgili açıklamalar için bkz. § 1, III, B, 2.

⁵⁷ KAVAL: s. 29.

⁵⁸ Finansal tabloların unsurlarına ilişkin özel amaçlı denetimin konusunu, genel amaçlı tam set finansal tablolardan herhangi biri veya alacaklar, stoklar, çalışanlara ödenecek ikramiyeler, vergi karşılıkları gibi finansal tablo kalemleri oluşturabilir [Tebliğ 33. Kısım m. 5 (1)].

⁵⁹ Bir işletmenin tahvil ihracı veya kredi sözleşmeleri gibi, belirli sözleşme hükümlerine uyup uymadıklarını belirlemek amacıyla yapılan denetimdir. Bu sözleşmeler uyarınca işletmeler; faiz ödemeleri, önceden belirlenmiş finansal oranların tutturulması, temettü ödemelerinin sınırlandırılması ve gayrimenkul satış gelirlerinin kullanımı gibi hususlara ilişkin sözleşme hükümlerine uymak zorundadırlar [Tebliğ 33. Kısım m. 6 (1)].

⁶⁰ Özet yıllık finansal tablolar, işletmelerin, sadece işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının önemli noktaları ile ilgilenen kesime bilgi sunmak amacıyla hazırladıkları, yıllık finansal tabloları özetleyen finansal tablolardır. İşletmeler özet yıllık finansal tabloları hazırlamak zorunda değildirler. Özet yıllık finansal tablolar ile ilgili bir raporun hazırlanabilmesi için, yıllık finansal tablolar ile ilgili olarak bağımsız denetçi raporunun hazırlanmış olması gerekir [Tebliğ 33. Kısım m. 7 (1)]. Özet finansal tablolar, yıllık finansal tablolara göre daha az ayrıntı içerdiğinden, bağımsız

gerekli görülen diğer hususlara⁶¹ ilişkin denetim yapılması ve sonucun rapora bağlanmasıdır [Tebliğ 33. Kısım m. 2 (1)].

Belirli koşullara göre, özel amaçlı bağımsız denetim çalışmasının yapısı, zamanlaması ve kapsamı değişebilir. Bu nedenle, bağımsız denetçi ile denetlenecek ortaklık sözleşmeyi imzalamadan önce, işin kapsamı ve düzenlenecek raporun şekli ve içeriği ile ilgili anlaşmalıdırlar [Tebliğ 33. Kısım m. 4 (1)]. Bağımsız denetçi, özel amaçlı bağımsız denetimin planlamasını yapmadan önce, raporlama yapılacak bilgilerin hangi amaçlar için ve kimler tarafından kullanılacağını göz önüne almalıdır. Raporun başka amaçlarla kullanımının önüne geçmek için, denetim raporunda raporun düzenlenme amacı, dağıtımında ve kullanımındaki sınırları belirtilebilir [Tebliğ 33. Kısım m. 4 (2)]. Denetimin özel amaçlı olarak yapılması, denetim çalışmalarının, ilgili Tebliğler ile belirlenmiş usul ve standartlara uygun bir şekilde yapılması zorunluluğunu ortadan kaldırmaz.

Özel amaçlı bağımsız denetim, denetimin yapılmasını gerektiren nedene bağlı olarak zorunlu veya isteğe bağlı olabilir. Şöyle ki; eğer sermaye piyasası mevzuatları uyarınca SPK özel amaçlı denetim yaptırılmasını istemişse, ortaklıklar bu denetimi yaptırmak zorundadırlar. Buna karşılık, örneğin bir kredi kuruluşuna, sigorta ortaklığına veya diğer kişilere bilgi sağlamak üzere bağımsız denetim yaptırılmaktaysa, bu denetim isteğe bağlıdır⁶².

c- BBDY Hükümlerine Göre

BBDY m. 5 (2)/c'ye göre, özel amaçlı denetim, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından belirlenen ve özellik arz eden veya Bank uyarınca

denetçi bu tablolara ilişkin görüş bildirirken, “tüm önemli yönleriyle, gerçeği dürüst bir biçimde” ifadesine yer veremez [Tebliğ 33. Kısım m. 7 (1), (2)].

⁶¹ SPK, sermaye piyasası mevzuatı çerçevesinde gerekli gördüğü takdirde, işletmelerden, fon varlıklarının saklanması, iç kontrol sisteminin durumu ve yatırım performansı konusunda kamuya açıklanacak bilgiler gibi hususlar hakkında özel amaçlı bağımsız denetim yaptırmalarını isteyebilir. Denetim sonucu SPK'ya ve ilgililere raporlanır. Eğer, SPK gerekli görür ise, denetim sonucu kamuya açıklanır [Tebliğ 33. Kısım m. 8 (1)].

⁶² Zorunlu ve isteğe bağlı bağımsız denetim ile ilgili açıklamalar için bkz. § 1, III, B, 2.

yürürlüğe konulan yönetmeliklerde⁶³ öngörülen konularla sınırlı olarak yapılan bağımsız denetimdir. Görüldüğü üzere, BBDY uyarınca, özel amaçlı denetim zorunlu bir denetimdir⁶⁴. Özel amaçlı denetim, BBDY ile belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yapılmalıdır.

Özel amaçlı denetim, bankanın yıllık ve sınırlı bağımsız denetim faaliyetini yürüten BDK tarafından yapılır. Ancak, Kurum, denetim faaliyetinin başka bir BDK tarafından yürütülmesini isteme yetkisine sahiptir [m. 59 (2)].

B- Öğretiye Göre Bağımsız Denetim Türleri

Öğretide, özelliklerinden hareketle niteliği, yapılış nedeni ve amacı bakımından denetim türleri üç ana başlık altında toplanmıştır⁶⁵:

1- Niteliği Bakımından

Niteliği bakımından denetim; yıllık, sınırlı ve özel amaçlı bağımsız denetim olmak üzere üç türe ayrılır⁶⁶.

⁶³ Bkz. Bankaların Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi Hakkında Yönetmelik (RG, 01.11.2006, S. 26333) m. 9 (1), 13 (1), 17 (1) ve 21 (1); Bankaların İradi Tasfiyeleri Hakkında Yönetmelik (RG, 01.11.2006, S. 26333) m. 5 (1); Bankalarca Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanmasına ve Yayınlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (RG, 01.11.2006, S. 26333) m. 9.

⁶⁴ Zorunlu denetim için bkz. § 1, III, B, 2.

⁶⁵ Amerika Birleşik Devletleri Hukukunda bağımsız denetim öğretisi tarafından farklı türlere ayrılmıştır. ARENS/LOEBBECKE, bağımsız denetimi mali hesap rapor denetimleri, yasal denetimler ve isteğe bağlı denetimler olmak üzere üçe ayırmıştır (Auditing An Integrated Approach 8th Ed., Printice Hall 2000, s. 11-12). CARMICHAEL/WILLINGHAM/SCHALLER ise, bağımsız denetimi iki ana türe ayırmıştır: Mali hesap raporları denetimi ve diğer türdeki denetimler. Diğer türdeki denetimler başlığı altında isteğe bağlı denetimler, iç denetimler ve yasal denetimler yer almaktadır (Auditing Concepts and Methods, 6th Ed., Irwin McGraw Hill 1996, s. 4-5). O'REILLY/WINOGRAD/GERSON/JAENICKE de bağımsız denetimi mali hesap rapor denetimleri, isteğe bağlı denetimler ve performans denetimler olmak üzere üç türe ayırmıştır (Montgomery's Auditing, 12th Ed., John Wiley & Sons Inc. 1999, s. 17-19).

⁶⁶ Bu denetim türleri ile ilgili açıklamalar için bkz. § 1, III, A, 1.

2- Yapılış Nedeni Bakımından

Yapılış nedeni bakımından denetimin, zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim olmak üzere iki türü bulunmaktadır:

Zorunlu denetim, yasayla düzenlenen, denetime tabi ortaklık ve kuruluşlara bir yükümlülük olarak getirilen ve bu yükümlülüğün yerine getirilmesine bazı sonuçlar bağlanan denetim türüdür [bkz.Tasarı m. 397 (1)-(2), 553 (1); SerPK m. 16/II, 47/C; BanK m. 39/III, 146/I/e]. Bağımsız denetime tabi olanlar, bağımsız denetim faaliyetini yerine getirecek bağımsız denetçilerin nitelikleri, bağımsız denetimin konusu ve amacı, denetim çalışmalarının hangi usul ve esaslar çerçevesinde yapılacağı ve uygulanacak standartlar gibi hususlar, yönetmelik ve tebliğlerle belirlenir⁶⁷.

Kamunun aydınlatılması ilkesinin bir uygulaması olarak, anonim ortaklıkların finansal tablolarının denetimi, zorunlu bir denetimdir⁶⁸. Bunun yanında,

⁶⁷ GÜRBÜZ: s. 15; AKSOY: Denetim, s. 67.

⁶⁸ Finansal tablolar denetimi ile ilgili olarak bkz. § 1, III, A, 1 ve 2.

Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ'in tasarı olarak görüşe sunulduğu metninde, hangi ortaklıkların bağımsız denetim yükümlülüğünden muaf tutulabileceği belirtilmişti. Düzenlemeye göre, "Kurulun finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemelerine uygun olarak hazırlanmış, on yıllık finansal tablolarına göre aktif toplamı, brüt satış hasılatı tutarı ve çalışan personel sayısından en az ikisi Kurulca belirlenen sınırları aşmayan veya sermayelerinin % 95'i veya fazlası en fazla yirmi ortağa ait olan kayıtlı sermaye sisteminde bulunmayan halka açık anonim ortaklıklar, finansal tabloları için bağımsız denetim yükümlülüğünden muaf tutulabilirler". Bu düzenleme, TÜRMOB tarafından, "sermaye piyasasının derinleşmesini engelleyici nitelikte ol(ması), Kurulun Sermaye Piyasasını düzenleme amacına aykırı (bulunması)" gerekçesiyle eleştirilmişti (07.12.2005 tarihli SPK'ya gönderilen yazı, II. Tebliğ Taslağının İçeriğine İlişkin Bazı Görüşler, No: 3, www.turmob.org.tr [2007]). SPK, madde düzenlemesini değiştirmiş ve yürürlüğe giren Tebliğ'de hüküm şu şekilde yer almıştır: "İşletmeler, Kurulun "İhraççıların muafiyet şartlarına ..." ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde bağımsız denetim yaptırma yükümlülüğünden muaf tutulabilirler." [Tebliğ Başlangıç Hükümleri m. 7 (1)]. Seri: IV, No: 9 sayılı İhraççıların Muafiyet Şartlarına ve Kurul Kaydından Çıkarılmalarına İlişkin Esaslar Tebliği (RG, 27.12.1994, S. 22154) m. 3/a, bağımsız denetim muafiyetini düzenler. Bu hükümde belirtilen koşulları sağlamış halka açık anonim ortaklıklar, SPK kararı ile, finansal tabloları için bağımsız denetim yükümlülüğünden muaf tutulabilirler.

Tasarı m. 397 (1) gerekçesine göre ise, büyüklük ya da türü ne olursa olsun, bütün anonim ortaklıklar bağımsız denetime tabidirler. Bu nedenle, Tasarı, kaynak Alman Ticaret Kanunu (Alm. TK) § 316'dan farklı olarak, küçük anonim ortaklıkları dahi bağımsız denetimden muaf tutmamıştır. Tasarı m. 397 ile öngörülen denetim asgari denetimdir. Bunun anlamı, bazı anonim ortaklıkların özel hükümlerle düzenlenmesinin, anonim ortaklıkların daha az, m. 397 vd. hükümlerine nazaran "... yalınkat ve yetersiz hüküm ve ilkelere göre denetlenmesini(n) haklı gösterme(mesidir)." Dolayısıyla, Tasarı'nın yasallaşması hâlinde, halka açık anonim ortaklıklar, SPK kararı ile finansal tabloları bağımsız denetimden muaf tutulmuş olsalar da, Tasarı hükümleri uyarınca bağımsız

bazı özel konuların denetimi de zorunlu denetim olarak öngörülmüştür. Örneğin, anonim ortaklıkların kuruluşu, bölünme, devir, sermaye artırımı veya azaltılması, menkul kıymet ihracı gibi işlemlerde bağımsız denetim yaptırılması düzenlemeler uyarınca zorunludur⁶⁹.

İsteğe bağlı denetim ise, yasal bir zorunluluk olmamasına rağmen, çeşitli çıkar gruplarının talebi üzerine yapılan denetim çalışmasıdır⁷⁰. Bir kişi pay sahibi olmadan veya bir kredi kuruluşu kredi vermeden önce, ortaklık hakkında bilgi sahibi olmak istediğinde ya da yönetimle ilgili yolsuzluk iddiaları söz konusu olduğunda bağımsız denetim yaptırılabilir. Zorunlu denetimle isteğe bağlı denetim arasında uygulama açısından tek fark, isteğe bağlı denetimde, denetim çalışmalarının sınırlarının, denetimi talep edenler tarafından belirlenmesidir⁷¹. Denetimin isteğe bağlı olarak yapılması, denetim çalışmalarının, denetim standartlarına uygun bir şekilde yapılması zorunluluğunu ortadan kaldırmaz. Bu nedenle, bağımsız denetçi, denetimi talep eden kişilere doğru ve güvenilir bir denetim sonucu sunmalıdır⁷².

3- Amacı Bakımından

Amacına göre bağımsız denetim; finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç türdür:

Finansal tablolar denetimi, bir ortaklığa ait finansal tabloların finansal raporlama/muhasebe standartları ile yasal düzenlemelere uygunluğunu, bu tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunu tespit etmek üzere yapılan genel bir denetimdir⁷³. Genel denetimden anlaşılması gereken, denetim sonuçlarıyla ilgilenen tüm grupların ihtiyaç duyduğu bilgileri karşılamaya yetecek düzeyde, genel amaçlı ve tek bir denetim olduğudur⁷⁴. Finansal tablolar denetimi ile finansal tabloların güvenilirliği

denetim yaptırma yükümlülüğü altında olacaklardır. SPK kararı ile muafiyet, sadece Tebliğ uygulamaları açısından hüküm ve sonuçlarını doğuracaktır.

⁶⁹ Özel amaçlı denetim ile ilgili olarak bkz. § 1, III, A, 2.

⁷⁰ KARAYALÇIN: Muhasebe, s. 227; GÜRBÜZ: s. 15.

⁷¹ GÜRBÜZ: s. 14, 16; AKSOY: Denetim, s. 68.

⁷² AKSOY: Denetim, s. 68.

⁷³ GÜREDİN: s. 16; KEPEKÇİ: s. 3; BOZKURT: s. 27; GÜRBÜZ: s. 11.

⁷⁴ GÜREDİN: s. 16-17. Genel denetimle ilgili olarak bkz. § 1, III, B, 4.

artırılmaktadır. Bağımsız denetçiler, finansal tabloları denetlerlerken, tablolarda yer alan hatalarla tek tek ilgilenmezler. Finansal tabloları bir bütün olarak ele alıp, tek bir görüş sunarlar. Bu nedenle, denetim sonucunda finansal tabloların yüzde yüz doğru olduğu sonucu çıkarılamaz⁷⁵.

Uygunluk denetimi, bir ortaklık personelinin, üst makamlar tarafından konulmuş bulunan kurallara uygun işlem yapıp yapmadıklarını tespit etmek amacıyla yapılan denetimdir. Üst makamlar tarafından konulmuş olan kurallar, vergi yasaları veya iş yasaları gibi ortaklığın dış çevresi tarafından yürürlüğe konulan mevzuat hükümleri olabileceği gibi; ortaklığın daha verimli yönetilebilmesi için ortaklık yönetimi tarafından getirilmiş kurallar da olabilir⁷⁶. Uygunluk denetimiyle, personelin bu kurallara uygun işlem yapıp yapmadıkları ve böylece, çalışma düzeninin sağlanıp sağlanmadığı belirlenir⁷⁷.

Uygunluk denetimi, iç veya dış denetim biçiminde ortaya çıkabilir. Uygunluk denetimi yapan iç denetçiler, ortaklık personelidir. Banka müfettişleri, bu tür denetçilere örnektir (Bank m. 32). Bankalarda olduğu gibi, yasalar uyarınca denetim görevini yerine getiren iç denetçiler, ortaklığın kendileri dışındaki birimlerine karşı bağımsızdırlar. Ancak, yönetim kurullarına bağlı olduklarından, bağımsız denetçi sayılmazlar⁷⁸. Bu denetçiler, ortaklık işlemlerinin mevzuata uygunluğunu incelerler. Yasal olarak zorunlu tutulmamakla birlikte, yönetim kurullarının isteği doğrultusunda uygunluk denetimi yapan denetçiler ise, tümüyle üst yönetime bağlı olduklarından, bağımlı denetçi olarak isimlendirilirler. Bağımlı denetçiler, personelin, üst yönetimin talimatlarına veya yönetmeliklerine uygun işlem yapıp yapmadıklarını denetleyerek, üst yönetime rapor verirler⁷⁹.

Uygunluk denetiminin dış denetçiler tarafından yerine getirilmesine ise, kamu yönetimleri tarafından yapılan denetimler örnek olarak gösterilebilir. Örneğin,

⁷⁵ KEPEKÇİ: s. 3; BOZKURT: s. 28; AKGÜL: s. 8; AKSOY: Denetim, s. 64-65.

⁷⁶ KAVAL: s. 26.

⁷⁷ GÜREDİN: s. 17; KEPEKÇİ: s. 3; BOZKURT: s. 28; GÜRBÜZ: s. 12; AKGÜL: s. 8.

⁷⁸ Banka müfettişleri ile ilgili olarak bu konuda bkz. Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, m. 23 (1) (RG, 01.11.2006, S. 26333).

⁷⁹ KAVAL: s. 26; AKSOY: Denetim, s. 65.

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının, Sosyal Sigortalar Kurumu müfettişlerinin veya Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişlerinin yapmış oldukları denetimler, bu türden denetimlerdir. Kamu otoriteleri tarafından yapılması nedeniyle, bu denetimler aynı zamanda bir kamu denetimidir⁸⁰ ve denetimi yapan denetçiler bağımsızdırlar.

Uygunluk denetiminin özelliği, denetim sonuçlarının kamuya değil, denetimi yaptıran yönetime sunulmasıdır⁸¹. Uygunluk denetimi sonucunda elde edilen bilgilerden finansal tablolar denetimi ile ilgili çalışmalarda, çalışma programının hazırlanması ve uygulanmasında da yararlanılır⁸².

Faaliyet denetimi, ortaklık faaliyetlerinin amaca ulaşmadaki başarısını ve yönetim politikalarının faaliyetlere uygunluğunu değerlendirmek, elde edilen bulgulara göre, yönetime gerekli görülen hâllerde önerilerde bulunmak amacıyla yapılan denetimdir⁸³. Faaliyet denetimi, ortaklığın tamamı üzerinde yapılabileceği gibi, belli bir bölümünde örneğin bir şubesi üzerinde de yapılabilir⁸⁴. Bu denetim, finansal tablolar ve uygunluk denetimlerinden farklı olarak oldukça kapsamlıdır ve mali/mali olmayan tüm faaliyetleri konu edindiğinden, ölçütleri diğer denetim türlerine göre daha soyuttur⁸⁵. Her ne kadar yönetimin başarısını belirlemek için muhasebe verilerinden yararlanılıyorsa da, yönetim politikaları ve faaliyetleri ile ilgili öneriler de getirildiğinden, bu denetim türü daha çok bir danışmanlık hizmeti olarak kabul edilmektedir⁸⁶. Bu nedenle, faaliyet denetiminde, denetçinin, ortaklık faaliyetlerinin başarısını gösteren ve muhasebe verilerinden elde edilen bilgileri raporlamasından çok, ortaklığın başarısını artıracak öneriler sunması beklenir⁸⁷.

⁸⁰ Kamu denetimi, yasalar uyarınca kamu örgütlerine bağlı olarak çalışan denetçiler tarafından yapılan denetimdir. Kamu denetçileri ise, kamu ve özel işletmelerin mevzuata, devletin ekonomi politikasına ve kamu yararına uygun işlem yapıp yapmadıklarını belirlemek üzere denetim yapan denetçilerdir. Bkz. AKSOY: Denetim, s. 70, 73.

⁸¹ GÜREDİN: s. 17.

⁸² GÜRBÜZ: s. 12.

⁸³ Faaliyet denetimi ile ilgili ayrıntılı bilgiler için bkz. UZAY, Şaban: “Faaliyet Denetimine Genel Bakış”, VIII. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, II. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 26-27 Nisan 2007, s. 2 vd., www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/Sempozyum.asp?id=1125 [01.03.2008].

⁸⁴ KEPEKÇİ: s. 3-4; AKGÜL: s. 9.

⁸⁵ KEPEKÇİ: s. 4; BOZKURT: s. 29; GÜRBÜZ: s. 13.

⁸⁶ GÜREDİN: s. 18-19; KEPEKÇİ: s. 4; BOZKURT: s. 29; AKGÜL: s. 9; GÜRBÜZ: s. 13.

⁸⁷ GÜREDİN: s. 19.

Bunun sonucu olarak, faaliyet denetiminden beklenen faydanın elde edilebilmesi için, denetçilerin muhasebe ve finans bilgileri yanında, ortaklığın örgütlenmesi, üretim yöntemleri ve bilgi işlem faaliyetleri gibi konularda da yeterli bilgi düzeyine sahip olmaları gerekir⁸⁸. Uygulamada faaliyet denetimi genellikle iç denetçiler tarafından yapılmaktaysa da⁸⁹, Tebliğ 2. Kısım m. 13 (4)/e, /f ve 13 (6) düzenlemeleri uyarınca danışmanlık hizmeti verebilen bağımsız denetçiler tarafından yapılması da mümkündür.

Tasarı'da düzenlenmiş bulunan bağımsız denetimin, faaliyet denetimi olup olmadığı öğretide tartışmalıdır. Bir görüşe göre, Tasarı'da öngörülen bağımsız denetim faaliyet denetimidir. Faaliyet denetimi ise, yönetimin denetimidir⁹⁰. Buna karşılık, diğer görüş uyarınca Tasarı'nın 397. vd. maddelerinde düzenlenen denetim, faaliyet denetimi değildir. Zira, faaliyet denetimi, bir danışmanlık hizmetidir. Tasarı ise, 400. maddede getirdiği düzenleme ile, denetçilerin, bağımsız denetim hizmeti verdikleri ortaklıklara aynı zamanda danışmanlık hizmeti vermelerini yasaklamıştır. Dolayısıyla, bağımsız denetçiler, sadece bağımsız denetim hizmeti vermedikleri ortaklıkların faaliyet denetimini yapabilirler. Tasarı'da, faaliyet denetiminin asıl uygulayıcıları olan iç denetçiler ile ilgili doğrudan bir düzenleme bulunmamaktadır⁹¹.

4- Kapsamı Bakımından

Kapsamı bakımından denetim, genel ve özel bağımsız denetim olmak üzere iki türdür:

Genel bağımsız denetim, bir işletmenin her türlü kayıt, işlem ve muhasebe çalışmalarının denetim kapsamında olmasıdır. Genel denetim ile işletmenin finansal durumunun ve muhasebe kayıtlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı incelenir.

⁸⁸ BOZKURT: s. 29.

⁸⁹ GÜREDİN: s. 19.

⁹⁰ ÖZEL: Aile Şirketi, s. 18.

⁹¹ UZAY: Faaliyet Denetimi, m. 19.

Muhasebe çalışmalarının finansal tablolarda özetlenmesi nedeniyle, finansal tablolar denetimi, bir genel denetimdir⁹².

Özel bağımsız denetim ise, muhasebenin belirli bir konuda inceleme yapmak ve görüş oluşturmak amacıyla yapılan denetimdir⁹³. Genel denetim ile özel denetim arasında, denetime konu olan işlemler açısından fark bulunmaktadır. Özel denetimde, denetim konusu sınırlandırılmıştır. Bununla birlikte, bazı hâllerde denetim çalışmaları genişletilebilir. Örneğin, bağımsız denetçiden, pay sahiplerinin kâr payının incelemesi istenilmiş ise, bağımsız denetçi tüm muhasebe çalışmalarını denetlemek zorundadır⁹⁴.

IV- Konusu ve Kapsamı

Bağımsız denetimin konusu, denetlenecek ortaklığın düzenlemeler uyarınca bağımsız denetime tabi tutulmuş finansal bilgi ve belgeleridir. Bağımsız denetimin amacına uygun olarak yürütülebilmesi için, uygulanan bağımsız denetim yöntem ve teknikleri ise, bağımsız denetimin kapsamını oluşturur [bkz. Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 1.Kısım m. 4 (1)].

Denetimin konusunun ve kapsamının düzenlendiği Tasarı'nın 398. maddesinin I. fıkrası uyarınca; bağımsız denetçi, ortaklığın veya topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporlarının TMS, yasa ve ana sözleşme hükümlerine⁹⁵ uygun olup olmadığını belirler ve sonucu bağımsız denetim raporunda açıklar. Ayrıca, bağımsız denetçi, Tasarı m. 378 (1) uyarınca, ortaklığı tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında belirlemeye uygun bir sistemin kurulup kurulmadığını; kurulmuş ise, sistemin yapısı ve uygulamalarını da incelemeli ve elde ettiği sonuçları ayrı bir rapor düzenleyerek, bağımsız denetim raporu ile birlikte yönetim kuruluna teslim etmelidir [m. 398 (4)]. Tasarı m. 398 (2)

⁹² GÜRBÜZ: s. 14. Finansal tablolar denetimi için bkz. § 1, III, B, 3.

⁹³ GÜRBÜZ: s. 14. Özel amaçlı bağımsız denetim ile ilgili açıklamalar için bkz. § 1, III, A, 3.

⁹⁴ GÜRBÜZ: s. 15.

⁹⁵ Tasarı m. 398 (1) gerekçesine göre, yasa ile Tasarı'nın 514 vd hükümleri ile hesaplara ilişkin diğer hükümleri, TMS ile TMS ve dolayısıyla finansal raporlama standartları kuralları ve ana sözleşme ile ortaklığın ana sözleşmesinde yer alan aynı nitelikteki hükümleri kastedilmiştir.

gerekçesine göre, denetimin olmazsa olmaz dört koşulu bulunmaktadır. Bunlar; a- Ortaklık ve topluluk yönünden, finansal tablolar ve raporların birbirleriyle uyumlu olup olmadıkları; b- Finansal tablolar ve raporlar ile denetimin ortaya koyduğu bilgilerin birbirleriyle uyumlu olup olmadığı; c- Ortaklığın ve topluluğun genel durumunun tatmin edici bir şekilde takdim edilip edilmediği; d- Risklerin doğru şekilde belirtilip belirtilmediğidir⁹⁶. Eğer, bir denetim faaliyetinde bu koşullar sağlanamamış ise, denetim icra edilmemiş demektir. Tasarı'ya göre, bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetini UDS kapsamında ve UDS'ye uygun olarak yürütmekle yükümlüdürler [m. 398 (1), (2)].

SerPK m. 16/I uyarınca, SerPK'ya tabi kurum ve kuruluşlar, kamuya açıklanacak veya gerekli görüldüğünde SPK tarafından istenecek finansal tablo, rapor ve bilgileri belirlenecek şekil ve esaslara, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uymak suretiyle düzenlemekle yükümlüdürler⁹⁷. Dolayısıyla, bu bilgi ve belgelerin denetlenmesi ve raporlanması, bağımsız denetimin konusunu oluşturur. Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 1. Kısım m. 4 (1)'e göre, bağımsız denetim faaliyeti, Tebliğ hükümleri ve SPK'nın konuyla ilgili düzenlemeleri, gereğinde denetim sözleşmesi ve raporlama gereklilikleri dikkate alınarak yürütülür.

BBDY'ye göre ise, bağımsız denetimin konusu, bankaların hesap ve kayıt düzeni ile finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliğinin bankacılık düzenlemelerine

⁹⁶ Tasarı ile BDK'lara ek görevler yüklenmesi eleştirilmektedir. Şöyleki; muhasebenin bir bütün olarak denetimi UDS kapsamı dışındadır ve bu nedenle yıllık rapor denetiminin bu hükümden çıkarılması gerekir. Ayrıca, "yıllık rapor ile diğer raporlarda gelecekteki gelişime ilişkin risklerin gereği gibi ifade edilip edilmediği de açıklanır" kuralı da UDS'ye uygun değildir ve denetçileri uzman olmadıkları bir konuda görüş bildirmek durumunda bırakmaktadır. Bunun yanında, yönetim kurulunun ortaklığın durumu ve geleceği hakkındaki tahlillerinin irdelenip, bunlar hakkında kanaat bildirilmesi, uluslararası denetimde rastlanmayan bir uygulamadır. Nihayet, denetlenen ortaklık ya da topluluğun varlığını tehlikeye atan ve gelişmesine engel teşkil eden olguların denetçiler tarafından saptanması görevi, UDS (ISA) 570 kapsamını oldukça aştığından, uygulanamaz bir hükümdür (DURAL, Fatih: "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Taslak'ta Yer Alan Şirketlerin Denetimi ve Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi", MÇD Ocak-Şubat-Mart 2005, S. 70, s. 31, 34). MOROĞLU, Tasarı m. 397 (4) hükmünün, "Denetçi, şirketi tehdit eden veya edebilecek olan tehlikeleri zamanında teşhis eden bir sistemin kurulmasını gerekli görürse raporunda bunu da önermelidir." şeklinde değiştirilmesi gerektiğini belirtmektedir (Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Yürürlük ve Uygulama Kanunu Tasarısı Taslağı, Değerlendirme ve Öneriler, B. 4, Ankara 2006, s. 191).

⁹⁷ Bilgi verme yükümlülüğü, kamuyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde sadece mevzuatın öngördüğü bilgi ve belgeler ile yine sadece mevzuatın öngördüğü dönemlere ilişkindir (YANLI, Veliye: Sermaye Piyasası Hukuku Çerçevesinde Halka Açık Anonim Şirketler ve Kamunun Aydınlatılması, İstanbul 2005, s. 97).

uygunluğunun araştırılması ve rapora bağlanmasıdır [m. 5 (1)]. BBDY uyarınca, bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetlerini BanK, BanK'ye ilişkin yönetmelikler ve ilgili diğer düzenlemeler ile UDS'ye uygun olarak yerine getirmelidirler [m. 5 (4)]

V- İlgili Düzenlemeler

Piyasaların gelişimi için, yatırımcıların yatırımlarını piyasaya yönlendirmeleri gerekir. Yatırımcıların kendilerini güvende hissetmedikleri bir piyasada, yatırımlarını riske atmayacakları bilinen bir gerçektir. Piyasalarda ortaya çıkabilecek sorunları önlemek, kamunun ve bireylerin menfaatlerini korumak için, Devlet gözetim ve denetim yükümlülüğünü yerine getirmeli ve gerekli düzenlemeleri yapmalıdır. Devlet, kamunun ihtiyaç duyduğu güveni sağlamak üzere, gerekli örgütlenmeleri gerçekleştirmek suretiyle, piyasalar üzerinde bir denetim sistemi kurmalıdır. Bu denetimin bir boyutu ise, piyasalarda faaliyette bulunan kişilerle ilgili bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını, dolayısıyla ilgililerin doğru ve zamanında bilgilendirilip bilgilendirilmediğini denetlemek üzere kurulmuş bulunan bağımsız denetim sistemidir⁹⁸.

Son yıllarda yaşanan muhasebe yolsuzlukları ve ortaya çıkan ekonomik krizler dolayısıyla zarar gören halk, finansal piyasalara güvensizlik duymaya başlamıştır. Muhasebe yolsuzluklarının ortaya çıkması, gerek ABD'de, gerekse IFAC ve AB'de ortaklıkları denetlemekle yükümlü bağımsız denetçilerin de sorgulanmasını, bağımsız denetimle ilgili yeni kararlar alınmasını ve yeni yasalar çıkarılmasını gerektirmiştir. Bağımsız denetime ilişkin bu gelişmeler ülkemizde de yansımaları bulmuş, düzenleyici kurum ve kuruluşlar tarafından yayımlanan yönetmelik ve tebliğler ile, bağımsız denetimin IFAC tarafından yayımlanmış olan UDS'ye (ISA'ya) uygun olarak yürütüleceği kabul edilmiştir. Yine, AB'ye uyum yasaları çerçevesinde hazırlanan TTK Tasarısı da, anonim ortaklıkların finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporlarının UDS'ye uygun olarak BDK'lar tarafından denetleneceği düzenlemesini getirmiştir [m. 397 (1)]. Bu nedenle, çalışmamızda, ülkemizdeki

⁹⁸ ÇOLAK, İlker: "Mali Piyasaların Denetimi, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Yolları", Prof. Dr. Özer SELİÇİ'ye Armağan, Ankara 2006, s. 759-761; KÜÇÜKSÖZEN: Yatırımcının Korunması, s. 9 vd.

bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler yanında; ABD, IFAC ve AB düzenlemelerinin de kısaca incelenmesinin yararlı olacağı görüşüdeyiz.

A- Amerika Birleşik Devletleri

Bağımsız denetim mesleğinin en fazla gelişmiş olduğu ülke olan ABD düzenlemeleri, diğer ülkelerin ve uluslararası örgütlerin düzenlemelerinde en fazla etkiye sahip olanıdır ve yol gösterici niteliktedir. ABD’de denetim standartları ile ilgili düzenlemeleri, bir mesleki örgüt olan Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants = AICPA⁹⁹) getirmiştir. AICPA, 1947 yılında genel kabul görmüş denetim standartlarını (Generally Accepted Auditing Standards = GAAS) kabul etmiştir¹⁰⁰. GAAS, ayrıntılı bir düzenleme içermemekle birlikte, denetçiler için yeterli derecede rehberlik yapabilecek niteliktedir¹⁰¹. AICPA’nın teknik komitesi Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standards Board = ASB), bu standartları genişletmiş ve yorumlamıştır. ASB tarafından birçok denetim standartları raporu (Statements on Auditing Standards = SASs) yürürlüğe konmuştur¹⁰². Yine ilk olarak AICPA, 1981 yılında üyelerinin uymak zorunda oldukları etik kuralların düzenlendiği Mesleki Etik Yasasını yayınlamıştır (Code of Professional Ethics)¹⁰³.

⁹⁹ 1887’den beri faaliyette bulunan AICPA (www.aicpa.org/about/index.htm); muhasebe, denetim, onay ve sigorta hizmetleri, yönetim danışmanlık hizmetleri ve vergiler gibi birçok farklı konuda, üyeleri için mesleki gerekliliklerine yönelik düzenlemeler getirir. AICPA’ya üye diplomalı kamu muhasebecileri (Certified Public Accountant=CPA), bu düzenlemelere uymak zorundadırlar (ARENS/LOEBBECKE: s. 28).

¹⁰⁰ GAAS’ın ilk dokuz standardı 1947 yılında getirilmiş, onuncu standart ise ilerleyen yıllarda kabul edilmiştir. Bugüne kadar küçük birkaç değişiklik dışında aynı kalmıştır. GAAS’ta belirlenen standartlar, genel olarak birçok ülke tarafından da benimsenmiştir (O’REILLY/WINOGRAD/GERSON/JAENICKE: s. 30-31; ARENS/LOEBBECKE: s. 29-31).

¹⁰¹ ARENS/LOEBBECKE: s. 29.

¹⁰² Bkz. www.aicpa.org/members/div/auditstd/auditing_standards.htm [2007]. ASB’nin kabul ettiği bu standartlar, kamu ortaklıkları dışında kalan tüm ortaklıkların denetiminde kabul edilen standartlardır.

¹⁰³ Yasanın Sec.50’de Mesleki Davranış Kuralları (Principles of Professional Conduct); Sec. 90’da Uygulanabilme ve Tanımlar (Rules: Applicability and Definitions); Sec. 100’de Bağımsızlık, Dürüstlük ve Tarafsızlık (Independence, Integrity and Objectivity); Sec. 200’de Genel Denetim Standartları İlkeleri (General Standarts Accounting Principles); Sec. 300’de Müşterilere Karşı Sorumluluk (Responsibilities to Clients); Sec. 400’de Meslektaşlara Karşı Sorumluluk (Responsibilities to Colleagues); Sec. 500’de ise Diğer Sorumluluklar ve Uygulamalar (Other Responsibilities and Practices) düzenlenmiştir (www.aicpa.org/about/code/index.html [01.03.2008]).

1929-1932 yılları arasında ABD menkul kıymetler borsalarında yaşanan ekonomik kriz sonucu, federal düzeyde düzenlemelerin yapılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Piyasalarda yaşanan bu olumsuzluklar sonucunda, 1933 yılında Menkul Kıymetler Yasası (the Securities Act of 1933 = SA) ve 1934 yılında Menkul Kıymetler Değişimi Yasası (the Securities Exchange Act of 1934 = SEA) kabul edilmiştir¹⁰⁴. SEA ile Menkul Kıymetler Sermaye Piyasası Kurulu (Securities Exchange Commission = SEC) kurulmuştur. SEC yatırımcıları korumak, doğruluğu ve dürüstlüğü sağlamak ve piyasaları etkili kılmak için, sermaye piyasaları ile ilgili düzenlemeler getirir; yatırımcıların yatırım kararları alırken, güvenilir bilgilere ulaşmalarına yardım eder¹⁰⁵. SEC, muhasebe ve denetim konularında düzenleme yapma yetkisine sahip olsa da, AICPA gibi standartlar getirmez. Ancak, gerekli durumlarda da düzenleyici kuralları kabul eder.

2000'li yılların başında, bir muhasebe yolsuzluğu skandalına dönüşen kriz¹⁰⁶ sonrasında, yatırımcıların finansal piyasalara olan güveni sarsılmıştır. Bunun üzerine SEC, 2002 yılında, ortaklık yönetim süreci, denetim ve muhasebe uygulamaları üzerine köklü değişiklikler getiren Sarbanes-Oxley Yasası'nı (Sarbanes-Oxley Act =

¹⁰⁴ Bu yasalar, daha fazla devlet gözetimi ve yapılanmayla, sermaye piyasalarında yatırımcıların güvenini yeniden tesis etmek için düzenlenmiştir. Yasaların temel amacı, iki sağduyu bilgisine indirgenebilir: 1- Yatırımlar için, menkul kıymetlerini halka arz eden ortaklıklar işleri, satışa çıkardıkları menkul kıymetler ve yatırımın içerdiği riskler hakkında kamuya gerçeği söylemelidirler; 2- Komisyoncu, borsacı gibi menkul kıymetlerin alım-satımıyla uğraşan insanlar, dürüstlük ve doğrulukla davranmalı ve halkın menfaatlerini ön planda tutmalıdırlar (www.sec.gov/about/whatwedo.shtml [01.03.2008]).

¹⁰⁵ www.sec.gov/about/whatwedo.shtml [01.03.2008].

¹⁰⁶ Muhasebe yolsuzlukları içerisinde en bilineni, Enron ortaklığının içinde bulunduğu muhasebe yolsuzluğudur. Enron olayında önemli olan hususlar, ABD'de birçok ortaklıkta olduğu gibi, yöneticilerin elde edilen kâr üzerinden ücret almaları, ortaklığın olduğundan daha kârlı gösterilmesi, bu yönde muhasebe yolsuzluklarının yapılması ve tüm bunlar için bağımsız denetçiden yardım alınmasıdır. Yapılan soruşturma sonucunda, bağımsız denetçi Andersen'in muhasebe yolsuzlukları yanında, Enron ile ilgili birçok belgeyi de imha ettiği ortaya çıktı. Andersen, Enron'a bağımsız denetim hizmeti dışında danışmanlık hizmeti verdiği ve danışmanlık hizmetinden elde ettiği geliri kaybetmek istemediği için, Enron'un mali durumundaki gerçeği saklamıştır (TORAMAN, Cengiz: "Muhasebe Denetiminde Etik ve Enron Örneği", MÇD Nisan-Mayıs-Haziran 2002, S.59, Başlık 7, www.ismmo.org.tr/htmldergi.asp?id=1123 [01.03.2008]). Bağımsız denetim dışı hizmetlerden elde edilen gelirlerin artması, SEC'e göre, denetimi yakışık almaz bir şekilde etkileyebilen bir ekonomi yaratabilmektedir. Teşvik edici bu ekonomi, denetçilerin davranışlarını da etkileyebilmektedir. Denetim dışı hizmetlerin artması, yatırımcının güvenini de olumsuz yönde etkiler. Bu nedenle, SEC belirli denetim dışı davranışların bağımsızlığı etkilediğini belirtmiş ve SOA'dan önce bu hizmetlerin neler olduğunu getirdiği bir düzenleme ile açıklamıştır (U.S. Securities and Exchange Commission Final Rule: Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements, purposed rule: 34-42994, 30.06.2000 (Kural), www.sec.gov/rules/final/33-7919.htm [01.03.2008]).

SOA) çıkarmıştır. Bu Yasa ile, bağımsız denetçilerin bağımsızlıklarını daha etkin hâle getirmek, ortaklık yöneticilerinin sorumlulukları ile açıklanan finansal tabloların güvenilirliğini artırmak suretiyle, kaybedilen güvenin yeniden kazandırılması amaçlanmaktadır¹⁰⁷. Ayrıca, yatırımcıların çıkarlarını koruyarak, doğru ve güvenilir bağımsız denetim raporlarının hazırlanmasını sağlayarak, kamu çıkarının güçlendirilmesi amacıyla Kamu Ortaklıkları Muhasebesi Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board = PCAOB) kurulmuştur¹⁰⁸. SOA, ülkemiz dâhil birçok piyasa düzenleyicilerini etkilemiştir¹⁰⁹.

B- IFAC

Her ülke düzenlemesi, piyasalarda yaşanan benzer sorunlar nedeniyle birbirine paralellik arz etse de, birçok farklılıklar da içermektedir. Bu düzenleme farklılıkları, uluslararası örgütlerin düzenlemeleri ile en aza indirilmeye, mevzuatlar arasında bir uyum sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu yönde faaliyette bulunan örgütlerden biri

¹⁰⁷ SÜER, Zeynep: “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-19 Nisan 2003, s. 6 www.istanbulsmmmodasi.org.tr/Sempozyum.asp?id=1125 [01.03.2008]. Ayrıca, SOY'nin getirdiği düzenlemelere ilişkin açıklamalar için, bkz. AKSOY, Tamer: “Kurumsal Yönetim Bağlamında SOA'nın Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler”, Bülten Mart-Nisan 2006, S. 165, s. 6 vd., www.asmmmo.org.tr/inc/Blten165.pdf [01.03.2008].

SOA; zaten çağ dışı kalmış ve kurallara dayalı Amerikan finans mevzuatını daha da kurallara dayalı bir sistem hâline getirdiği; bunun sonucu olarak, yabancı ortaklıkların hisse senetlerini New York dışına, Londra veya Hong Kong'a taşıdığı; böylece küresel düzeyde ilk halka arz işlemi içinde ABD'nin payında bir düşüş yaşandığı; küçük ve yabancı ortaklıkların SOA ile getirilen düzenlemelere uyum sağlamak için ciddi harcamalarda buldukları; denetim ortaklıklarının, denetim dışı hizmetler verememeleri nedeniyle, gelirlerinde azalma endişesi duyarak denetim ücretlerini artırdıkları ve denetlenen ortaklıkların bunu kabul etmek zorunda kaldıkları; PCAOB'a, ABD'de denetim faaliyetinde bulunan yabancı denetim ortaklıklarını da denetleme zorunluluğu getirildiği, tabi oldukları ülkelerin ilgili makamları tarafından denetlenmelerine rağmen, PCAOB'un bu denetim ortaklıklarının merkez şubelerine giderek denetlediği ve bunun da, o ortaklıkların işlemlerine güvenmedikleri anlamına geldiği yönlerinden eleştirilmektedir (“Sarbanes-Oxley yasasına eleştiriler arttı”, BD Aralık 2006, S. 122, s. 17-19, www.turmob.org.tr [01.03.2008]; “Sarbanes-Oxley denetim gelirlerini artırdı muhasebe gelirlerini düşürdü”, BD Temmuz 2006, S. 117, s. 5-6, www.turmob.org.tr [01.03.2008]).

¹⁰⁸ Kamu ortaklıklarının finansal tablolarının denetimi çalışmalarında PCAOB belirlediği denetim ve ilgili mesleki uygulama standartları kullanılacaktır. (DURAK, Robert: “GAAS and PCAOB Standards: Applicability and Integration”, www.aicpa.org/pubs/tpcpa/may2004/gaas.htm [01.03.2008]).

¹⁰⁹ Seri: X, No: 19 sayılı Tebliğ değişikliği, Sarbanes-Oxley Yasası'nın ülkemizdeki düzenlemelere yansıtılması sonucu yapılmıştır [AKIŞIK, Orhan: “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, MDB Ocak 2005, s. 93; UYSAL, Özgür Özmen: “Sarbanes-Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu'nun (SEC) Düzenlemeleri Açısından Bağımsız Denetim Olgusu”, MDB Eylül 2004, s. 19].

IFAC'tır¹¹⁰. IFAC, bugün AB dâhil birçok ülke tarafından kabul edilmiş UDS'yi yayınlamıştır. UDS, denetçilerin denetim hizmetlerini yerine getirirken uymaları gerekli standartları belirlemekte ve bağımsız denetimin yürütülmesine ilişkin ayrıntılı düzenlemeler içermektedir. IFAC ile AICPA düzenlemeleri birbirine paraleldir. IFAC ayrıca, denetçilerin uymaları gerekli mesleki etik kuralları düzenleyen ve yol gösterici nitelikte olan EY'yi de yayınlamıştır¹¹¹.

C- Avrupa Birliği

AB'de muhasebe ve denetim konularında üye ülkeler arasında bir uyum sağlanması için direktifler yayınlanmıştır¹¹². Bunlar; belli tip ortaklıkların yıllık muhasebesinin düzenlenmesi, değerlendirme ilkeleri ve denetimi ile ilgili 25.07.1978 tarihli 4. Direktif (78/660/EEC)¹¹³, konsolide finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporlarının yayınlanması ve denetimi ile ilgili 13.06.1983 tarihli 7. Direktif (83/349/EEC)¹¹⁴, bankalar ve diğer finansal kuruluşların yıllık ve konsolide

¹¹⁰ IFAC, muhasebe mesleğinde 163 üyesi bulunan uluslararası bir örgütlenmedir. 1977 yılında, Münih'te yapılan Uluslararası Muhasebeciler Kongresinde resmen onaylanmıştır. IFAC, kâr amacı gütmeyen, herhangi bir devlete bağlı olmayan ve politik bir kimliği bulunmayan bir örgüttür (ALLEN, Warren: "International Federation of Accountants and the Education Committee", www.ifac.org/Library/SpeechArticle.tml?NID=9755123095874 [01.03.2008]). IFAC'ın misyonu, kamu yararına hizmet için evrensel muhasebe mesleğini güçlendirmeye devam etmek, yüksek kalitede mesleki standartları kurarak ve geliştirerek güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunmaktır (www.ifac.org/About/ [01.03.2008]).

¹¹¹ IFAC'ın yayınladığı Etik Yasası, dört bölümden oluşmaktadır. Başlangıç bölümünde; tanımlar, farklı sistemleri nedeniyle farklı etik kurallar kabul eden ülkelerin, genel uyumun sağlanması için, rehberlik niteliğinde olan Etik Kuralları düzenlemelerine temel almaları gereği; muhasebecilerin kamu yararını gözetmeye ilişkin sosyal sorumlulukları; yüksek seviyede performans sağlayabilmek için esas alınması gerekli temel kavramlar; mesleğin temel ilkeleri olan dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve mesleki özen, sır saklama, mesleki davranış ve teknik standartlar ile ilgili kısa açıklamalar yer alır. Diğer bölümler A, B ve C Bölümleridir. A Bölümü tüm meslek mensuplarına uygulanacak genel ilkeleri, B Bölümü kamu uygulamasındaki profesyonel muhasebecilere (bağımsız meslek mensuplarına) ve C Bölümü ise bağımlı profesyonel muhasebecilere uygulanacak kuralları açıklar.

¹¹² AB'de bağımsız denetime ilişkin bu bilgiler, yıllık ve konsolide muhasebenin yasal denetimi ile ilgili Direktif Tasarısı'nın Teklifini Gerektiren Koşulların açıklandığı 2. ve 3. sayfalarından nakledilmiştir (Proposal for a Directive Of The European Parliament And Of The Council on statutory audit of annual and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, Brussels 16.03.2004, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2004:0177:FIN:EN:PDF> [01.03.2008]).

¹¹³ Fourth Council Directive of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies (OJ L 222, 14.08.1978, s. 11).

¹¹⁴ Seventh Council Directive of 13 June 1983 based on the 54 (3) (g) of the Treaty on consolidated accounts (OJ L 193, 18.07.1983, s. 1).

muhasabeleri ve denetimi ile ilgili 08.12.1986 tarihli Direktif (86/635/EEC)¹¹⁵ ve sigorta ortaklıklarının yıllık ve konsolide muhasabeleri ve denetimi ile ilgili 19.12.1991 tarihli Direktif'tir (91/674/EEC)¹¹⁶. Bu direktifler ile, yıllık ve konsolide tabloların yetki verilmiş bir ya da birden fazla kişi tarafından denetlenmesi gereği getirilmiş; ancak, denetim işinin kimler tarafından yerine getirileceği belirtilmemiştir. Denetim ile ilgili ilk düzenleme, 10.04.1984 tarihli 8. Direktif (84/253/EEC)¹¹⁷ ile yapılmıştır. Direktif, tescil ve mesleki dürüstlikle ilgili bazı gerekleri içermekle birlikte, yasal denetçilerin nasıl davranmaları gerektiğini belirtmemekte ve yüksek bir denetim kalitesinin sağlanması ihtiyacı duyulan kamu gözetimi derecesi veya dış kalite güvencesi ile ilgili bilgileri içermemektedir.

Yasal denetçilerle ilgili mevcut durum ile yeni düzenlemelere duyulan ihtiyaç nedenleri, piyasalarda oluşan uygulama farklılıklarının giderilmesi, denetim konusunda kamu beklentilerinin karşılanması, yasal denetçinin sorumluluğu, IFAC tarafından geliştirilen denetim standartlarının uygulanması gibi konular, 1996 yılında Brüksel'de yapılan toplantıda tartışılmış ve daha sonra hazırlanan 28.10.1996 tarihli Yeşil Kitap (96/C 321/01)¹¹⁸ ile yayınlanmıştır. 08.05.1998 yılında Komisyon'un yayınladığı Tebliğ'de (98/C 143/03)¹¹⁹, bir AB Denetim Komitesinin kurulması teklif edilmiştir. Denetim Komitesi, muhasebe mesleği ve üye devletler arasında işbirliğinin sağlanmasında faaliyette bulunacak; denetim kalitesinin muhtemel geliştirme yollarını ve anlamlarını üye devletler ile tartışacak ve bağlayıcı olmayacak nitelikte anlaşma sağlayacaktır. Gündemin en önemli konuları; dış kalite güvencesi, denetim standartları ve denetçi bağımsızlığıdır. Yeşil Kitap gibi, bu Tebliğ'de de,

¹¹⁵ Council Directive of 8 December 1986 on the annual accounts and consolidated accounts of banks and other financial institutions (OJ L 372, 31.12.1986, s. 1).

¹¹⁶ Council Directive of 19 December 1991 on the annual accounts and consolidated accounts of insurance undertakings (OJ L 374, 31.12.1991, s. 7).

¹¹⁷ Eight Council Directive of 10 April 1984 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents (OJ N° L 126, 12.05.1984, s. 20). 8. Direktif, 31 madde ve 5 bölümden oluşur. İlk bölüm, direktifin kapsamını (Art. 1); 2. bölüm denetçilere hangi durumlarda yetki verileceğini (Art. 2-22); 3. bölüm, mesleki dürüstlük ve bağımsızlığı (23-27); 4. bölüm kamuyu aydınlatmayı (Art. 28) ve 5. bölüm son hükümleri (Art. 29-31) içerir.

¹¹⁸ Commission Green Paper: The Role, the position and the liability of the statutory auditor within the European Union (OJ N° C 321, 28.10.1996, s. 1).

¹¹⁹ Communication from the Commission on the statutory audit in the European Union: the way forward (OJ N° C 143, 08.05.1998, s. 12).

IFAC'ın denetim standartlarının uygulanması öngörülmekte, kurumsal yönetim, mesleki sorumluluk ve mesleki kalite konuları açıklanmaktadır.

Komisyon, 31.03.2001 tarihinde yasal denetimin kalite güvencesi hakkında asgari gerekleri belirten bir tavsiye kararı yayınlamıştır (2001/256/EC)¹²⁰. Bu kararda, iyi bir denetimin sağlanmasında birinci konunun, yasal denetim için bir kalite güvencesinin bulunması; denetim kalitesi güvencesinde denetim standartları ve etik kuralların önemi; denetçi görüşünün finansal bilgilerin güvenilir olmasına ilişkin asgari seviyede bir güvenceyi vermesi gerektiği; bazı üye devletlerin tüm yasal denetçiler için kalite güvence sistemini kabul etmelerine karşın, bazılarının henüz bu sistemi kurmadıkları; bu yüzden, ulusal düzeyde birbirinden farklı uygulamaların olduğu belirtilmiş ve kalite güvencesinin kapsamına giren konular açıklanmıştır.

19.07.2002 tarihinde Komisyon, bağımsız denetçilerin bağımsızlıkları ile ilgili yerleşmiş önemli kuralları içeren bir tavsiye kararı yayınlamıştır [C (2002) 1873]¹²¹. Tavsiye kararında, yasal denetçinin bağımsızlığının, denetim raporlarının güvenilir olmasındaki ve kamu güveninin sağlanmasındaki önemi ile yayınlanmış finansal bilgilerin güvenilirliğine etkisine ilişkin açıklama yapılmaktadır. Bunun yanında, 8. Direktif'in 24 ilâ 27. maddeleri ile bağımsızlığa ilişkin düzenlemelerin üye devletlere bırakılması sonucunda, birbirinden farklı uygulamaların oluştuğuna dikkat çekilmektedir. Bu farklılıkların giderilmesi amacıyla, denetçi bağımsızlığı ile bağımsızlığı ortadan kaldıran nedenler ayrıntıları ile açıklanmaktadır.

Komisyon, 21.05.2003 tarihinde yasal denetimin güçlendirilmesine ilişkin bir Tebliğ yayınlamıştır [COM (2003) 286 final]¹²². Tebliğ'de, Enron'un iflâsı ve sonrasında gelişen finansal raporlama skandalları nedeniyle, yatırımcıların sermaye piyasasına olan güveninin azaldığı ve denetim mesleğine duyulan kamu güveninin

¹²⁰ Commission Recommendation of 15 November 2000 on quality assurance for the statutory audit in the European Union: minimum requirements (OJ N° L 91, 31.03.2001, s. 91).

¹²¹ Commission Recommendation of 16 May 2002 Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles (OJ N° L 191, 19.07.2002, s. 22).

¹²² Communication From the Commission To the Council And the European Parliament Reinforcing the statutory audit in the EU.

zayıfladığı ifade edilmekte ve AB’de yasal denetimin güçlendirilmesine ilişkin alınması gerekli önlemler belirtilmektedir. Tebliğ’de belirtilen bu önlemlerin başlıkları ise şöyledir; 8. Direktif’te yer alan ilkelerin modernizasyonu, bir denetim düzenleme komitesinin oluşturulması, 2005’ten sonra AB yasal denetçilerinin IFAC’ın UDS’ni uygulamaları, denetim mesleğinde kamu gözetimi, yasal denetçiyle ilişkide kurumsal yönetim: denetim komiteleri ve iç kontrol, IFAC tarafından yayınlanan Etik Yasasının uygulanması, denetçi bağımsızlığı, kalite güvencesi, mesleki yeterlilik, disipline ilişkin yaptırım sistemi, denetim firmalarının ve örgütünün şeffaflığı ve denetçilerin sorumluluğu.

Tüm bu gelişmeler sonucunda, AB Komisyonu 06.03.2004 tarihinde, yıllık ve konsolide muhasebenin yasal denetimi ile ilgili bir Direktif Tasarısı yayınlamıştır [2004/0065(COD)]. Tasarıda, bağımsız denetçiler ile ilgili yeni bir düzenleme yapma gereği anlatılmakta, bu düzenlemenin Enron olayına verilen bir tepki olmadığı ifade edilmekte ve Tasarı’nın hazırlanmasına yol açan gelişmeler belirtilmektedir. Direktif Tasarısı 17.05.2006 tarihinde kabul edilmiş ve 09.06.2006 tarihinde yayınlanmıştır¹²³. Direktif m. 2 b. 11’de “uluslararası denetim standartları” ifadesinden, IFAC tarafından yayınlanmış olan denetim standartlarının (ISA) anlaşılması gerektiği belirtilmiştir.

D- Türkiye

Ülkemizde, kamunun doğru ve zamanında aydınlatılması ve güvenliğinin sağlanması amaçlarına yönelik olarak, bağımsız denetimle ilgili farklı düzenleyici kurum ve kurullar tarafından çıkarılmış düzenlemeler bulunmaktadır. Ancak, belirtmek gerekir ki, farklı kurumlar tarafından çıkarılmış olan benzer nitelikteki bu düzenlemelerin, bağımsız denetim mesleğinin gelişimine katkıda bulunmayacağı da

¹²³ Direktif 12 bölümden ve 55 maddeden oluşmaktadır. 1. bölüm düzenlenen konu ve tanımlar (Art. 1-2); 2. bölüm mesleki yeterliliğe ilişkin gereklilikler (Art. 3-14); 3. bölüm tescil (Art. 15-20); 4. bölüm mesleki etik, bağımsızlık, tarafsızlık ve mesleki sır saklama yükümlülüğü (Art. 21-25); 5. bölüm denetim standartları ve denetim raporu (Art. 26-28); 6. bölüm kalite güvencesi (Art. 29); 7. bölüm inceleme ve yaptırım (Art. 30-31); 8. bölüm üye devletler arasında kamu gözetimi ve düzenlemeler (Art. 32-36); 9. bölüm atama ve azledilme (Art. 37-38); 10. bölüm kamu yararı varlıklarının yasal denetiminde özel koşul (Art. 39-43); 11. bölüm uluslararası durumlar (Art. 44-47); 12. bölüm geçiş ve sonuca ilişkin koşullar (Art. 48-55) düzenlemektedir.

açıktır. Bu nedenle, düzenleyici kurum ve kuruluşlar arasında işbirliğinin ve kurallarda birliğin sağlanması, bağımsız denetim mesleğinin gelişimine önemli katkılar yapacaktır¹²⁴. Kuşkusuz, Tasarı'nın UDS'nin uygulanmasını kabul etmesi, bağımsız denetim standartlarında bir birlik sağlayacak olması açısından olumlu bir gelişmedir. Ancak, belirtmek gerekir ki, bağımsız denetim mesleğinin gelişmesi ve bağımsız denetimden beklenen faydanın elde edilebilmesi için, UDS'nin kabul edilmesi ve ayrıntılı düzenlemelerin getirilmesi tek başına yeterli değildir. Bağımsız denetimi yürütebilecek nitelikte bağımsız denetçilerin yetiştirilmesi¹²⁵, meslek etiğinin yerleştirilmesi¹²⁶, sermaye ve organizasyon açısından daha büyük BDK'ların kurulması, bağımsız denetçilerin getirilen düzenlemelere uyup uymadıklarının gözetilmesi ve denetlenmesi de gerekmektedir. Zira, ülkemizde bağımsız denetim ile ilgili sorunlar; BDK'ların sermaye ve personel bakımından küçük ortaklıklar olmaları, bağımsız denetim elemanı yetiştirmek amacıyla bir iç eğitim sistemi kurmamaları, bu nedenle, yeterli sayıda ve nitelikte bağımsız denetim elemanının bulunmaması ve genel olarak, muhasebe mesleğinin itibarının istenilen düzeyde olmaması¹²⁷ nedeniyle ortaya çıkmaktadır¹²⁸.

¹²⁴ GÜRER, Hüseyin: “Türkiye’de Denetim Firmalarının Yaşadığı Sorun ve Zorluklar; Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluğun Değerlendirilmesi ve Öneriler”, 2008, s. 1, www.denetimnet.com/Pages/Turkiyedenetimfirmalarininyasadigisorunvezorluklar.aspx [01.03.2008].

¹²⁵ Bu konudaki açıklamalar için, bkz. CIVAN, Mehmet/YILDIZ, Ferah: “Globalleşme Sürecinden Muhasebe Meslek Eğitiminin Etkilenmesi”, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-19 Nisan 2003, s. 1 vd. www.istanbulsmmmodasi.org.tr/Sempozyum.asp?id=1125 [01.03.2008]; FIRAT, Hüseyin: “Globalleşmenin Ülkemiz Muhasebe Mesleğine Yarattığı Fırsatlar”, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-19 Nisan 2003, s. 1 vd. www.istanbulsmmmodasi.org.tr/Sempozyum.asp?id=1125 [01.03.2008]; GÜRER: s. 2; KÖSE, Ahmet K./YILMAZ, Fatih: “Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC’ın Mesleki Kuralları”, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-19 Nisan 2003, s. 2 www.istanbulsmmmodasi.org.tr/Sempozyum.asp?id=1125 [01.03.2008].

¹²⁶ AKSOY, Tamer: “Türkiye’de Muhasebe Mesleği Etiği ve Etik Kuralları Üzerine Değerlendirme ve Öneriler”, Bülten Mayıs-Haziran 2006, S. 166, s. 12 vd., www.asmmmo.org.tr/inc/dergi166.pdf [01.03.2008].

¹²⁷ Bu konuda yapılmış bir araştırma için, bkz. KARASİOĞLU, Fehmi/ALTAN, Mikail: “Ülkemiz Muhasebe Meslek Mensuplarının Toplumun Çeşitli Katmanları Tarafından Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma”, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-19 Nisan 2003, s. 1 vd., www.istanbulsmmmodasi.org.tr/Sempozyum.asp?id=1125 [01.03.2008]. Ayrıca bkz. AYSAN: s. 29 vd..

¹²⁸ Ülkemizde faaliyet gösteren BDK'lar, henüz istenilen kurumsal yapıya ulaşamamışlardır. Bu nedenle, BDK'larda çalışan denetim elemanı sayısı da azdır. Denetim elemanı sayısının azlığı, bağımsız denetim sözleşmesi için düzenlemelerle öngörülen azami süre sona erdikten sonra, BDK'ların aynı müşterinin denetimini yürütememelerine neden olacaktır (BAŞARAN, Cansen: “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-19 Nisan 2003, s. 4, www.istanbulsmmmodasi.org.tr/Sempozyum.asp?id=1125 [01.03.2008]). Örneğin, BBDY m. 12 (11) uyarınca, BDK adına bağımsız denetim faaliyetini yürüten bağımsız denetçiler, aynı bankanın bağımsız denetim çalışmalarında birbirini izleyen azami beş hesap dönemi için görev alabilirler. Bu süre sona erdikten sonra, yetkili BDK, müşterinin

1- TTK Tasarısı

AB'nin kurulması, uluslararasıda gerek ticarete gerekse teknolojide yaşanan hızlı gelişimler, uluslararası piyasaların bir parçası olma gereği gibi birçok neden, diğer ülke hukuklarını olduğu gibi Türk Hukukunu da etkilemiş, bunun sonucunda temel yasalarda köklü değişiklikler yapılmaya başlanmıştır.

01.01.1957 yılından beri yürürlükte bulunan 6762 sayılı TTK ise, gerekli değişimler yapılmadığından gelişimlere karşılık verememiştir. Bu nedenle, yeni bir TTK Tasarısı hazırlanmıştır (Genel Gerekçe). TTK Tasarısı ile, anonim ortaklık denetleme kurulu ile ilgili düzenlemelerin yer aldığı TTK m. 347-359 hükümleri kaldırılmış ve anonim ortaklık denetiminin BDK veya YMM'ler ya da SMMM'ler tarafından yapılacağı öngörülerek, bağımsız denetim sistemi kabul edilmiştir¹²⁹. Tasarı m. 397 (1)'e göre, anonim ortaklık ve ortaklıklar topluluğunun finansal tabloları, denetçiler tarafından UDS'ye göre denetlenir. Böylece, Tasarı da Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ ve BBDY gibi, UDS'yi referans olarak göstermiştir¹³⁰.

Bu yöndeki düzenlemeler oldukça olumludur. Zira, hem uluslararası alandaki gelişmelere uyum sağlanmış, hem de ulusal bazda bir düzenleme birliği getirilmiştir. Bunun diğer bir olumlu sonucu ise, bağımsız denetim mesleğinin gelişimine önemli katkı sağlayacak olmasıdır. Zira, bağımsız denetim mesleğinin gelişmesi,

bağımsız denetimini yürütmek üzere, başka bağımsız denetçileri görevlendirmelidir. Ancak, yeterli sayıda bağımsız denetim elemanı olmadığı takdirde, BDK, bankanın denetim görevine doğal olarak devam edemeyecektir. (Bağımsız denetim sözleşmesinin süresi ile ilgili olarak bkz. § 3, V ve bağımsız denetim elemanının değişimine ilişkin açıklamalar için, bkz. § 6, I, A, 3, b, bb). Tasarı'nın yasalaşması ile bütün anonim ortaklıkların finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmesi zorunlu hâle geldiğinde, bu sorun kendisini daha da fazla hissettirecektir. Bu konuda bkz. AKSOY, Tamer: "Denetçi ve Denetim Şirketinin Dönüşümlü Rotasyonu", Bülten Ocak-Şubat 2007, S. 170, s. 21, www.asmmmo.org.tr [01.03.2008].

¹²⁹ Tasarı'nın denetçiye ilişkin hükümlerinde, kaynak olarak Alman TK § 316 vd. hükümleri dikkate alınmıştır.

¹³⁰ Esasen TTK Tasarısı'nın kamuoyunun bilgisine sunulduğu ilk hâlinde, m. 397 vd. hükümlerinde, bağımsız denetimin UDS'ye uygun olarak yerine getirilmesi gereği yer almamaktaydı. 398. maddede, ortaklıkların finansal tabloları ile yıllık raporlarının denetiminde TMS'ye uygunluğunun inceleneceği belirtilmekle birlikte, UDS ile ilgili bir düzenlemenin olmaması öğretide eleştirilmiştir (AKSOY, Tamer: "Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Işığında Denetim ve Muhasebe Yasal Düzenleme Çerçevesine İlişkin Analitik Bir Değerlendirme", MDB Eylül 2005, s. 128 vd.; ARIKAN, Yahya: "Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Denetimle İlgili Maddelere Ait Görüş ve Değerlendirmeler", MÇD Nisan-Mayıs-Haziran 2005, S.71, s. 9).

ortaklıkların denetimine de güven duyulmasını sağlar ve bunun sonucunda, ortaklıkların dış pazardaki rekabet gücü artar (Tasarı, gerekçe, s. 131).

2- Sermaye Piyasası Mevzuatı

Sermaye piyasasındaki düzenlemeler, kamunun yararını sağlama, halkın güvenliğini kazanma amaçlarının yanında, piyasanın “etkin ve adil” bir şekilde işlemesi amacını da taşır¹³¹.

a- Genel Olarak

Türk sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasını sağlamak için gerekli düzenlemelerde bulunmak ve denetlemek amacı ile 28.07.1981 tarihinde 2499 sayılı SerPK kabul edilmiştir (m. 1). Sermaye piyasası ile ilgili kurallar getiren bu Yasa uyarınca, SPK kurulmuş (SerPK m. 17) ve piyasanın işleyişine ilişkin düzenlemelerde bulunma görev ve yetkisi SPK’ya tanınmıştır (SerPK m. 22). Bu yetkilerden biri de, SerPK’ya tabi ortaklık ve kuruluşların BDK’lar tarafından yapılacak bağımsız denetimi ile ilgili esas ve standartları belirlemektir (SerPK m. 16, 22/d).

SPK, kendisine verilen bu yetkiye dayanarak, Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik’i¹³² ve bu Yönetmelik’e dayanarak bağımsız denetime ilişkin olarak Seri:X tebliğlerini yayınlamıştır¹³³. SerPK ile ilgili

¹³¹ KÜÇÜKSÖZEN: Yatırımcının Korunması, s. 16.

¹³² RG, 13.12.1987, S. 19663. Seri: X, No: 16 sayılı Tebliğ’in yürürlüğe girmesiyle, SPK, “Yönetmeliğin artık uygulama olanağının kalmadığına ve yürürlükte bulunmadığına” karar vermişti (SPK Karar Organı Toplantı No: 19, Tutanak No: 438, Tarih: 04.04.1996). Bir yönetmeliğin, tebliğ ile yürürlükten kaldırılması mümkün olmadığından, hukuken Yönetmelik hâlen yürürlüktedir. Yönetmeliğin usule uygun olarak yürürlükten kaldırılması gerekmektedir (ÖZKORKUT, Korkut: “3568 Sayılı Kanun Çerçevesinde Muhasebe Meslek Mensupları ve Kurabilecekleri Ortaklık Türleri”, Prof. Dr. Yüksel Koç YALKIN’a Armağan, Ankara 2003, s. 478-479).

¹³³ Seri: X, No: 7 Sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” Hükümlerine Göre Özel Denetlemeye Tabi Ortaklıkların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 7 sayılı Tebliğ) (RG, 20.07.1988, S. 19878), Seri: X, No: 12 Sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” Hükümlerine Göre Sürekli ve Sınırlı Denetlemeye Tabi Ortaklıkların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 12 sayılı Tebliğ) (RG, 18.02.1992, S. 21146) ve Seri: X, No: 15 Sayılı Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ’dir (Seri: X, No: 15 sayılı Tebliğ) (RG, 05.05.1989, S. 20159).

değişik hükümler getiren 3794 sayılı Yasa ile¹³⁴, SPK'ya bağımsız denetim hakkında tebliğ çıkarma yetkisi tanınmıştır (SerPK m. 22/I/e). Bunun üzerine, SPK bağımsız denetimle ilgili standart, ilke ve kuralların belirlendiği Seri: X, No: 16 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'i¹³⁵ (Seri: X, No: 16 sayılı Tebliğ) çıkarmıştır. Tebliğ'de günün ihtiyaçları ve uluslararası piyasalardaki gelişmeler doğrultusunda çeşitli zamanlarda değişiklikler yapılmıştır¹³⁶.

Uluslararası yatırımların artması ve uluslararası örgütlenmelerin piyasalar arasındaki uyumu sağlamak üzere çıkardıkları denetim standartlarının da etkisiyle, bağımsız denetim standartları istenilen düzeyde olmayan ülkemizde, SPK Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ'i çıkarmıştır. Bağımsız denetim standartlarının oldukça ayrıntılı düzenlendiği bu Tebliğ ile, Seri: X tebliğleri de yürürlükten kaldırılmıştır (Tebliğ 35. Kısım m. 1). Tebliğ, IFAC bünyesinde kurulmuş bulunan Uluslararası Denetim ve Sigorta Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board = IAASB) tarafından çıkarılan ISA (UDS) kaynak alınarak düzenlenmiştir (35. Kısım Ek. 1)¹³⁷.

¹³⁴ Sermaye Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına, Bankalar Kanunu'nun Bir Maddesinin Değiştirilmesine ve 35 sayılı KHK'nın Bazı Maddelerinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair 29.4.1992 tarih ve 3794 sayılı Kanun (RG, 13.03.1992, S. 21227).

¹³⁵ RG, 04.03.1996, S. 22570.

¹³⁶ Seri: X, No: 17 (RG, 15.17.1997, S. 23141), Seri: X, No: 19 (RG, 02.11.2002, S. 24924), Seri: X, No: 20 (RG, 18.02.2003, S. 25024) ve Seri: X, No: 21 (RG, 20.03.2003, S. 25054).

¹³⁷ Ek. 1'de, Tebliğ kısımlarına karşılık gelen UDS, bir tablo ile gösterilmiştir. TÜRMOB, Tebliğ Tasarısı ile ilgili eleştirisinde, SPK'nın yayınladığı bu Tebliğ ile kendi yetki alanına giren bir düzenleme getirdiğini belirtmiştir. TÜRMOB'un görüşünün dayanakları özetle şöyledir: SPK, SerPK uyarınca BDK'ların çalışma esaslarını TÜRMOB'un da görüşünü alarak belirleme yetkisine sahiptir. SerPK'ye göre, bağımsız denetim yapacaklar 3568 sayılı Yasa uyarınca denetim yetkisi almalıdırlar. Bu nedenle, bağımsız denetçilerin mesleki standartları ile meslek etiğini belirleme yetkisi, 3568 sayılı Yasa'ya göre belirlenmelidir. Temel ve asgari mesleki standartlar ve etik kurallar, 3568 sayılı Yasa uyarınca düzenlenmiş standartlar ve kurallardır. UDS'nin genel standartları, mesleğe giriş usullerini düzenlemektedir. Anayasa m. 135 uyarınca, TÜRMOB, bir kamu kuruluşu olarak mesleği düzenlemektedir. Bu nedenle, denetim standartlarının meslek ruhsatı vermeye yetkili otorite olan TÜRMOB tarafından düzenlenmesi, denetim mesleki faaliyetinin kamu niteliğinin bir sonucudur. SPK'nın, Anayasa ile yetkilendirilmiş meslek örgütlerinin faaliyetlerini de üstlenmesi, denetimin bağımsızlığına ve tarafsızlık anlayışına aykırıdır. Bu nedenlerle, SPK'nın denetim standartlarını düzenlemesi uygun değildir. Ayrıca, Tebliğ UDS'den ayrılmakta ve 3568 sayılı Yasa'ya aykırı düzenlemeler getirmektedir. Bu ise, denetim mesleğinin yasal dayanağına aykırılık oluşturmaktadır. Tebliğ Başlangıç Hükümleri m. 1 uyarınca, Tebliğ'in amacı, "sermaye piyasasında ... bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemektir". Anayasa m. 135 ve 3568 sayılı Yasa, bu yetkiyi SPK'ya vermemiştir (07.12.2005 tarihli SPK'ya gönderilen yazı, I. Genel Düşünceler ve 04.04.2006 tarihli Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü'ne gönderilen yazı, www.turmob.org.tr [2007]).

SPK; AB'deki son yıllarda ortaya çıkan değişimler ile Türk sermaye piyasasındaki gelişmeleri dikkate alarak, piyasanın AB normları ile uyumlaştırılmasını ve uluslararası piyasalarla bütünleştirilmesini sağlamak, yatırımcıların korunması anlayışını daha etkin hâle getirmek, sektörün gelişimini desteklemek ve mevzuat engellerini kaldırmak amaçlarıyla, Yeni SerPK Tasarısı Taslağı'nı hazırlamış ve kamunun görüşüne sunmuştur. SerPK Tasarı Taslağı'nda birçok konuda köklü değişiklikler bulunmaktadır¹³⁸. Bu değişikliklerden biri de, SPK'ya tüzel kişiliğe sahip meslek birlikleri kurma yetkisinin verilmesidir. Tasarı Taslağı m. 57/I/b uyarınca, kurulacak olan meslek birliklerinden biri de, Türkiye Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Kuruluşları Birliği'dir. SerPK ile bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaya yetkili kılınmış olan BDK'ların bu birliğe üye olmaları zorunludur. Birliklere verilen görevlerden bazıları; üyelerin dayanışma ve sermaye piyasasının gerektirdiği özen ve disiplin içerisinde çalışmalarına yönelik meslek kurallarını ve standartlarını oluşturmak, haksız rekabeti önlemek amacıyla gerekli önlemleri almak, kendisine mevzuatla bırakılan veya SPK tarafından belirlenen konularda düzenlemeler yapmak, yürütmek ve denetlemektir¹³⁹.

b- SPK Tebliğlerinin Niteliği

Bağımsız denetimin bir tebliğ ile düzenlenmiş olması nedeniyle, Tebliğ'in niteliğinin de incelenmesinin yararlı olacağı düşüncesindeyiz.

Düzenleyici işlemler yapabilme yetkisi, öncelikle, yasama organına ait bir yetkidir. Ancak, Anayasa ve yasaların açıkça izin verdiği durumlarda, yargı ve

¹³⁸ Söz konusu Taslak için bkz. www.spk.gov.tr/# [2007].

¹³⁹ Bu düzenleme eleştirilmiştir. Getirilen ilk eleştiri, bağımsız denetimin muhasebe mesleği mensupları tarafından yürütülmesi ve muhasebe mesleği mensuplarının ise, zaten bir meslek birliğinin bulunmasıdır. TÜRMOB, mesleğin geliştirilmesi için çalışmalarda bulunmak, meslek mensuplarının uyacakları zorunlu meslek kurallarını oluşturmak, meslek etiği, düzeni ile geleneklerini korumak ve yasa ile kendisine verilmiş görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde bir meslek kuruluşudur (3568 sayılı Yasa, m. 28-29). Diğer bir eleştiri ise, sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasını sağlamak ile görevlendirilmiş olan SPK'nın, bu alanda yaşanan sıkıntıları çözmek yerine, yeni ve tekrar niteliğinde meslek örgütlenmeleri yaratma sevdasına kapılmış olduğu yönündedir. SPK'nın bir anlamda, "meslek örgütlenmelerinin patronluğuna soyunduğu" ifade edilmektedir ("Sermaye Piyasası Kurulu mu? Meslek Birlikleri Kurulu mu?" başlıklı yazı, BD Kasım 2005, S. 109, s. 2, www.turmob.org.tr [01.03.2008]).

yürütme/idare de bu yetkiyi kullanabilir. Düzenleyici işlemlerin hangi organ veya örgüt tarafından yapılmış olduğu önemli değildir. Önemli olan, işlemin sürekli, soyut ve nesnel olması, genel durumları belirleyen ve gösteren hükümleri içermesidir¹⁴⁰.

İdarenin, tüzük ve yönetmelik dışında, “karar”, “kararname”, “tebliğ”, “statü”, “sirküler”, “yönerge” gibi isimler altında, başka düzenleyici işlem yapip yapamayacağı öğretide tartışmalıdır. Bir görüşe göre, idare tüzük ve yönetmelik dışında düzenleyici işlemler yapamaz. Yasa yapma yetkisi sadece yasama organındadır ve bu yetki başka bir organa devredilemez. Yürütmenin ise, kural olarak düzenleme yetkisi bulunmamakla birlikte, yasa çerçevesinde tüzük ve yönetmelik yayımlayabilir ve yetkisi de bununla sınırlıdır¹⁴¹. Diğer bir görüşe göre ise, tüzük ve yönetmelik dışında, idarenin düzenleyici işlem yapması mümkündür. Bir düzenleyici işlemin isminin tüzük veya yönetmelik olmaması, onun geçersiz olmasını gerektirmez. İşlemin varlığı ve sağlığı, taşıdığı isme göre değil, öğelerine göre değerlendirilir. Bu nedenle, düzenleyici işlem, tüzük veya yönetmelikten hangisinin özelliklerini taşıyor ise, onun hukuki rejimine tabi olmalıdır. Söz konusu düzenlemeler, Anayasa’da belirtilen bu düzenleyici işlemlerin özelliklerini taşıyorlar ise, hukuksal yönden geçersiz olurlar¹⁴².

Başka bir görüşe göre ise, idare, Anayasa’da belirtilmiş olan tüzük ve yönetmelik dışında da düzenleyici işlem yapabilir¹⁴³. GÜNDAY’a göre, idare, “eşit işlem ilkesine” uygun olarak takdir yetkisini kullanır. Eşit işlem ilkesi, aynı ya da benzer olay ve durumlara, aynı doğrultuda, aynı işlemlerin yapılmasıdır. İdare de, takdir yetkisini bu şekliyle kullanırken, zaten zımnen bir düzenleme yapmak

¹⁴⁰ ÖZAY, İl Han: Günışığında Yönetim, İstanbul 2004, s. 427.

¹⁴¹ YARSUVAT, Duygun: “Yürütme Organının Koyduğu Kaidelerle Suç İhdası ve 1961 Anayasası”, İÜHFM 1963, C. XXIX, S. 3, s. 544; DÖNMEZER, Sulhi: “İcranın Tanzim Tasarrufları İle Suç İhdası, Anayasaya Aykırılık İddiası Halinde Verilmesi İcbeden Karar”, İÜHFM 1962, C. XXVIII, S. 1, s. 243-244.

¹⁴² DURAN, Lütfi: İdare Hukuku Ders Notları, İstanbul 1982, s. 472; GİRİTLİ, İsmet/BİLGİN, Pertev/AKGÜNER, Tayfun: İdare Hukuku, İstanbul 2001, s. 160. GÖZÜBÜYÜK’e göre, bu görüş, sonuç itibarıyla, iki tür düzenleyici işlem (tüzük ve yönetmelik) olduğunu kabul etmektedir (GÖZÜBÜYÜK, Şeref/TAN, Turgut: İdare Hukuku, C. 1: Genel Esaslar, B. 2, Ankara 2001, s. 123).

¹⁴³ ÖZAY: s. 428; GÜNDAY, Metin: İdare Hukuku, B. 7, Ankara 2003, s. 196; GÖZÜBÜYÜK/TAN: s.124-125; TEKİNALP, Ünal: Sermaye Piyasası Hukukunun Esasları, İstanbul 1982, s.147; BAHTİYAR, Mehmet: Anonim Ortaklıkta Kayıtlı Sermaye Sistemi ve Sermaye Artırımı, İstanbul 1996, s. 64.

zorundadır. Zımnen yapılan bir düzenlemenin ise, açıkça yapılmasında bir sakınca bulunmamaktadır. Ayrıca, takdir yetkisinin nasıl kullanılacağını gösteren açık düzenlemelerin yapılması, “belirli ve düzenli idare ilkelerinin” de bir gereğidir. Sonuç olarak, idarenin düzenleme yetkisi, takdir yetkisinden kaynaklanır ve düzenleyici işlemler, Anayasa’da sayılmış bulunan tüzük ve yönetmelik ile sınırlı değildir. İdare kararname, karar, genelge, tebliğ, sirküler ve tamim gibi, başka isimler altında düzenleyici işlemler yapabilir¹⁴⁴. GÖZÜBÜYÜK/TAN’a göre ise, bir hukuki işlemin düzenleyici işlem olup olmadığını belirlemede temel kriter, işlemin ismi değil, kişilerin hukuki durumlarını etkileyen, genel, nesnel kurallar içerip içermediğidir. Bu nedenle, hukuki işlem genel ve soyut ise, nesnel kurallar içeriyorsa, düzenleyici işlem sayılmalıdır¹⁴⁵. HATEMİ’ye göre, yetki yasaları uyarınca idareye verilmiş olan tebliğ çıkarma yetkisi, içerik ve kapsam bakımından anayasaya uygun olarak kullanılmış ise, Medeni Hukuk alanında kaynak değerinde olabilir¹⁴⁶. TEKİNALP’e göre de, SPK, kendisine verilen düzenleyici işlem yapma yetkisini, tebliğ yayımlayarak kullanır. Kural-işlemlerin özelliği, “beyaz hükümler” sisteminin işlemesine olanak vermesidir¹⁴⁷.

Anayasa Mahkemesi’ne göre ise, yürütme organının, yasanın kendisine verdiği yetkiye dayanarak, tüzük ve yönetmelik dışında hukuki tasarruflarda bulunamayacağını kabul edilmesi, yürütme faaliyetinin çok dar ve işlemesi güç bir çerçeve içerisine sokacağı anlamına gelir ve bu ülke yararı ile Anayasa ruhuna uygun düşmediği gibi, idare fonksiyonu gerekleri ile de bağdaşmaz¹⁴⁸. Yasa, düzenlemek istediği alanı yeterince düzenlemeli, yürütmeye getireceği sınırlamaları da istediği

¹⁴⁴ GÜNDAY: s. 196. GÜNDAY’a göre, düzenleme yetkisinin genel olması, idarenin daha önce yasalarla düzenlenmemiş alanlarda da düzenleme yapabileceği anlamına gelmediği gibi; kural olarak, düzenleme yetkisinin bir yasa maddesine dayanması gerekmele birlikte, bir yasal düzenleme ile idarenin düzenleme yapma yetkisinin açıkça öngörülmesi de, kural olarak zorunlu değildir (s. 196-197).

¹⁴⁵ GÖZÜBÜYÜK/TAN: s. 124-125.

¹⁴⁶ HATEMİ, Hüseyin: Medeni Hukuka Giriş, B. 3, İstanbul 2004, s. 66.

¹⁴⁷ TEKİNALP, “beyaz hükümler” deyimini şu şekilde açıklar: “Bu deyim ile, kanunkoyucunun, çerçeve konusunu göstermek ve verilecek cezaları da tayin etmek suretiyle, belirli bir alanın düzenleyici işlemlerle düzenlenmesi ve öngörülen şartlarla suç ihdas edilmesi hususunda yürütmeye verdiği yetki ile oluşturulan hükümler anlaşılır.” (Sermaye Piyasası, s. 147).

¹⁴⁸ 07.06.1973, E. 12, K. 24 (AYMKD 1974, S. 11, s. 271).

gibi getirmelidir. Yürütme ise, yasanın getirdiği sınırlar dâhilinde, kendisine tanınan yetkiyi nasıl kullanacağını düzenler¹⁴⁹.

İdarenin tüzük ve yönetmelik dışında kalan düzenleyici işlemleri, Anayasa’da ismen belirtilmemiş olması dolayısıyla, “adsız düzenleyici işlemler” olarak isimlendirilmiş¹⁵⁰ ve hangi ismi taşırlarsa taşırsınlar, yönetmelik¹⁵¹ veya “yönetmelik benzeri”¹⁵² bir işlem olduğu belirtilmiştir.

Bir çerçeve yasa niteliğindeki SerPK, sermaye piyasası ile ilgili genel ilkeler ve hükümler getirmiştir. SerPK’nın, kapsamı dâhilindeki konuları ayrıntılı şekilde düzenlemesi mümkün olmadığından, piyasaya ilişkin birçok konunun düzenlenmesi, SerPK tarafından, diğer mevzuata, en önemlisi SPK’ya bırakılmıştır. SPK, SerPK ile kendisine verilmiş görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş, tüzel kişiliğe sahip bir kamu kuruluşudur (SerPK m. 17/I). Bu nedenle, SPK oluşturulma amacı doğrultusunda, sermaye piyasası koşullarına uygun olarak ve yasadan aldığı yetkiye dayanarak, piyasanın ihtiyaç duyduğu düzenlemeleri yapar (SerPK m. 22). SPK’ya verilmiş olan düzenleme yetkisinin bir sonucu olarak, piyasa kuralları, SerPK’den ziyade, ağırlıklı olarak SPK yönetmelikleri, tebliğleri veya sirkülerleri ile belirlenmektedir¹⁵³.

Tebliğler, sermaye piyasasında ortaya çıkan yeni ihtiyaçlar karşısında, hızlı ve zamanında yayımlanabildikleri ve kolaylıkla değiştirilebildikleri için, mevzuatın piyasanın dinamizmine uyumunun sağlanmasında büyük kolaylık getirmektedir¹⁵⁴. Ancak, öğretilerde haklı olarak ifade edildiği gibi, her ne kadar sermaye piyasasının ihtiyaç duyduğu düzenlemelerin hızla yapılmasını sağlaması bakımından tebliğler önemli bir görevi yerine getirseler de; beklenen faydanın elde

¹⁴⁹ 23-25.10.1969, E. 67/41, K. 57 (AYMKD, S. 8, s. 40-41).

¹⁵⁰ DURAN: s. 472; ÖZAY: s. 428 dn. 813; GİRİTLİ/BİLGEN/AKGÜNER: s. 160.

¹⁵¹ DURAN: s. 473; GİRİTLİ/BİLGEN/AKGÜNER: s. 160. Bu görüşe göre, yönetmeliklerin Resmî Gazete’de yayımlanma zorunluluğu kaldırılmış olsa da, tüzük ve yönetmelik dışında kalan idarî işlemlerin yönetmelik statüsünde bir düzenleyici işlem olarak kabul edilebilmesi için, Resmî Gazete’de yayımlanması ve yeni kurallar getirmesi zorunludur.

¹⁵² ÖZAY: s. 428-429; TEKİNALP: Sermaye Piyasası, s. 147.

¹⁵³ AYTAÇ, Zühtü: Sermaye Piyasası Hukuku ve Hisse Senetleri, Ankara 1988, s. 16-17, 35-36; BAHTİYAR: Kayıtlı Sermaye, s. 63-64.

¹⁵⁴ BAHTİYAR: Kayıtlı Sermaye, s. 65.

edilebilmesi için, normlar hiyerarşisi açısından, tebliğlerin yasalara aykırı olmamaları ve yasa ile düzenlenmesi gerekli hususların tebliğle düzenlenmemesi gerekir. Bununla birlikte, öğretilerde, SPK'nın tebliğ yoluyla düzenleme yaparken, bu hususa tam olarak uymadığı eleştirisi getirilmiştir¹⁵⁵.

Sonuç olarak, SPK'nın, yasadan aldığı yetki çerçevesinde yayımladığı tebliğler düzenleyici işlemlerdir¹⁵⁶ ve uyulması gerekli kuralları içerirler.

3- Bankacılık Mevzuatı

Banka hukukunda bağımsız denetim ile ilgili ilk düzenleme, 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu¹⁵⁷ m. 43 uyarınca, Devlet Bakanlığı ve Başbakan Yardımcılığı tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ'dir¹⁵⁸. Tebliğ, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın gözetim ve denetiminde, bankaların finansal denetimini yapacak olan BDK'ların kuruluş ve faaliyet koşullarına ilişkin ilke ve esasları düzenlemektedir. Bu Tebliğ'den sonra, Hazine Müsteşarlığı tarafından hazırlanan Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara İlişkin Yönetmelik¹⁵⁹ yayımlanmıştır. Bu Yönetmelik, bankaların bilanço ve gelir tablolarını onaylayan ve denetim raporunu düzenleyerek bunları yayımlayan denetim kuruluşlarının çalışma yöntem ve kurallarını belirlemektir.

¹⁵⁵ BAHTİYAR: Kayıtlı Sermaye, s. 65. Keza, SerPK ile SPK'ya verilen tebliğ ile düzenleme yetkisinin, özel hukuk alanındaki istikrarı bozacak ve hukuk güvenliğini zedeleyecek biçimde kural koyma ve değiştirme olanağını verdiği eleştirisi de getirilmiştir (Bu konudaki eleştiriler için bkz. MOROĞLU, Erdoğan: "Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu", Sermaye Piyasası Kurulu 15. Yıl Sempozyumu, Ankara 1998, s. 20; BAHTİYAR, Mehmet: "Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları Kuruluş ve Faaliyete Geçiş Esasları", Prof. Dr. Erdoğan MOROĞLU'na 65. Yaş Günü Armağanı, İstanbul 1999, s. 56 dn. 8).

¹⁵⁶ SerPK Tasarı Taslağı m. 26/II uyarınca, "Kurum yetkilerini, düzenleyici işlemler tesis ederek ve özel nitelikli kararlar alarak kullanır. Düzenleyici işlem niteliğindeki yönetmelik ve tebliğler, Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulur. Özel nitelikli kararlardan kamuoyunu ilgilendirenler, Kurumun haftalık bülteni ile duyurulur.". Taslak'ta, SPK'nın işlemlerinin niteliği düzenleyici işlem olarak açıkça belirtilmiştir.

¹⁵⁷ RG, 26.01.1970, S. 13409.

¹⁵⁸ RG, 16.01.1987, S. 19343. Bu Tebliğ'den sonra, SPK tarafından Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik yayımlanmıştır. Aynı amaca yönelik iki farklı düzenlemenin bulunması ile ilgili açıklama ve eleştiriler için, bkz. BATTAL: Denetim, s. 226 vd.

¹⁵⁹ RG, 21.03.1997, S. 22940.

18.06.1999 tarihinde kabul edilen 4389 sayılı Bankalar Kanunu m. 3/1 uyarınca, yasada gösterilen yetkiler çerçevesinde düzenlemeler yapmak, uygulanmasını sağlamak, uygulamayı denetlemek ve tasarrufların güvence altına alınmasını temin etmek üzere, kamu tüzel kişiliğine sahip BDDK kurulmuştur. Yasa ile, bankaların bağımsız denetimini yürütecek BDK'ların yetkilendirilmesi yetkisi BDDK'ya verilmiştir (m. 3/11, 13/2). BDDK, Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik'i¹⁶⁰ yayımlamıştır. Bu Yönetmelik ile, Hazine Müsteşarlığı tarafından hazırlanan Yönetmelik yürürlükten kaldırılmıştır (m. 13). Ayrıca, BDDK, bankaların ve özel finans kurumlarının finansal bilgilerinin bağımsız denetiminin yürütülmesi ve sonuçlandırılmasına ilişkin usul ve esasların belirlendiği Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik'i yayımlamıştır¹⁶¹.

30.01.2002 tarih ve 4743 sayılı Mali Sektöre Olan Borçların Yeniden Yapılandırılması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun¹⁶² m. 5/J ile, 4389 sayılı Bankalar Kanunu'na geçici 4. madde eklenmiştir. Bu yasal değişiklikle; pay senetleri kısmen veya tamamen Tasarruf Sigorta Fonuna ait olan bankalar, kamusal sermayeli bankalar, özel finans kurumları, mevduat kabul etmeyen bankalar ve yurt dışında kurulu bankaların Türkiye'deki şubeleri hariç olmak üzere, Türkiye'de kurulu mevduat kabulüne yetkili özel sermayeli bankalar için ikili bağımsız denetim sistemi öngörülmüştür. Getirilen değişikliğe dayanarak, BDDK, 4389 sayılı Bankalar Kanununun Geçici 4 üncü Maddesi Uyarınca Yapılacak Özel Bağımsız Denetimin Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelik'i¹⁶³ yayımlamıştır. Bu Yönetmeliğin amacı, "bankacılık sisteminde güven ve istikrarı korumak ve ekonomik krizin bankaların sermayeleri üzerindeki olumsuz etkilerini bertaraf etmek amacıyla, Yönetmelik kapsamındaki bankaların; krediler ve diğer alacaklar için ayrılması gereken karşılıklardan, kur değişimlerinden veya diğer faaliyetlerinden kaynaklanan zararlarının belirlenerek mali durumlarını yansıtan konsolide ve konsolide olmayan mali tablolarının hazırlanmasını ve konsolide ve konsolide

¹⁶⁰ RG, 31.01.2002, S. 24657 Mük.

¹⁶¹ RG, 31.01.2002, S. 24657 Mük.

¹⁶² RG, 31.01.2002, S. 24657 Mük.

¹⁶³ RG, 01.02.2002, S. 24658.

olmayan sermaye yeterliliği standart oranlarının tespitini teminen ilgili mevzuata göre yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarınca ... bu Yönetmelik hükümleri çerçevesinde bilanço tarihinden sonra mali tabloları etkileyebilecek hususlar da dikkate alınmak suretiyle, ... mali tablolar esas alınarak denetlenmesine ve düzenlenen bağımsız denetim raporlarının bağımsız denetim ilke ve esaslarına uygunluk bakımından Kurumca belirlenecek ikinci bir bağımsız denetim kuruluşu tarafından incelenmesine ilişkin esas ve usullerin belirlenmesidir.” (m. 1).

Bu Yönetmelik çerçevesinde hazırlanan bağımsız denetim raporlarının, denetim ilke ve esaslarına uygunluk bakımından ikinci bir BDK tarafından incelenmesi ile bu BDK'nın BDDK tarafından belirlenmesine ilişkin esas ve usulleri göstermek üzere, 4389 sayılı Bankalar Kanununun Geçici 4 üncü Maddesi Uyarınca Yapılacak İkinci Bağımsız Denetimin Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmeliği¹⁶⁴ yayımlanmıştır.

Bağımsız denetim alanındaki gelişmeler, bankacılık hukukunu da etkilemiştir. BDDK, yayımladığı BBDY ile bağımsız denetimin UDS çerçevesinde yürütüleceği düzenlemesini getirmiştir. BBDY, bankaların finansal tablolarının bağımsız denetimi yanında, yönetim kurulları tarafından hazırlanan yıllık faaliyet raporunun da özel amaçlı bağımsız denetimden geçmesinin zorunlu olduğunu belirtmiştir [m. 21(3)/j]. Bankalar, yıllık faaliyet raporlarını FRYHY'de belirlenen kurallar çerçevesinde hazırlanmak ve yayımlanmakla yükümlüdürler. FRYHY, yıllık faaliyet raporlarının bağımsız denetimi ile ilgili hükümler de içermektedir (bkz. m. 8-9).

4- Mesleki Düzenlemeler

Bağımsız denetim görevi, YMM veya SMMM'lerden oluşan BDK'lar tarafından yerine getirilir. YMM ve SMMM'ler ile ilgili düzenlemeler, meslek yasaları olan 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (3568 sayılı Yasa) ile

¹⁶⁴ RG, 27.03.2002, S. 24708.

getirilmiştir¹⁶⁵. 3568 sayılı Yasa'nın 50. maddesinin Geçici 4. maddesine dayanılarak, meslek mensuplarının çalışma usul ve esaslarının belirlendiği ÇUEHY çıkarılmıştır. ÇUEHY'nin 48 ilâ 60. maddelerinde, denetimle ilgili düzenlemeler yer almaktadır¹⁶⁶.

Meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yürütebilmeleri için, YMM veya SMMM odalarına kayıtlı olmaları gerekir (3568 sayılı Yasa m. 15/IV). YMM ve SMMM odaları da, kamu tüzel kişiliğine sahip bir meslek kuruluşu olan TÜRMOB'a katılmak zorundadırlar (3568 sayılı Yasa m. 28/I, III). TÜRMOB'un görevleri, 3568 sayılı Yasa m. 29'da sayılmıştır. Bu görevler arasında, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek ve Yasa uyarınca çıkarılacak Yönetmelikleri hazırlamak da bulunmaktadır (m. 29/I/d ve /e). TÜRMOB, meslek mensuplarının mesleğe aykırı davranışları hâlinde uygulanacak disiplin cezalarını, 3568 sayılı Yasa m. 50'ye dayanarak çıkardığı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Disiplin Yönetmeliği (Disiplin Yönetmeliği) ile belirlemiştir¹⁶⁷.

Bunun dışında TÜRMOB, üyeleri için uymaları gerekli bazı ilke ve kurallar da getirmiştir. Bunlardan biri, meslek ahlâk kurallarının belirlendiği Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlâk Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı'dır (Mecburî Meslek Kararı)¹⁶⁸. Ancak, söz konusu düzenleme, uluslararası düzenlemelerle karşılaştırıldığında oldukça yetersizdir. Bu nedenle, TÜRMOB, Serbest

¹⁶⁵ RG, 13.06.1989, S. 20194. Mali müşavirlik mesleğinde unvan karışıklığına bir son vermek, denetim hizmetlerine ağırlık vererek ekonomik denetim düzeninin kurulmasını sağlamak, 3568 sayılı Yasa'nın uygulaması sonucu ortaya çıkan sorunları çözümlenmek ve deneyimleri kurallara bağlamak amaçlarıyla, 3568 sayılı Yasa ile ilgili değişiklik yapılmasına karar verilmiş ve otuz maddelik değişiklik getiren teklif TBMM'ye sunulmuştur. Teklif'te serbest muhasebecilik unvanı kaldırılmış, meslek unvanları "mali müşavir" ve "yeminli mali müşavir" olarak ikiye indirilmiş; bu nedenle, Yasa'nın adı da "Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" olarak değiştirilmiştir. Bunun yanında, mesleki yeterlilik ile ilgili yeni gelişmelere uygun değişiklikler de getirilmiştir. Bkz. www.turmob.org.tr/TurmobWeb/turkce/haberdetay.aspx?Id=116 [01.03.2008].

¹⁶⁶ Denetimin tanımı, amacı, denetim faaliyetleri, denetim sözleşmesi, denetim öncesi saptanacak hususlar, denetimin planlanması, kontrolü, bilgi ve belgelerin toplanması, denetim çalışma kağıtları ve çalışma dosyası, yasa dışı işleri bildirim yükümü, denetim raporu ve çeşitleri ile raporla ilgili diğer hususlar, Yönetmeliğin denetime ilişkin düzenlemeleridir.

¹⁶⁷ RG, 31.10.2000, S. 24216.

¹⁶⁸ RG, 18.10.2001, S. 24557.

Muhasebeciler, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik'i¹⁶⁹ (EİY) yayımlamıştır. EİY, meslek mensuplarının uymaları gerekli etik ilkeler ile ilgili kapsamlı bir düzenleme içerir. EİY, bağımsız ve bağımlı olarak çalışan¹⁷⁰ tüm meslek mensupları ile bunların oluşturdukları ortaklıkları da kapsayan düzenlemeler getirmektedir [m. 2 (1)].

Muhasebe mesleğinin en önemli sorunlarından biri de haksız rekabettir¹⁷¹. TÜRMOB, meslek mensuplarının kendi aralarında ve müşterileri ile olan ilişkilerinde haksız rekabeti önlenmek ve böylece dürüst ve bozulmamış rekabeti sağlanmak; meslek mensuplarının iş elde etmek için reklâm sayılabilecek eylem ve işlemlerinin kapsamını, sınırını ve esaslarını belirlemek amacıyla, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği¹⁷² (HRRYY) yayımlamıştır [m. 2 (1)].

TÜRMOB, IFAC'ın bir üyesidir¹⁷³. Bu nedenle, TÜRMOB bünyesinde kurulan ve bağımsız denetimle ilgili standartlara ilişkin düzenlemeler getirmekle yetkili olan Türkiye Denetim Standartları Kurulu, son dönemlerde bağımsız denetim mesleğindeki gelişmeleri de dikkate alarak, IAASB tarafından düzenlenen, Tebliğ ve Tasarı ile de kabul edilen ISA'yı Türkçeleştirmiş ve UDS'yi üyelerinin kullanımına sunmuştur. TÜRMOB ayrıca, 3568 sayılı Yasa m. 2'de belirtilen mesleki konuların yerine getirilmesi ve Yasa m.45/son uyarınca kurulabilecek ortaklık bürosu ve ortaklıkların çalışmalarını düzenlenlediği 1996/2 sayılı Mecburi Meslek Kararına İlişkin Genelge'yi (Genelge) yayınlamıştır¹⁷⁴.

¹⁶⁹ RG, 19.10.2007, S. 26675.

¹⁷⁰ “Bağımlı çalışan meslek mensubu”, bir iş sahibine ücret karşılığı hizmet veren meslek mensubunu; “bağımsız çalışan meslek mensubu” ise, çalışanlar listesine kayıtlı meslek mensubu ile bunların kurdukları ortaklık bürolarını ve ortaklıkları ifade eder [EİY m. 4 (1)/c-ç].

¹⁷¹ Bu konuda bkz. ARIKAN, Yahya: “Haksız Rekabet Meslek Yaşantımızın Birinci ve Çözümlemesi Gereken En Temel Sorunumuzdur”, MÇD Ekim-Kasım-Aralık 2000, S. 53, s. 1 vd.

¹⁷² RG, 21.10.2007, S. 26707.

¹⁷³ 3568 sayılı Yasa m.29/1/f uyarınca, TÜRMOB, ulusal ve uluslararası meslek kuruluşlarına üye olmalıdır.

¹⁷⁴ RG, 20.03.1996, S. 22586.

5- Diğer Düzenlemeler

Bağımsız denetime ilişkin diğer düzenlemelerden ilki, sigorta ve reasürans ortaklıklarının bağımsız denetimi ile ilgili düzenlemelerdir. Bunlar, SBDY ve SBDİY'dir. SBDY; sigorta ve reasürans ortaklıklarının bağımsız denetimini yürütecek olan BDK'ların; nitelikleri, faaliyetleri, yetkilendirilmeleri, yetkinin geçici veya sürekli olarak kaldırılması, bağımsız denetim sözleşmesi ve bağımsız denetim sözleşmesinin taraflarının yükümlülükleri ile ilgili ilke ve esasları belirler (m. 1). SBDİY ise, sigorta ve reasürans ortaklıklarının finansal tablolarının, yetkili BDK tarafından denetlenmesine ve yapılan denetim sonucunda oluşturulan görüş çerçevesinde yayımlanacak olan finansal tabloların, sigorta ve reasürans ortaklıklarının gerçek durumlarını yansıtmadığının belirlenmesine ilişkin ilkeleri getirmektedir (m. 1).

Bağımsız denetim ile ilgili diğer bir düzenleme ise, enerji piyasasında faaliyet gösteren lisans sahibi tüzel kişiler, sertifika sahibi gerçek ve tüzel kişiler ile yetki belgesi sahibi resmi ve özel ortaklıkların; faaliyetlerinin, uygulamalarının, işlemlerinin, hesaplarının ve finansal tablolarının bağımsız denetimi ile bu denetimi gerçekleştirecek BDK'ların yetkilendirilmesi, yetkilerinin sürekli veya geçici olarak kaldırılmasına ilişkin ilke ve esasları belirleyen EPBDY'dir (m. 1).

Bunun dışında, Tarım ve Köyişleri Bakanlığı tarafından, Tarımsal Üretici Birlikleri Kanunu'nun¹⁷⁵ 16. ve 18. maddelerine dayanarak; tarımsal üretici birlikleri ile tarımsal üretici merkez birliklerinin finansal ve teknik olarak denetlenmesine, finansal denetimi yapacak olan YMM veya BDK'ların yetkilendirilmesine ve yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına ilişkin usul ve esasları düzenleyen Tarımsal Üretici Birlikleri ile Tarımsal Üretici Merkez Birliklerinin Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik¹⁷⁶ yayımlanmıştır.

¹⁷⁵ RG, 06.07.2004, S. 25514.

¹⁷⁶ RG, 01.05.2007, S. 26509.

Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun'un¹⁷⁷ 25. maddesine göre; ajansların her türlü hesap ve işlemlerinin, İçişleri Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ve Devlet Kalkınma Teşkilatı Müsteşarlığı tarafından belirlenen esas ve usullere göre, SPK mevzuatı uyarınca yetkilendirilmiş BDK'lar tarafından denetlenmesi zorunludur (m. 25).

Yine, Telekomünikasyon Kurumu'nun yayımladığı Erişim ve Arabağlantı Yönetmeliği'nin¹⁷⁸ 12. maddesinin IV. fıkrasına göre, Telekomünikasyon Kurumu, işletmecilerin hesaplarını denetleyebilir veya gerekli gördüğü takdirde BDK'lara denettirebilir. BDK'lar ile ilgili giderler, işletmeciler tarafından ödenir.

Nihayet, BDDK tarafından yayımlanmış olan, Finansal Kiralama, Factoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik¹⁷⁹ m. 26 (1) uyarınca, ortaklıkların genel kurula sunulacak finansal tablolarının Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun belirlediği esas ve usuller çerçevesinde, BDDK tarafından uygun görülen BDK'larca denetlenmesi zorunludur.

§ 2- BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN TANIMI, ÖZELLİKLERİ, BENZER SÖZLEŞMELERLE KARŞILAŞTIRILMASI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Tasarı uyarınca, bütün anonim ortaklıklar ve ortaklıklar topluluğunun finansal tabloları ile yönetim kurullarının düzenledikleri yıllık raporlar, denetçi tarafından denetlenmelidir. Denetimden geçmemiş finansal tablolar ile yıllık raporlar düzenlenmemiş hükmündedir [m. 397 (1) ve (2)]. Bağımsız denetim görevinin yerine getirilebilmesi için, denetimi yapılacak anonim ortaklık ile denetleyecek denetçi¹⁸⁰ arasında bir sözleşme yapılması gerekir. Tasarı'da, "seçim, görevden alma ve sözleşmenin feshi"nin düzenlendiği m.399 dışında, sözleşme ile ilgili başkaca bir hüküm bulunmamaktadır. Esasen buna ihtiyaç da yoktur; çünkü, Tasarı m. 397 (1)

¹⁷⁷ RG, 08.02.2006, S. 26074.

¹⁷⁸ RG, 14.06.2007, S. 26552.

¹⁷⁹ RG,10.10.2006, S. 26315.

¹⁸⁰ Tasarı'ya göre, denetçi BDK'lardır. Ancak, küçük anonim ortaklıklar, en az iki YMM veya SMMM'yi denetçi olarak seçebilirler [m. 400 (1)].

uyarınca, bağımsız denetim UDS'ye uygun olarak yürütülecektir. UDS (ISA) 210'da, sözleşmenin içeriği, sözleşmenin kabul edilmesi ve değişmesine ilişkin düzenlemeler getirilmektedir [bkz. UDS (ISA) 210].

SerPK m. 16/II'ye göre, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumlarına ait finansal tabloların bağımsız denetimden geçmeleri zorunludur. Bağımsız denetim faaliyetinin yürütülebilmesi için ise, bağımsız denetimden geçecek ortaklık ile BDK'nın bağımsız denetim sözleşmesi yapmaları gerekir [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 3. Kısım m. 5 (1)]. Bağımsız denetim sözleşmesi, Tebliğ'in 3. Kısımında düzenlenmiştir. Bu Kısım, UDS (ISA) 210'dan alınmıştır (Tebliğ Ek. 1). Kısımda; sözleşmenin tanımı, sözleşme öncesi tarafların dikkat etmeleri gerekli hususlar, zorunlu ve isteğe unsurları, yürürlüğü, bağımsız denetim koşullarındaki değişikliklerin kabulü ve sona erdirilmesi konuları düzenlenmiştir. 3. Kısım'da belirtilen sözleşme, Tebliğ'de yer alan tüm denetim türleri için öngörülmüş genel bir sözleşmedir. Diğer bir deyişle, yalnızca yıllık bağımsız denetim için öngörülmemiştir¹⁸¹.

Keza, BanK m. 39/II uyarınca, bankalar, yıllık finansal raporlarını BDK'lara onaylatmak zorundadırlar. Bankaların bağımsız denetimi, BDK'lar ile bankalar arasında yapılacak olan bağımsız denetim sözleşmesi çerçevesinde yürütülür [BBDY m. 21 (1)]. Yönetmelik; sözleşmenin unsurları, yürürlüğü, sözleşmedeki değişiklikler, tarafların yükümlülükleri, yükümlülüklerin yerine getirilme biçimi ve sona ermesi hususları düzenlenmiştir.

Yine, ÇUEHK m. 51'de, denetim faaliyetini yürütecek meslek mensuplarının sözleşme yapma zorunlulukları ve sözleşmenin unsurları belirtilmiştir.

Sonuç olarak, bağımsız denetim sözleşmesi, yasalar tarafından anonim ortaklıklara getirilen bağımsız denetim yaptırma yükümlülüğünün bir sonucu olarak, yapılması zorunlu bir sözleşmedir. Düzenlemeler, bağımsız denetim sözleşmesinin

¹⁸¹ Bağımsız denetim raporu yanında, diğer rapor türlerinden birinin de hazırlanacağına ilişkin bir anlaşma, genel bağımsız denetim sözleşmesine bağlı olarak yapılırsa, diğer rapor türlerine ilişkin unsurların da genel sözleşmeye eklenmesi gerekir (Bkz. § 3, II).

kurulabilmesi için, sözleşmede bulunması gerekli unsurları ayrıntılarıyla belirtmiştir¹⁸². Bu nedenlerle, sözleşme yapma serbestisi ilkesinin de bir istisnasını oluşturur¹⁸³.

I-Tanımı

Bağımsız denetim sözleşmesinin tanımı yapılmadan önce, sözleşmenin temel unsurlarının belirlenmesi gerekir:

Denetimin amacı ve kapsamının belirtilmesi, bağımsız denetim sözleşmesinin zorunlu bir unsurdur [UDS (ISA) 210/6.1; Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/a; BBDY m. 21 (3)/a]¹⁸⁴. Tasarı'ya göre, denetimin kapsamına, anonim ortaklıklara ait finansal tablolar ile yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporları girer [m. 397 (1)]. Yine, Tasarı uyarınca, bağımsız denetçiler, finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporlarının TMS'ye, yasaya ve ortaklıkların ana sözleşme hükümlerine uygunluğunu belirlemek amacıyla inceleme yaparlar [m. 398 (1)]. Ayrıca, bağımsız denetçiler, Tasarı m. 378 uyarınca, yönetim kurulunun ortaklığı tehdit eden veya edebilecek nitelikte olan riskleri zamanında belirlemeye uygun bir sistemi kurup kurmadığını; kurmuş ise, bu sistemin yapısını ve uygulamalarını da inceleyerek, ayrı bir raporda açıklamalıdır [m. 398 (4)]. Tebliğ uyarınca, bağımsız denetçiler, anonim ortaklıklarının finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin finansal raporlama standartlarına¹⁸⁵ uygunluğunu araştırırlar [Başlangıç Hükümleri m. 4 (1)/ç]. BDDK Yönetmeliği'ne göre ise, bağımsız denetçiler, bankaların hesap ve kayıt düzeni ile finansal tablolarının, bankacılık düzenlemelerine uygun olup olmadığını denetlerler [m. 5 (1)]. Sonuç olarak, bağımsız denetim sözleşmesinde, bağımsız denetimin, denetim kapsamında olan bilgi ve belgelerin, düzenlemelerde belirtilen standartlara ve diğer düzenlemelere uygunluğunun belirlenmesi amacıyla yapıldığı bilgisi yer almalıdır.

¹⁸² Bu yöndeki düzenlemeler için ayrıca bkz. SBDY m. 12 vd.; SBDİY m. 12 vd; EPBDY m. 10 vd.

¹⁸³ OĞUZMAN, M. Kemal/ÖZ, M. Turgut: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, B.4, İstanbul 2005, s. 19. Ayrıca bu konuda bkz. § 2, I, A.

¹⁸⁴ Bu konuda ayrıca bkz. SBDY m. 1, 13/II/a; SBDİY m. 1, 2/II; EPBDY m. 5, 10/IV/b.

¹⁸⁵ Finansal raporlama standartları, SPK tarafından belirlenerek yayımlanan finansal raporlama ilke, esas ve kurallarıdır [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ Başlangıç Hükümleri m. 4 (1)/d].

Bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülen bağımsız denetim sonucunda, anonim ortaklıkların finansal bilgi ve belgelerinin gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı konusunda bağımsız denetçilerin bir görüş oluşturmalarını sağlamak, bağımsız denetimin esas amacıdır. Bağımsız denetçiler ulaştıkları görüşlerini, düzenlemelerde belirtilen usul ve esaslar dairesinde bir raporla ilgililere açıklarlar [Tasarı m. 402 (1), (2); Tebliğ 29 Kısım m. 3; BBDY m. 4 (1)/ç]¹⁸⁶. Bağımsız denetçilerin hazırlayacakları bağımsız denetim raporunun türü ve teslim tarihi gibi bilgilerin, bağımsız denetim sözleşmesinde belirtilmesi zorunludur [UDS (ISA) 210/6.4; Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/d; BBDY m. 21 (3)/ı].

Denetlenen ortaklığın ise, bağımsız denetim sözleşmesi ile yüklendiği en önemli borç, yerine getirilen denetim görevi için bağımsız denetçilere ücret ödemektir. Bağımsız denetim sözleşmesinde, denetlenen ortaklık tarafından her bir bağımsız denetçiye ödenecek ücret tutarı ile toplam ücret tutarının gösterilmesi zorunludur [Tasarı m. 399 (7)¹⁸⁷; Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/g; BBDY m. 21 (3)/g]¹⁸⁸.

Ayrıca, denetlenen ortaklık, bağımsız denetimin gereği gibi yürütülebilmesi için, bağımsız denetçilere çalışmalarını sırasında gerekli olanakları sağlamalı ve bağımsız denetçilerin ihtiyaç duydukları tüm bilgi, belge ve kayıtlara ulaşabilmeleri için yardımcı olmalıdır. Bu nedenle, düzenlemeler, denetlenen ortaklığa, bağımsız denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, bilgi ve belgelere sınırsız ulaşma olanağını sağlama yükümlülüğünü yüklemiştir [Tasarı m. 401 (1), (2) ve gerekçeleri; BBDY m. 25 (1)]. Ayrıca, bu yükümlülüğün, bağımsız denetim sözleşmesinde belirtilmesini zorunlu tutmuşlardır [Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/f; BBDY m. 21 (3)/f]¹⁸⁹.

¹⁸⁶ Bu konuda ayrıca bkz. SBDY m. 13/II/g; EPBDY m. 10/IV/e.

¹⁸⁷ Bu hüküm, Tasarı'da, ücretle ilgili tek düzenlemedir. Hükme göre, denetçinin mahkeme tarafından seçilmesi hâlinde, ücrete de mahkeme karar verir.

¹⁸⁸ Ücret ile ilgili açıklamalar için bkz. § 7, I. Ayrıca bkz. SBDY m. 13/II/e; EPBDY m. 10/IV/f.

¹⁸⁹ Bu konudaki açıklamalar ile ilgili olarak bkz. § 7, II. Denetlenen ortaklığın, bağımsız denetim için gerekli bilgi ve belgeleri sağlama borcu, gerek sigortacılık, gerekse enerji piyasasına ilişkin düzenlemelerde, sözleşmenin asgari unsurları arasında belirtilmemiştir. Ancak, bu yükümlülüğün asgari unsurlar arasında sayılmamış olması, denetlenen ortaklığın bu yönde bir yükümlülüğünün olmadığı anlamına gelmez. SBDY uyarınca, bağımsız denetimin geçerli olabilmesi için, denetimin SBDİY'ne uygun olarak yürütülmesi gerekir (m. 19/I). SBDİY m. 12/IV-VI ise, denetlenen ortaklığın bilgi ve belgeleri sağlama yükümlülüğünü düzenlemiştir. Aynı şekilde, bkz. EPBDY m.

Bağımsız denetim sözleşmesinin tanımı Tasarı ve BDDK Yönetmeliği'nde¹⁹⁰ yapılmamıştır. Tebliğ 3. Kısım m. 3 (1)'de ise, bağımsız denetim sözleşmesi şu şekilde tanımlanmıştır: “Bağımsız denetim sözleşmesi; bağımsız denetim kuruluşunun denetim görevini üstlenmeyi kabul ettiğini, denetimin amacını ve kapsamını, denetçinin müşteriye karşı sorumluluklarını ve denetim sonunda müşteriye verilecek olan rapor türlerine ilişkin hükümleri kapsa(yan)” bir sözleşmedir. Tebliğ'de verilen bu tanım, sadece BDK'nın sözleşme ile yüklediği yükümlülüklerin belirtilmesi, denetlenen ortaklığın yükümlülüklerinden ise söz edilmemesi nedeniyle eksiktir. Oysa, bağımsız denetim sözleşmesinin asgari unsurlarının düzenlendiği hükümde de açıkça belirtildiği gibi, denetlenen ortaklığın bağımsız denetim ücretini ödeme, bağımsız denetimin gereği gibi yürütülebilmesi için gerekli bilgi ve belgeleri sağlama gibi yükümlülükleri bulunmaktadır [3. Kısım m. 5 (2)/g ve f]¹⁹¹.

Öğretide yapılan bir tanıma göre, “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 rapora bağlanmasını borçlandığı, buna karşılık müşterinin ücret ödeme borcu altına girdiği bir sözleşme(dir)”¹⁹². Bu tanım da, denetlenen ortaklığın, bağımsız denetim için gerekli bilgi ve belgeleri sağlama borcundan söz edilmemesi nedeniyle, eksik bir tanımdır.

Yukarıda vermiş olduğumuz açıklamaları dikkate alarak, bağımsız denetim sözleşmesi genel olarak şu şekilde tanımlanabilir: Bağımsız denetim sözleşmesi; BDK'nın, düzenlemeler uyarınca bağımsız denetim kapsamında olan denetlenen

12/IV-V. Tarafların sorumluluk ve yükümlülüklerinin belirtilmesi ise, sözleşmenin asgari unsurları arasında belirtilmiştir (bkz. SBDY m. 13/II/d; EPBDY m. 10/IV/d).

¹⁹⁰ Yönetmelik, sadece, bağımsız denetimin, denetlenecek banka ile yetkili denetim kuruluşu arasında yapılan yazılı bir sözleşme çerçevesinde yürütüleceğini ve bağımsız denetim sözleşmesinin, yapılacak denetimin kapsam ve içeriği üzerinde tarafların tam bir mutabakat sağladığının bir göstergesi olduğunu belirtmiştir [m. 21 (1)].

¹⁹¹ Denetlenen ortaklığın borçları ile ilgili açıklamalar için bkz. § 7.

¹⁹² ÇELİK: s. 61.

ortaklığa ait finansal bilgilerin, yine düzenlemelerde belirtilen standartlara ve mevzuata uygunluğunu inceleme, bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını denetim standartlarına uygun olarak denetleme ve elde ettiği görüşünü bir raporla açıklama; bağımsız denetimden geçecek ortaklığın ise ücret ödeme, denetimin yapılabilmesine olanak sağlama ve bu amaçla, bağımsız denetçilerin ihtiyaç duydukları tüm bilgi ve belgeleri verme borçlarını yükledikleri bir sözleşmedir.

II- Özellikleri ve Benzer Sözleşmelerle Karşılaştırılması

A- Özellikleri

Bağımsız denetim sözleşmesini benzer sözleşmelerle karşılaştırmadan önce, özelliklerinin belirlenmesinin yerinde olacağı görüşündeyiz. Bağımsız denetim sözleşmesinin özellikleri ise, şu şekilde sıralanabilir:

1- SerPK'ya tabi ortaklıklar ile bankalar, finansal tablolarını bağımsız denetimden geçirmek zorundadırlar (SerPK m. 16/II, BanK m. 39/II). Tasarı ise, tüm anonim ortaklıklar ile ortaklıklar topluluğuna, finansal tablolarını BDK'lara denetletmelerini bir kanuni yüküm olarak yüklemiştir [m.397 (1) ve gerekçesi]. Bağımsız denetimin yapılabilmesi için, öncelikle, düzenlemelere uygun olarak taraflar arasında bir sözleşmenin akdedilmiş olması gerekir [UDS (ISA) 210/5; Tebliğ 3. Kısım m. 5 (1); BBDY m. 21 (1)]. Buna göre, *bağımsız denetim sözleşmesi, düzenlemeler ile getirilen yükümlülüğün bir sonucu olarak, yapılması zorunlu bir sözleşmedir*¹⁹³.

2- Bağımsız denetim sözleşmesinin tarafları, 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 getirilmektedir. Başka bir deyişle, bağımsız denetim sözleşmesine, kamu

¹⁹³ ÖZEL, Salih: “Yeminli Mali Müşavirlik Sözleşmeleri ve Yasal Açıdan Değerlendirilmesi”, Prof.Dr. Yüksel Koç YALKIN'a Armağan, Ankara 2003, s. 366-367.

hukukuna ilişkin düzenlemeler önemli ölçüde ve öncelikle uygulanmaktadır¹⁹⁴. Gerek BDK'lar, gerekse denetlenen ortaklıklar bu kurallara uymakla yükümlüdürler. Bağımsız denetim sözleşmesi ile ilgili ilke ve kuralların yetkili kamu kurum ve kuruluşları tarafından getirilmesinin en önemli nedeni, denetlenen ortaklık yanında, kamu yararının da korunması ihtiyacıdır¹⁹⁵. 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 bulunmasıdır¹⁹⁶. *Sonuç olarak, bağımsız denetim sözleşmesi, "yarı resmi" bir sözleşmedir*¹⁹⁷.

3- Sözleşme ile BDK, denetlenen ortaklığa ait finansal tabloların, diğer finansal bilgilerin ve yıllık raporların; genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğu ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığını belirlemek amacıyla; denetim ilke ve kurallarına göre defter, kayıt ve belgeler üzerinde inceleme yaparak, elde ettiği sonuçları bir raporla açıklama edimini üstlenir [Tasarı m. 398 (1); Tebliğ Başlangıç Hükümleri m. 4 (1)/b; BBDY m. 5 (1)]. *BDK'ların bu ediminin bir iş görme edimi olması nedeniyle, bağımsız denetim sözleşmesi bir iş görme sözleşmesidir.*

4- BDK, denetlenen ortaklığa bir bağımsız denetim raporu hazırlamayı taahhüt eder. Bağımsız denetim raporu, BDK'nın yerine getireceği iş görmenin sonucudur; diğer bir deyişle, sonuç borcudur. Ancak, iş görme sonucu, iş görme faaliyetlerinin bir sonucu olarak ortaya çıkar. Buna göre, bağımsız denetim raporunun hazırlanabilmesi için, denetim standartlarına uygun bir denetimin yapılması gerekir [Tasarı m. 397 (1); Tebliğ Başlangıç Hükümleri m. 4 (1)/b; BBDY m. 5 (4)]. Ayrıca, bağımsız denetçilerin uymakla yükümlü oldukları denetim standartlarının

¹⁹⁴ Bağımsız denetim sözleşmesine uygulanacak hükümlerin sırası ile ilgili açıklamalar için bkz. § 2, III. Bağımsız denetim sözleşmesinin konusunu oluşturan bağımsız denetim faaliyetinin gereği gibi yürütülmemesi durumunda

¹⁹⁵ Bu konudaki açıklama için ayrıca bkz. § 1, II, B.

¹⁹⁶ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 2, II, A, 1/6; § 6, I, C, 1, b ve § 6, I, C, 2, b.

¹⁹⁷ KARAYALÇIN: Muhasebe, s. 217-218. Ayrıca, bu konuda bkz. ÇELİK, Aydın: Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, Ankara 2005, s. 74; ULUSOY, Yasin: Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim, Ankara 2007, s. 159.

sözleşmede belirtilmesi, bir zorunlu unsur olarak öngörülmüştür [UDS (ISA) 210/6.3; Tebliğ 3 Kısım m. 5 (2)/ç; BBDY m. 21 (3)/ç]. Dolayısıyla, bağımsız denetim sözleşmesi ile BDK denetim standartlarına uygun bir bağımsız denetim faaliyetini yürütme (iş görme fiili) ve ulaşılan görüşü bağımsız denetim raporunda (iş görme sonucu), yine standartlara uygun olarak belirtme yükümlülüğü altındadır. Sonuç olarak, *bağımsız denetim sözleşmesi ile BDK hem iş görme fiilini, hem de iş görme sonucunu üstlenir*¹⁹⁸.

5- BDK'lar tarafından hazırlanan bağımsız denetim raporunun, denetlenen ortaklığın yönetim kuruluna teslim edilmesi gerekir [Tasarı m. 402 (7); Tebliğ 2. Kısım m. 23 (2), 3. Kısım m.3 (1); BBDY m. 60 (1)]¹⁹⁹. Diğer bir deyişle, Tasarı açısından da, bağımsız denetçiler denetim raporunu denetlenen ortaklığa teslim borcu altındadır. Dolayısıyla, *BDK'nın sözleşmeden doğan borcunun sona ermesi, bağımsız denetim raporunun denetlenen ortaklığa teslim edilmesine bağlıdır*.

6- Sözleşme ile denetlenen ortaklık, BDK'nın yerine getireceği edime karşılık, bir ücret ödeme, bağımsız denetimin ile ilgili istenen her türlü bilgi ve belgeleri bağımsız denetçilere verme yükümlülüğü altındadır [Tasarı m. 399 (7) ve (8) gerekçesi²⁰⁰, 401; Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/g ve f; BBDY m. 21 (3)/f ve g, 25 (1)]. *Denetlenen ortaklığın bu borçları, BDK'nın ediminin bir karşılığını oluşturması nedeniyle, bağımsız denetim sözleşmesi tam iki tarafa borç yükleyen bir sözleşmedir*.

7- Türk Hukukunda, kural olarak, sözleşmelerde şekil serbestliği bulunmaktadır (TBK m.11/I). Ancak, sözleşmelerin geçerli olabilmesi için düzenlemelerde bir şekil öngörülmüş ise, bu şekle uyulmalıdır. Öngörülen şekle uyulmadan yapılan

¹⁹⁸ İş görme fiili ve iş görme sonucu ile ilgili açıklamalar için, bkz. ŞENOCAK, Zarife: Eser Sözleşmesinde Ayıbın Giderilmesini İsteme Hakkı, Ankara 2002, s. 9; EREN, Fikret: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, B. 9, İstanbul 2006, s. 90.

¹⁹⁹ BBDY m. 60 (1) uyarınca, BDK, denetim raporunu bankanın yönetim kuruluna iletmek üzere, denetim komitesine teslim etmelidir.

²⁰⁰ Tasarı'da sözleşme biçimi ve koşulları ile ilgili bir bilgi bulunmamaktadır. Bağımsız denetçilerin ücreti ile ilgili tek bilgi 399. maddenin yedinci fıkrasında, o da atamanın mahkeme tarafından yapılması durumunda, ücretin ve olası giderlerin de mahkeme tarafından belirleneceğine ilişkindir. Keza, sekizinci fıkra gerekçesinde, denetlenen ortaklığın denetçinin ücretini ve giderlerini zamanında ödememesi, denetçinin haklı nedenle sözleşmeyi feshetme nedeni olarak sayılmıştır.

sözleşmeler batıldır²⁰¹. Bağımsız denetim sözleşmesi de düzenlemeler uyarınca yazılı şekle bağlanmıştır [UDS (ISA) 210/5; Tebliğ 3. Kısım m. 5 (1); BBDY m. 21 (1)]. Bu geçerlilik şekli olup, uyulması zorunludur²⁰². Bu nedenle, *bağımsız denetim sözleşmesi, yazılı şekle bağlı bir sözleşmedir.*

8- Bağımsız denetim sözleşmesinin unsurları, düzenlemelerde bentler hâlinde sayılmak suretiyle belirtilmiştir [UDS (ISA) 210/2, 6; Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2); BBDY m. 21 (1), (3)]²⁰³. UDS ve Tebliğ, sözleşmenin zorunlu unsurları yanında, isteğe bağlı unsurları da düzenlemiştir [bkz. UDS (ISA) 210/7-8; Tebliğ 3. Kısım m. 5 (3)]. Buna göre, *sözleşme içeriğinin düzenlemelerle belirlenmesi ve bu hükümlere uyulmasının zorunlu tutulması nedeniyle, bağımsız denetim sözleşmesinin içeriğini belirleme konusunda tarafların serbest iradelerine önemli sınırlamalar getirilmiştir.*

9- Bağımsız denetçi, ortaklığın denetime konu bilgi ve belgeleri üzerinde incelemede bulunurken ve denetim raporunda görüşünü açıklarken, *bağımsız* olmalıdır²⁰⁴. Diğer bir deyişle, bağımsızlık sözleşmenin doğal ve asli bir unsurudur. BDK ve bağımsız denetçiler, denetim çalışmasını, müşterinin herhangi bir emir ve talimatına bağlı olmaksızın, dürüstlük ve tarafsızlıkla sonuçlandırmak zorundadırlar. Dürüstlük ve tarafsızlıklarını bozacak herhangi bir müdahaleye izin vermemelidirler [Tasarı m. 400 (1); Tebliğ 2. Kısım m. 12-13; BBDY m. 12, 26 (3)]²⁰⁵. Bu yüzden, *bağımsız denetim sözleşmesi, taraflar arasında bir ast-üst ilişkisi yaratmaz.*

10- Bağımsız denetim faaliyetlerinin zamanında tamamlanmasını veya dürüst ve doğru bir bağımsız denetim raporunun hazırlanmasını engelleyen bir durum ortaya çıktığında, bağımsız denetçilerin denetlenen ortaklığın denetimden sorumlu

²⁰¹ EREN: s. 201.

²⁰² Sözleşmenin şekli ile ilgili olarak bkz. § 3, III, C.

²⁰³ Sözleşmesinin unsurları ile ilgili olarak, bkz. § 3, II.

²⁰⁴ Bağımsızlık ile ilgili açıklamalar için bkz. § 6, I, A, 3.

²⁰⁵ “Denetçi olabilecekler” başlığını taşıyan Tasarı m. 400 (1)’de, kimlerin denetçi olamayacağı bentler hâlinde sayılmıştır. Madde gerekçesinde ise, tam bağımsızlığın sağlanabilmesi için, seçilecek denetçinin bentlerde sayılan ilişkiler ya da durumlar içinde olmamasının şart koşulduğu belirtilmiştir. Öncelikle, denetçi olabileceklerin düzenlendiği birinci fıkra hükmü, bu hâliyle oldukça karışık görünmektedir. Bu nedenle, öğretilerde haklı olarak eleştirilmiş ve daha basit bir şekilde düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiştir (ARKAN, Sabih: “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na İlişkin Değerlendirmeler”, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Konferans, Bildiriler-Tartışmalar, 13-14 Mayıs 2005, Ankara 2005, s. 54).

komitesine/yönetim kuruluna bildirimde bulunma yükümlülükleri bulunmaktadır [Tebliğ 2. Kısım m. 25 (5); Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik²⁰⁶ (BİSHY) m. 7 (2)/m]²⁰⁷. Denetlenen ortaklık yönetimi ile yapılan görüşmeler sonucunda, bağımsız denetçiler denetim standartlarına uygun olmayan hiçbir görüşü veya talebi kabul edemezler. Ortaklık yönetiminin bağımsız denetçinin uygun gördüğü hareket tarzını benimsememesi ve/veya kendi görüşünde/talebinde ısrar etmesi durumunda, bağımsız denetçiler bağımsız denetime devam edip etmeme konusunu dikkate almalı ve gerekirse bağımsız denetim faaliyetini sona erdirmelidirler [UDS (ISA) 240/103; Tebliğ 6. Kısım m. 28; BBDY m. 24 (2),(3)]. Tasarı uyarınca, bağımsız denetçinin çalışma koşullarının uygun olmaması, denetim sözleşmesini feshetmesi için haklı bir neden sayılır [m.3 99 (8) gerekçe]. *Diğer bir deyişle, bağımsız denetçilerin sadece bildirim yükümlülüğünü yerine getirmeleri, onların sorumluluktan kurtulma nedeni değildir. Bağımsız denetçiler, denetim standartlarına uygun olmayan talepleri kabul etmeleri nedeniyle ortaya çıkacak olumsuz sonuçlardan da sorumlu olurlar* [Tasarı m. 554 (1); Tebliğ 2. Kısım m. 28 (4), 29 (1); BanK m. 33/I].

11- Bağımsız denetimde amaç; denetim standartlarına uygun yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda, denetlenen ortaklığın finansal tablolarının düzenlemelere uygunluğunun belirlenmesi ve ulaşılan görüşün doğru ve dürüst olarak açıklanmasıdır. Bu nedenle, bağımsız denetçi, denetim görüşünü oluştururken, müşterinin çıkarlarını göz önünde bulunduramaz [Tasarı m. 398 (1) ve gerekçesi; Tebliğ 2. Kısım m. 12 (3)/ç-d; BBDY m. 12 (2)]. Ulaştığı görüş, müşterinin çıkarlarını olumsuz yönde etkileyecek olsa da, bağımsız denetçi bu görüşü raporunda açıklamak zorundadır. Dolayısıyla, *bağımsız denetim sözleşmesi, tarafların çıkarlarını sağlama amacını gütmeyen bir sözleşmedir*²⁰⁸.

²⁰⁶ RG, 01.11.2006, S. 26333.

²⁰⁷ Örneğin, denetlenen finansal tabloların hileli olması sonucunu doğuracak bir hile veya usulsüzlük şüphesi ortaya çıkmışsa, bağımsız denetçilerin bu durumla ilgili denetlenen ortaklık yönetimi ile bir görüşme yapma zorunluluğu bulunmaktadır (Tebliğ 6. Kısım m. 11; BBDY m. 36)

²⁰⁸ SerPK m. 1'den hareketle, bağımsız denetimin tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasına yönelik olarak kabul edilmiş olması nedeniyle, tasarruf sahipleri veya genel olarak kamu, doğal olarak bu kapsamın dışındadır.

12- Bağımsız denetim sözleşmesi, kural olarak, tarafların karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanlarını açıklamaları ile kurulduğundan, *iradî bir sözleşmedir* [Tasarı m. 399 (1); Tebliğ 3. Kısım m. 5 (1); BBDY m. 22]. Bununla birlikte, denetlenecek ortaklığın BDK'yı seçmemesi veya seçmekle birlikte BDK'nın görevi kabul etmemesi gibi hâllerde, Tasarı uyarınca BDK'yı mahkeme seçer [m. 399 (6)]²⁰⁹. Tasarı'nın 399. maddesinin VI. fıkrâ hükmünün emredici olması nedeniyle, mahkeme tarafından seçilen BDK ile denetlenecek ortaklık, bağımsız denetim sözleşmesi yapmak zorundadırlar. Bu nedenle, Tasarı açısından *bağımsız denetim sözleşmesi, kural olarak iradî bir sözleşme olsa da, belirli koşulların gerçekleşmesi hâlinde, tarafların sözleşmenin karşı tarafını seçemediği bir sözleşmedir*.

13- Bağımsız denetimin başarı ile sonuçlandırılabilmesi ve gerçeğe uygun bir denetim raporunun hazırlanabilmesi için, sözleşme yapılmadan önce, her iki tarafa bir araştırma yapma zorunluluğu getirilmiştir. Denetlenecek ortaklık, olanaklarını, uzmanlığını ve deneyimini dikkate alarak BDK'yı seçmeli, BDK da denetlenecek ortaklık hakkında bir ön araştırma yapmalıdır [UDS (ISA) 300; Tebliğ 3. Kısım m. 4; BBDY m. 20]²¹⁰. Getirilen bu yükümlülüğün nedeni, bağımsız denetim raporunun, sadece sözleşenleri değil, kamuyu da yakından ilgilendirmesidir²¹¹.

Bağımsız denetimi yürütmeye uygun niteliğe sahip bir BDK'nın seçilmesi ve denetlenecek ortaklık yönetiminin de BDK ile uyumlu çalışacak olması, bağımsız denetim faaliyetinin başarı ile sonuçlandırılmasını sağlar. Bu nedenle, bağımsız denetim sözleşmesinde, tarafların kişilikleri önemlidir. Sadece BDK'nın kişiliğine değil, denetim ekibinde görev alacak bağımsız denetçilerin kişiliklerine de önem verilmiştir. Düzenlemeler, denetim ekibinde görev alacak bağımsız denetçilerin isimlerinin sözleşmede belirtilmesi zorunlu tutmuş ve yetkili kurum ve kuruluşlara bildirilen bağımsız denetçilerin dışında başka bir bağımsız denetçinin denetimde görevlendirilmesini, BDK'nın bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisinin

²⁰⁹ Mahkemenin denetçiyi ataması ile ilgili olarak bkz. § 3, III, A, 1, b, aa.

²¹⁰ BDK'nın önaraştırma yapması ile ilgili olarak bkz. § 3, III, B.

²¹¹ Bağımsız denetim raporuna dayanarak iş ilişkisi içine girecek veya iş ilişkisine son verecek üçüncü kişilerin haklarının korunabilmesi, denetlenen ortaklığın finansal tabloları ile ilgili doğru ve dürüst bir denetim raporunun hazırlanmasına bağlıdır. Denetim raporunu hazırlayacak BDK'nın kişiliği bu nedenle de önemlidir.

iptali nedenlerinden biri olarak saymıştır [Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/g, 2. Kısım m. 27 (2), 30 (2); BBDY m. 19 (3), 21 (3)/c]²¹². Diğer bir deyişle, bağımsız denetim görevinin yürütülmesi, BDK'da çalışan, ancak ismi SPK'ya bildirilmemiş 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 denetim elemanları tarafından yerine getirilmek zorundadır.*

14- Bağımsız denetim sözleşmesinde tarafların kişiliklerinin önemli olmasının bir diğer nedeni, sözleşmede güven unsurunun ağır basmasıdır. Denetlenecek ortaklık, BDK'nın kişiliğine ve mesleki bilgisine bir güven duyarak sözleşme yapar. BDK'nın görevi gereği denetlenen ortaklığa ait ticari sırları öğrenecek bir konumda olması; sırrın açıklanması hâlinde denetlenen ortaklık yanında, denetlenen ortaklıkla iş ilişkisi içinde olan üçüncü kişilerin de zarara uğrama riskinin bulunması nedenleriyle, ortaklığın BDK'ya güven duyması önemlidir²¹³.

BDK da, çeşitli kaynaklardan, denetlenecek ortaklığın piyasadaki itibarı, yöneticilerinin dürüstlüğü, işbirliği içinde olup olmayacakları ve ücreti zamanında ödeyip ödemeyecekleri gibi birçok konu hakkında bilgi toplar²¹⁴. BDK, bilgi toplamak suretiyle işin kendisine getireceği iş risklerini belirler ve buna göre görevi kabul edip etmemeye karar verir. Denetlenecek ortaklığın yönetici ve çalışanlarının işbirliğine yanaşmamaları ve/veya dürüst olmamaları, denetim faaliyetinin gereği gibi yürütülmesine engel olacağı gibi; iş riski fazla olan bir ortaklığın denetimi, BDK'nın mesleki ününe de zarar verebilir²¹⁵. Bu nedenle, BDK'nın da denetlenecek ortaklığa güven duyması önemlidir. *Sonuç olarak, bağımsız denetim sözleşmesinde karşılıklı güven unsuru taraflar açısından önemlidir.*

²¹² Yönetmelik, Tebliğ'den farklı olarak, sadece BDDK'ya bildirilenin dışında sorumlu ortak baş denetçinin görevlendirilmesini, BDK'nın yetkisini iptal nedenlerinden biri olarak kabul etmiştir [BBDY m. 19 (3)].

²¹³ Sır saklama ile ilgili açıklamalar için bkz. § 6, IV.

²¹⁴ BDK'nın araştırma yapması ile ilgili olarak bkz. § 3, III, B.

²¹⁵ GÜREDİN: s. 180.

15- Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi sıkı koşullara bağlanmıştır. Öncelikle, taraflar karşılıklı anlaşarak sözleşmeyi sona erdiremezler. Bunun yanında, tarafların, tek taraflı olarak sözleşmeyi sona erdirmeleri, yetkili makamların onayına bağlanmıştır. Tarafların, sözleşmeyi sona erdirme nedenleri de, düzenlemelerde ayrıca belirtilmiştir [Tasarı m. (2), (4), (8) ve gerekçeleri; Tebliğ 3. Kısım m. 8; BBDY m. 24]²¹⁶. Buna göre, *bağımsız denetim sözleşmesi, tarafların anlaşarak sona erdiremedikleri ve tek taraflı olarak sona erdirme haklarının da önemli ölçüde sınırlandırıldığı bir sözleşmedir.*

16- Bağımsız denetim sözleşmesi; BDK ile denetlenen ortaklık arasında akdedilen ve kural olarak, tarafları arasında hüküm ve sonuçlarını doğuran bir sözleşmedir. Ancak, bağımsız denetimin ortaya çıkış sebepleri ve amacı dolayısıyla, üçüncü kişilere de bazı haklar tanınmıştır. Bu haklardan ilki ve en önemlisi, denetim standartlarına (dolayısıyla bağımsız denetim sözleşmesine) uygun olarak bağımsız denetim raporunun hazırlanmaması nedeniyle, üçüncü kişilere de uğradıkları zararlar dolayısıyla, BDK'ya başvuru hakkının tanınmasıdır [SerPK m. 16/IV; BanK m. 33/I]²¹⁷.

Bir yatırımcı yatırımını yönlendirirken, normal koşullarda, denetim raporlarını inceleyerek ortaklığın mevcut durumunu, yönetim planlarını ve risklerini dikkate alır ve buna göre bilinçli bir şekilde tercihini yaparak, yatırımının sorumluluğunu üstlenir²¹⁸. Bu nedenle, yatırımcı yatırımıyla ilgili risk alırken, yatırımını yönlendirdiği alana ilişkin konularda mevzuatın öngördüğü tüm bilgilere tam ve doğru olarak sahip olmalıdır²¹⁹. Kamuyu aydınlatma ilkesi olarak açıklanan bu durumda amaç, sermaye piyasasındaki tüm riskleri ortadan kaldırmak değildir. Amaç, yatırımcıya mevcut risklerin neler olduğunu anlamasını sağlayacak açık ve

²¹⁶ Tasarı, denetçinin sözleşmeyi sona erdirme nedenlerinde bir sınırlama getirmişse de; denetçiye, herhangi bir makamın onayına bağlı olmaksızın, tek taraflı olarak sözleşmeyi sona erdirme hakkını tanımıştır [m. 399 (8) ve gerekçesi]. Oysa, denetlenen ortaklığın, sadece haklı nedenlerin varlığında ve bir dava yoluyla sözleşmeyi sona erdirebileceğini kabul etmiştir [m. 399 (2), (4)]. Sözleşmenin sona erdirilmesi ile ilgili açıklamalar için, bkz. § 8, I.

²¹⁷ BDK'nın üçüncü kişilere karşı sorumluluğu ile ilgili bkz. § 6, I, C, 1, b ve § 6, I, C, 2, b, aa.

²¹⁸ KABAALIOĞLU: s. 232; YANLI: s. 105; TANÖR: Taraflar, s. 138 ve s. 138 dn. 194; GÜRBÜZ: s. 26-27.

²¹⁹ YANLI: s. 97.

doğru bilgiler sunmak, bilgi üzerindeki riski olabildiğince azaltmak ve bu suretle yatırımcıları korumaktır²²⁰.

Ancak, yatırımcı tercihini yaparken yararlandığı denetim raporları gerçeği yansıtmıyorsa ve bunun sonucunda tüm dikkatine rağmen öngöremeyeceği bir risk ile karşı karşıya kalıyorsa, öğretide ifade edildiği gibi, “iş riskinin dışında bir hak zedelenmesi” söz konusu demektir²²¹. Bu nedenle, piyasanın güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışması, yatırımcının hak ve yararları korunarak hukuksal güvenliğinin sağlanması gerekir²²². Bu gerekliliğin yerine getirilebilmesi, kamuya sunulan bilgiye ve bu bilgiyi sunan kişilere güven duyulmasına bağlıdır. Gerçeği yansıtmayan bir denetim raporunun hazırlanıp kamunun bilgisine sunulması, öncelikle bu güvenin ihlali anlamına gelir. Yatırımcının hukuksal 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 tanınmıştır [SerPK m. 16/IV; BanK m. 33/I]²²³.

Açıkladığımız nedenlerle, gerçeği yansıtan bir bağımsız denetim raporunun hazırlanması, her ne kadar BDK’nın bağımsız denetim sözleşmesi ile denetlenen ortaklığa karşı yüklendiği bir borç olsa da; borca aykırılık durumunda ortaya çıkan zararlar nedeniyle, denetlenen ortaklık yanında üçüncü kişiler de bir talep hakkına sahiptirler. Dolayısıyla, BDK’nın sözleşmeden doğan edim borcu, yerine getirilmesi ile birlikte, artık taraflar arasında kalması gereken bir sonuç olmaktan çıkar ve kamuyu ilgilendirir.

²²⁰ KABAALIOĞLU: s. 232-233; YANLI: s. 105-106; YILMAZ, Eyüp: Bankacılıkta ve Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Düzenlemeleri, SPK Yeterlik Etüdü, Ankara 2004, s. 12; ÖZSAHİN, Gülfer: Bağımsız Denetçinin Hata ve Hilelere İlişkin Sorumluluğu, SPK Yeterlik Etüdü, Ankara 2004, s. 10.

²²¹ TANÖR: Taraflar, s. 138 dn. 194; KARABABA: s. 41.

²²² ARKAN: Denetim, s. 48; KABAALIOĞLU: s. 232; KARABABA: s. 108.

²²³ Üçüncü kişilere tanınan bu talep hakkının hukuki dayanağı ile ilgili ileri sürülen teoriler ve açıklamalar için, bkz. KIRCA, Çiğdem: Bilgi Vermeden Dolayı Üçüncü Kişiye Karşı Sorumluluk, Ankara 2004, s. 22-23, 135 vd.; GÜRPINAR, Damla: Sözleşme Dışı Yanlış Tavsiyede Bulunma, Öğüt veya Bilgi Vermeden Doğan Hukuki Sorumluluk, İzmir 2006, s. 73 vd.

Bağımsız denetim sonuçlarından yararlanacak tüm ilgili taraflara Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ ile tanınan bir diğer hak ise, bağımsız denetim görevini üstlenecek bağımsız denetçilerin, bu görev için mesleki bakımdan yeterli olmalarını beklemek ve aramaktır [2. Kısım m. 7 (2)]. Tebliğ bu düzenlemeyle, denetlenen ortaklık yanında, denetim hizmetinin sonuçlarından yararlanacak olan diğer kişilere de bu hakkı tanımıştır²²⁴.

Sonuç olarak, *bağımsız denetim sözleşmesinin konusu olan bağımsız denetim faaliyetinin sonuçları, kamuyu ilgilendirir ve koşullarının varlığı hâlinde ilgili üçüncü kişilere bir talep hakkı verir.*

B- Benzer Sözleşmelerle Karşılaştırılması

1- Hizmet Sözleşmesiyle

Hizmet sözleşmesi, TBK'nın 313 ilâ 354. maddeleri arasında ve İş Kanunu'nda düzenlenmiştir. TBK m. 313/I'de hizmet sözleşmesi şu şekilde tanımlanmıştır: "Hizmet akdi, bir mukaveledir ki onunla işçi, muayyen ve gayri muayyen bir zamanda hizmet görmeyi ve iş sahibi dahi ona bir ücret vermeyi taahhüt eder"²²⁵. Bağımsız denetim sözleşmesi ile hizmet sözleşmesi arasında benzer yönler bulunmakla birlikte, önemli farklılıklar vardır.

İki sözleşme arasındaki benzerliklerden ilki, iş görme ediminin bir ücret karşılığında yapılacak olmasıdır. Hizmet sözleşmesinde, işçinin göreceği iş için bir ücretin ödenmesi gereği yasa ile düzenlenmiştir (TBK m. 313/I). Eğer, bir hizmet belirli bir ücret karşılığında yapılmıyorsa, genellikle vekâlet sözleşmesi söz konusu

²²⁴ Mesleki yeterlilik ile ilgili açıklamalar için bkz. § 6, I, A, 1.

²²⁵ TBK Tasarısının 392. maddesinin birinci fıkrasında hizmet sözleşmesi tanımlanmıştır: "Hizmet sözleşmesi, işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle işgörmeyi ve işverenin de ona zamana veya yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşmedir". TBK ile Tasarı arasında dilin sadeleştirilmesi dışında iki fark bulunmaktadır. İlki, "işçinin işverene bağımlı olarak çalışması" gereğine ve ikincisi, TBK m. 313/II'de düzenlenmiş olan, işverenin ödeyeceği ücret belirlenirken "işçinin yaptığı işin zamanını veya yaptığı işi dikkate alacağı" bilgisine tanımda yer verilmesidir. Bu iki fark, hizmet sözleşmesinin temel unsurlarıdır. Bu nedenle, TBK Tasarısı'nda bu özelliklere yer verilmesi yerinde olmuştur.

olur²²⁶. Bağımsız denetim sözleşmesinde de ücret, sözleşmenin zorunlu unsurlarından biridir. Bağımsız denetçilere ödenecek ücretin sözleşmede belirtilmesi zorunludur [Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/g; BBDY m. 21 (3)/g]²²⁷.

İki sözleşme arasındaki diğer benzerlik, ikisinin de bir iş görme edimini içermesi nedeniyle borçluya bir yapma borcunu yüklemesidir. Hizmet sözleşmesinde bir hizmet ilişkisinin var olması gerekir. Bir hizmetin söz konusu olabilmesi için, işçi olumlu bir davranışta bulunmalıdır. Diğer bir deyişle, işçi bir şey yapma borcu altına girer. Eğer, sözleşmenin konusunu katlanma veya kaçınma şeklinde bir davranış oluşturuyorsa, hizmet sözleşmesinden söz edilemez²²⁸. Bağımsız denetim sözleşmesi de, bağımsız denetçiye bağımsız denetim işini yapma borcunu yükler.

Bağımsız denetim sözleşmesi ile hizmet sözleşmesi arasında önemli iki fark bulunmaktadır. Öncelikle, hizmet sözleşmesinin unsurlarından biri, işçinin işverene bağımlılık ilişkisi içinde işini görmesi ya da görmeyi taahhüt etmesidir. Diğer bir deyişle, işçi, işverenin direktifi altında hizmet edimini ifa etmelidir. Bağımlılık ilişkisi, hizmet sözleşmesinin temel ve onu diğer sözleşmelerden ayıran özelliğidir²²⁹. Dolayısıyla, bağımlılık ilişkisinin olmadığı bir iş görme sözleşmesi, hizmet sözleşmesi olarak değerlendirilemez. Buna karşılık, bağımsız denetim sözleşmesinde, bağımsız denetçilerin müşteriye karşı olan edimlerini tam bir bağımsızlıkla ifa etmeleri gereklidir. Diğer bir deyişle, bağımsız denetçi ile denetlenen ortaklık arasında bir bağımlılık ilişkisi olmamalı, hatta böyle bir bağımlılık ilişkisi şüphesi dahi bulunmamalıdır [Tasarı m. 400; Tebliğ 2. Kısım m. 12 (1)-(2), 13 (1); BBDY m. 12]²³⁰. Bağımsızlık, denetimin en temel özelliği olması dolayısıyla, bu özelliği vurgulamak amacıyla “denetim sözleşmesi”, “denetçi” ve “denetim” terimlerinin başına “bağımsız” kelimesi eklenmiştir.

İkinci olarak, hizmet sözleşmesi ile işçi, “bir işe emeğini harcayarak belirli bir uğraşta bulunma” edimini üstlenir. Yerine getirdiği iş dolayısıyla, bir sonucun

²²⁶ YAVUZ, Cevdet: Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler, B.7, İstanbul 2007, s. 438-439.

²²⁷ Bkz. § 3, II.

²²⁸ EREN: s. 95.

²²⁹ YAVUZ: s. 438.

²³⁰ Bağımsız denetçinin bağımsızlık özelliği ile ilgili olarak, bkz. § 6, I, A, 3.

yaratılıp yaratılmaması önemli değildir²³¹. Buna karşılık, bağımsız denetim sözleşmesinde, bağımsız denetçi bir edim sonucunu borçlanır. Diğer bir deyişle, bağımsız denetçi denetlenen ortaklığın finansal tablo ile diğer bilgi ve belgelerini denetim standartlarına uygun olarak denetlemeli ve finansal tablolara ilişkin ulaştığı görüşünü hazırladığı denetim raporunda belirtmelidir. Bağımsız denetçinin borcu, denetim raporunu sözleşmenin diğer tarafı olan denetlenen ortaklığa teslimi ile sona erer²³².

2- Vekâlet Sözleşmesiyle

Vekâlet sözleşmesi, TBK’da tanımlanmıştır: Buna göre, “vekâlet, bir akittir ki onunla vekil, mukavele dairesinde kendisine tahmil olunan işin idaresini veya tekabül eylediği hizmetin ifasını iltizam eyler” (m. 386)²³³.

Bağımsız denetim sözleşmesi ile vekâlet sözleşmenin ortak özelliği, güven unsurunun taraflar açısından önem taşımasıdır. Tipik bir vekâlet sözleşmesi, güven unsurunun ağır bastığı bir sözleşmedir. Vekâlet veren, vekilin kişiliği ve mesleki bilgisine özel bir güven duyarak sözleşme yapar. Vekâlet sözleşmesinin güven temeline dayalı olmasının çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Öncelikle, vekâlet sözleşmesi yapılırken, her ne kadar amaç belli olsa da, bu amaca ulaşmak için yürütülecek faaliyetin içeriğini belirlemek genellikle mümkün değildir. Zira, çözümlenecek olan sorun ile ilgili koşullar önceden belirlenememekte; buna bağlı olarak, koşullardaki değişikliklere göre takip edilecek yol tespit edilmektedir. Değişen koşullar karşısında, vekâlet verenin işin görülmesi ile ilgili olarak vekile talimat verme hakkı bulunmaktadır. Ancak, işin genellikle uzmanlığı gerektirmesi ve vekâlet verenin bu konuda yeterli bilgisinin bulunmaması ya da talimatı uygun zamanda verememesi gibi nedenlerle, işin görülmesinde inisiyatif vekilde olmaktadır. İşin görülmesine ilişkin uyulması gereken kurallar ile uygulanacak yöntemlerle ilgili, önceden belirlenmiş nesnel ölçüler bulunmamaktadır.

²³¹ YAVUZ: s. 615 vd.

²³² Bağımsız denetim raporunu teslim borcu ile ilgili bkz. § 6, II.

²³³ TBK Tasarısı m. 502/I, vekâlet sözleşmesini tanımlamıştır: “Vekâlet sözleşmesi, vekilin vekâlet verenin bir işini görmeyi veya işlemini yapmayı üstlendiği sözleşmedir.”. Bu tanım, mevcut TBK’da yer alan tanımın Türkçeleştirilmiş hâlidir.

Ayrıca, vekil iş görme edimini yerine getirirken, vekâlet verene ait birçok sırrı öğrenir. Vekilin sır saklama borcunun bulunması ve borca aykırılık hâlinde ortaya çıkan zararları tazminle yükümlü olması, vekâlet verenin bu nedenle uğrayacağı telafi edilemez maddi ve manevi zararlarını her zaman karşılamamaktadır. Bütün bu hususlarda, vekâlet verenin vekilin kişiliğine ve mesleki bilgisine güvenmesi önem kazanmaktadır.

Bir işin görülmesi, esas itibariyle vekâlet verenin çıkarını sağlamaya yönelik olsa da, işin görülmesi vekilin mesleki kariyeri ile de yakından ilgilidir. Vekâlet verenin işin görülmesi sırasında gerekli işbirliğini sağlamaması veya uyumlu çalışma içinde olmaması, vekilin mesleki ününe olumsuz etkiye neden olacak unsurlardır. Bu nedenle, sözleşme yapılırken, vekilin de vekâlet verene güven duyması gerekir. Bununla birlikte, vekâlet sözleşmesinin uygulama alanının geniş olması sonucu birçok iş ve işleme vekâlet hükümlerinin uygulanması, taraflar arasındaki özel güven ilişkisini zayıflatmaktadır. Günümüzde, vekâlet veren, vekil ile aynı konumda çalışan kişilerin sahip olmaları gerekli mesleki niteliğin ötesinde vekile özel bir güven duymadığı gibi; vekil de, kararlaştırılmış olması durumunda vekâlet verenin ücreti ödeme gücüyle sınırlı bir güven duymaktadır²³⁴.

Bağımsız denetim sözleşmesinde de, tarafların birbirlerine güven duymaları önem taşır. Bir ortaklık, BDK'yı seçerken, onun olanaklarını, uzmanlığını ve deneyimlerini dikkate almalıdır [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 3. Kısım m. 4 (1)]. Zira, bağımsız denetimin başarı ile sonuçlandırılabilmesi, BDK'nın bu konudaki niteliklerinin yeterli olmasına bağlıdır²³⁵. Ayrıca, BDK'nın görevi gereği denetlenen ortaklığa ait ticari sırları öğrenecek bir konumda olması; sırrın açıklanması hâlinde denetlenen ortaklık yanında, denetlenen ortaklıkla iş ilişkisi içinde olan üçüncü kişilerin de zarara uğrama riskinin bulunması ve ortaya çıkacak zararların telafisinin

²³⁴ SARI, Suat: Vekâlet Sözleşmesinin Tek Tarafı Olarak Sona Erdirilmesi, İstanbul 2004, s. 27-35; YAVUZ: s. 652-653.

²³⁵ BDK ve bağımsız denetçilerin mesleki yeterlilikleri ile ilgili bkz. § 6, I, A, 1.

her zaman mümkün olmaması nedenleriyle, ortaklığın BDK'ya güven duyması önemlidir²³⁶.

BDK da, bağımsız denetim görevini kabul etmeden önce, kendisine iş teklif eden ortaklık ile ilgili bir ön araştırma yapmalıdır. Bunun nedeni, bağımsız denetimin kendisine getireceği riskleri tespit etmek, denetim kapsam ve planlamasını belirlemektir [Tebliğ 3. Kısım m. 4 (2); BBDY m. 20]. Bu amaçla, BDK çeşitli kaynaklardan ortaklığın piyasadaki itibarı, yöneticilerinin dürüstlüğü, işbirliği içinde olup olmayacakları ve ücretin ödenip ödenmeyeceği gibi birçok konu hakkında bilgi toplar²³⁷. BDK, bilgi toplamak suretiyle, işin kendisine getireceği iş risklerini de belirler. Denetlenecek ortaklığın yönetici ve çalışanlarının işbirliğine yanaşmamaları veya dürüst olmamaları, denetim faaliyetinin gereği gibi yürütmesine engel olur. Ayrıca, iş riski fazla olan bir ortaklığın denetimi, BDK'nın mesleki ününe de zarar verebilir²³⁸. Bu nedenle, BDK'nın da ortaklığa güven duyması önem taşımaktadır.

Vekâlet sözleşmesi ile bağımsız denetim sözleşmesi arasında önemli farklar bulunmaktadır. Şöyle ki; vekâlet sözleşmesi ile vekil, vekâlet verene ait bir iş ya da işlemi ifa eder. Bu iş ya da işlemin ifasında, vekâlet verenin bir çıkarı bulunmaktadır²³⁹. Bu nedenle, vekâlet sözleşmesinin zorunlu unsurlarından biri, vekilin edimini vekâlet verenin çıkarına uygun olarak yerine getirmesi gerekliliğidir²⁴⁰. Vekil, vekâlet verenin çıkarını esas almalı, buna uygun davranışlarda bulunmalı ve zarar verecek davranışlardan da kaçınmalıdır²⁴¹. Bu, vekilin sadakat borcunun zorunlu bir sonucudur²⁴².

²³⁶ Sır saklama yükümü ile ilgili bkz. § 6, IV.

²³⁷ BDK'nın ön araştırma yapmase ile ilgili bkz. § 3, III, B.

²³⁸ GÜREDİN: s. 180.

²³⁹ SARI: s. 16-17.

²⁴⁰ İşin görülmesinin aynı zamanda vekilin veya üçüncü bir kişinin çıkarına olması, vekâlet sözleşmesinin meydana gelmesini engellemez (YAVUZ: s. 614-615).

²⁴¹ YAVUZ: s. 651; ARAL, Fahrettin: Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, Genişletilmiş B. 7, Ankara 2007, s. 389.

²⁴² TBK m. 390/II'de "vekil, müvekkile karşı vekâleti hüsnü suretle ifa ile mükelleftir." cümlesindeki "hüsnü suretle ifa" deyiminden, vekilin sadakat ve özen ile edimini ifa yükümlülüğünde olduğu anlamı çıkarılmalıdır (TANDOĞAN, Halûk: Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, C. 2, B. 2, Ankara 1982, s. 228; YAVUZ: s. 641). TBK Tasarısı m. 502/II'de ise, vekilin sadakat ve özen borcu açıkça ifade edilmiştir.

Bağımsız denetim sözleşmesinde ise, bağımsız denetçilerin temel sorumluluğu, denetlenen ortaklığın finansal tablo ve belgelerini denetim standartlarına uygun olarak denetlemektir. Bağımsız denetçiler, denetim faaliyetini yürütürlerken, dürüst ve tarafsız davranmak; diğer bir deyişle, bağımsız olmak zorundadırlar [Tebliğ 2. Kısım m. 12 (1)-(2); BBDY m. 12 (1)]. Bunun sonucu olarak, bağımsız denetçiler dürüstlük ve tarafsızlıklarını bozacak herhangi bir müdahaleye izin vermemeli; denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, herhangi bir kişinin doğrudan veya dolaylı çıkarını düşünmeden raporlarında açıklamalıdır [Tebliğ 2. Kısım m. 12 (3)/ç-d; BBDY m. 12 (2)]. Dolayısıyla, bağımsız denetçiler, denetim faaliyetini yürütürlerken denetlenen ortaklığın çıkarını gözetemeyecekleri gibi; bağımsız denetim sonucunda elde ettikleri görüşleri denetlenen ortaklığın çıkarına uygun olmasa da, bağımsız denetim raporunda açıklamak zorundadırlar. Aksi takdirde, bağımsız denetim hiç yapılmamış sayılacağı gibi, bu nedenle ortaya çıkacak zararlar dolayısıyla bağımsız denetçiler sorumlu olurlar [Tasarı m. 554 (1); SerPK m. 16/IV; Tebliğ 2. Kısım m. 28 (2), 29 (1); BanK m. 33/I]²⁴³. Bağımsız denetçilerin, denetlenen ortaklığa karşı sadakat borcu altına sokulmamış olmaları da, bağımsızlık niteliğinin bir sonucudur.

Ayrıca, vekâlet sözleşmesinde vekil, edimin ifası ile ilgili zaman, yer ve iş görme koşullarını serbestçe belirleyebilir. Vekile tanınan bu bağımsızlık, vekâlet sözleşmesi ile hizmet sözleşmesinin ayırt edici unsurudur. İfası özel bir uzmanlığı gerektiren edimlerde ise, vekilin bağımsızlığı daha genişler²⁴⁴. Bununla birlikte, vekilin bağımsızlığı mutlak da değildir. Vekil, işin yerine getirilmesine ilişkin sözleşmeye konulan hükümler²⁴⁵ ile vekâlet verenin açık olarak vermiş olduğu talimatlara uymakla yükümlüdür (TBK m. 389/I, c. 1). Bu nedenle, vekilin

²⁴³ Bkz. § 6, I, C. Kuşkusuz, bağımsız denetim ile denetlenen ortaklık bazı yararlar elde eder. Örneğin, ortaklık; iç denetim ve iç kontrol gibi iç sistemlerinin etkinliğini ve işlerliğini, yöneticilerin dürüstlüğünü, işletme faaliyetlerinin düzenlemelere uygunluğunu bağımsız denetim sonucunda öğrenir. Keza, finansal tablolarının denetimi sonucunda olumlu denetim raporunun verilmiş olması da, denetlenen ortaklığın ticari itibarını artırır. Bunlar, geniş anlamda ortaklığın çıkarıdır. Ancak, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim ile amaçladıkları, ortaklığın bu yönde çıkar elde etmesini sağlamak değildir. Örneğin, bağımsız denetçi, olumsuz görüş vermesi gerekirken, denetlenen ortaklığın ticari itibarını korumak veya artırmak için, olumlu görüş veremez.

²⁴⁴ TANDOĞAN: Borçlar, s. 198-199; ARAL: s. 393; YAVUZ: s. 619; SARI: s. 19-20, 22.

²⁴⁵ TANDOĞAN: Borçlar, s. 198; SARI: s. 21.

bağımsızlığı, öğretide nispi bağımsızlık olarak nitelendirilmektedir²⁴⁶. Buna karşılık, bağımsız denetim sözleşmesinde, bağımsız denetçinin bağımsızlığı mutlaktır. Bağımsız denetçi, denetim faaliyetini denetlenen ortaklığın talimatları doğrultusunda değil, denetim standartlarına uygun olarak yürütmekle yükümlüdür. Bağımsızlığı hiçbir şekilde sınırlandırılmaz.

Bundan başka, vekâlet sözleşmesinde, vekil, edim sonucunu elde etme borcu altında değildir²⁴⁷. Edimin niteliği gereği bir sonuç ortaya çıkabilir; ancak, vekil, dikkat ve özen göstermek suretiyle, sadece belli bir sonuca yönelmiş edimin ifasını borçlanır. Vekil, edimi dikkat ve özenle yerine getirmiş, fakat vekâlet verenin umduğu başarılı sonuç elde edilememiş ise, bundan dolayı vekil sorumlu değildir. Vekâlet sözleşmesinde işin başarılı sonuçlandırılmasının anlamı, vekâlet verenin umduğu sonucun doğmasıdır. İşin başarılı sonuçlanmaması tehlikesi ise, vekâlet verene aittir²⁴⁸. Buna karşılık, bağımsız denetim sözleşmesinde, edim sonucu borçlanılır. Bağımsız denetim sözleşmesinde işin başarı ile sonuçlandırılmasının anlamı, denetim standartlarına uygun olarak denetim faaliyetinin yürütülmesi sonucunda, finansal tabloların gerçekliği ve doğruluğuna ilişkin görüşün dürüst ve doğru bir şekilde raporda açıklanmasıdır. Denetim raporunda yer alan bağımsız denetçi görüşünün türü ise önemli değildir. Diğer bir ifadeyle, denetim raporunda yer alan görüş denetlenen ortaklığın umduğu sonuç olmasa da, eğer denetim standartlarına uygun bir denetim yapılmışsa, sözleşmeden doğan edim sonucu başarı ile elde edilmiştir.

Yine, vekâlet sözleşmesinin konusunu içeren iş görme, belli bir zamana bağlı olmaksızın borçlanılır. Bu sonuç, TBK m. 386/II'nin karşıt anlamından çıkarılabilmektedir²⁴⁹. Bağımsız denetim sözleşmesinde ise, iş görme ediminin yerine getirilmesi belli bir zamana bağlıdır. Bağımsız denetim raporunun, ilgili olduğu yıla ilişkin finansal tablo ve raporların, görüşüleceği genel kurul toplantısından en az onbeş gün içinde pay sahiplerinin görüşüne hazır

²⁴⁶ TANDOĞAN: Borçlar, s. 198; YAVUZ: s. 619; UYGUR, Turgut: Açıklamalı-İçtihatlı Borçlar Kanunu, Sorumluluk ve Tazminat Hukuku, C. 7, B. 2, Ankara 2003, s. 8487.

²⁴⁷ ARAL: s. 393; AKINCI, Şahin: Vekâlet Sözleşmesinin Sona Ermesi, Konya 2004, s. 6.

²⁴⁸ TANDOĞAN: Borçlar, s. 189; YAVUZ: s. 615-616; AKINCI: s. 6-7.

²⁴⁹ TANDOĞAN: Borçlar, s. 189; YAVUZ: s. 615.

bulundurulması zorunluluğu nedeniyle, bundan önce raporun hazırlanması ve denetlenen ortaklığa teslim edilmesi zorunludur [TTK m. 289; Tasarı m. 437 (1); Tebliğ 2. Kısım m. 24 (2); BBDY m. 60 (2)].

Ücret bakımından da, iki sözleşme arasında farklılık bulunmaktadır. Buna göre, ücret, vekâlet sözleşmesinin zorunlu unsuru değildir. Ancak, bu kuralın iki istisnası bulunmaktadır. Taraflar ücret ödeneceği konusunda anlaşmışlar veya anlaşmamakla birlikte ücretin ödenmesi teamül gereği ise, vekil ücrete hak kazanır (TBK m. 386/III). Buna karşılık, bağımsız denetim sözleşmesinde, ücret sözleşmenin zorunlu unsurudur ve ödenecek ücret tutarı sözleşmede belirtilmelidir [Tebliğ 3. Kısım m.5 (2)/g; BBDY m. 21 (3)/g]²⁵⁰.

Nihayet, vekâlet sözleşmesi, vekâlet veren veya vekil tarafından her zaman, tek taraflı olarak ve bir neden gösterilmeksizin sona erdirilebilir (TBK m. 396/I). Sözleşmenin tek taraflı olarak sona erdirilmesinde, yasa herhangi bir sınır getirmemiştir²⁵¹. Bununla birlikte, uygun olmayan bir zamanda sözleşmeyi sona erdiren taraf, diğer tarafın bu nedenle uğramış olduğu zararı tazminle yükümlüdür (TBK m. 396/II)²⁵². Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi ise, düzenlemelerle sınırlandırılmıştır. Öncelikle, bağımsız denetim sözleşmesi tarafların anlaşmasıyla sona erdirilemez. Bunun yanında, tarafların tek taraflı olarak sözleşmeyi sona erdirebilmeleri ise, haklı bir nedenin varlığına ve yetkili makamın bu yöndeki istemi onaylamasına bağlanmıştır [Tasarı m. 399 (2), (4), (8); Tebliğ 3. Kısım m. 8; BBDY m. 24]²⁵³.

3- İstisna Sözleşmesiyle

Hemen belirtelim ki, istisna sözleşmesi, iş görme sözleşmeleri içerisinde bağımsız denetim sözleşmesi ile en fazla benzerlik gösteren sözleşmedir.

²⁵⁰ Ücretin sözleşmenin zorunlu unsuru olması ile ilgili bkz. § 3, II.

²⁵¹ AKINCI: s. 59; YAVUZ: s. 665.

²⁵² Vekâlet sözleşmesini tek taraflı olarak sona erdirmeye hakından önceden vazgeçilemeyeceği ve bu hakkın vekâlet sözleşmesine konulacak bir hükümlerle görünüşte kaldırılabilirliği veya sınırlandırılabilirliği ile ilgili açıklamalar için bkz. TANDOĞAN: Borçlar, s. 429 vd.; SARI: s. 34 vd.

²⁵³ Yetkili makamın onayı ile ilgili olması ile ilgili bkz. § 8, I, A, 1; § 8, I, B, 3 ve § 8, I, C.

TBK'nın 355-371. maddelerinde düzenlenen istisna sözleşmesi, 355 maddede şu şekilde tanımlanmıştır: "İstisna, bir akiddir ki, onunla bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt eylediği semen mukabilinde bir şey imalini iltizam eder."²⁵⁴

İstisna sözleşmesi ile bağımsız denetim sözleşmesi arasındaki benzerliklerden ilki, her iki sözleşme ile yüklenilen edim bakımındandır. İstisna sözleşmesinde, müteahhit bir eser meydana getirmeyi taahhüt eder. Eser, müteahhidin yerine getireceği iş görmenin sonucudur. Diğer bir deyişle, eser bir sonuç borcudur²⁵⁵. Bu nedenle, istisna sözleşmesinde çalışmanın kendisinden çok, bu çalışma ile elde edilecek sonuç önemlidir²⁵⁶. Müteahhit, sözleşmeye uygun olarak iş görme sonucunu elde edip, bunu iş sahibine teslim ettikten sonra borcundan kurtulur (TBK m. 362/I).

Eser kavramının kapsamı konusunda öğretide bir görüş birliği bulunmamaktadır²⁵⁷. Bazı yazarlar, sadece maddi varlığa sahip şeyleri eser olarak kabul ederlerken²⁵⁸; bugün bizim de katıldığımız baskın görüş, maddi varlığa sahip olmayan varlıkların da eser olarak kabul edilmesi yönündedir²⁵⁹. Ancak, ikinci görüş sahipleri arasında, maddi olmayan varlıkların maddi bir şeyde kendisini gösterip göstermemesi gerektiği konusunda da görüş ayrılığı bulunmaktadır. Bir görüş, eser kavramını geniş olarak yorumlamakta ve maddi bir şeyde görünmeyen maddi

²⁵⁴ Yasada ifade edilen "şey" kelimesinin "eser" olarak anlaşılması gerekmektedir. Bunun nedeni, "şey" kelimesinin maddi bir varlığı anlatmasıdır. Ancak, istisna sözleşmesi ile müteahhit, maddi varlığa sahip olmayan bir edim sonucunu da yüklenebilir. Yine, tanımda yer alan "imal etme" de "meydana getirme" olarak anlaşılmalıdır. Zira, imal etme yeni bir eseri ortaya çıkarmak demektir. Oysa, istisna sözleşmesinin konusunu, zaten var olan bir eserin değiştirilmesi suretiyle yenilenmesi de oluşturabilir. (TANDOĞAN: Borçlar, s. 1-2; YAVUZ: s. 492; ARAL: s. 315, 321-322). TBK Tasarısı m. 470, öğretinin görüşü doğrultusunda sözleşmeyi tanımlamıştır. Tasarı'ya göre, eser sözleşmesi, "yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmedir."

²⁵⁵ ARAL: s. 317; ŞENOCAK, Z.: Eser Sözleşmesi, s. 13.

²⁵⁶ YAVUZ: s. 491; OLGAC, Senai: Kazaî ve İlmî İçtihatlarla Türk Borçlar Kanunu ve İlgili Hususi Kanunlar, C. II, Madde: 182-371, İstanbul 1966, s. 677-678.

²⁵⁷ Eser kapsamına ilişkin tartışmalar ile ilgili ayrıntılı açıklamaları için bkz. TANDOĞAN: Borçlar, s. 3 vd.

²⁵⁸ TANDOĞAN: Borçlar, s. 16-17.

²⁵⁹ YAVUZ: s. 491 vd.; ARAL: s. 317; OLGAC: s. 677-678; KARATAŞ, İzzet: Eser (İnşaat Yapım) Sözleşmeleri, Ankara 2004, s. 23; ÖZ, Turgut: İş Sahibinin Eser Sözleşmesinden Dönmesi, İstanbul 1989, s. 7.

olmayan varlıkları da eser olarak kabul etmektedir²⁶⁰. Diğer görüş ise, bu bakımdan eser kavramını, haklı olarak iki açıdan sınırlandırmaktadır²⁶¹. Öncelikle, maddi olmayan bir varlık, niteliği itibarıyla bir edim sonucu olarak taahhüt edilmeye elverişli olmalıdır. Bu nedenle, örneğin bir tedavi veya dava sonucunun başarılı olacağına taahhüdü eser olarak kabul edilemez. Zira, bu hâlde taahhüt edilen sonuç, taahhüt edenin gücü dışındadır ve önceden tartışılmayan etkenlere bağlıdır²⁶². Buna karşılık, bir doktorun hastası için tıbbi bir rapor hazırlaması, istisna sözleşmesi niteliğindedir²⁶³. İkinci olarak, insan emeğinin bir ürünü olan bu sonuç, nesnel olarak belirlenebilmeli ve devamlılık taşımalıdır. Örneğin, edim sonucu bir kâğıt, ses bandı veya bilgisayar ortamı gibi kendini maddi bir şeyde göstermelidir.

Yargıtay, 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 görüşündedir. Örneğin, fizibilite raporunun hazırlanması veya bir inşaatın elektrik tesisatının projeye uygunluğuna yönelik denetimi ile ilgili sözleşmeler, istisna sözleşmesi olarak nitelendirilmiştir²⁶⁴. Maddi olmayan varlıkların istisna sözleşmesinin konusunu oluşturacağı görüşünün kabulü ile, *fikri eser ve fikri istisna sözleşmesi* kavramları ortaya çıkmıştır²⁶⁵. Sonuç olarak, maddi bir varlığa sahip olsun veya olmasın, bir eserin taşınması gereken özellikler şu şekilde sıralanabilir: Bir insan emeği sonucu ortaya çıkmalı, nesnel olarak belirlenebilmeli, devamlılık arz etmeli, bağımsız olmalı, hukuken bir bütünlük taşınmalı ve ekonomik bir değere sahip bulunmalıdır²⁶⁶.

²⁶⁰ ŞENOCAK, Z.: Eser Sözleşmesi, s. 17 vd.

²⁶¹ ARAL: s. 320-321; YAVUZ: s. 495.

²⁶² ARAL: s. 320; YAVUZ: s. 493-494.

²⁶³ YAVUZ: s. 494.

²⁶⁴ 15. HD, 27.03.1978, E. 644, K. 640 ve 9. HD, 13.04.1973, E. 39758, K. 10909 [KARAHASAN, Mustafa Reşit: Türk Borçlar Hukuku, Özel Borç İlişkileri İle İlgili Yasa Maddeleri ve İçtihatlar, C. 6, İstanbul 1992, s. 41, 48]. Yargıtay'a göre, diş protezi yapımına ilişkin sözleşme (15. HD, 31.01.1978, E. 1932, K. 153; Y.Başkanlar Kurulu 01.12.1977, E. 555, K. 555), mühendisin yapı projesi çizmesine ilişkin sözleşme (10. HD, 22.01.1976, E. 4935, K. 1294), ses sanatkarının edimini kapsayan ilişki (Y.Başkanlar Kurulu, 23.02.1968, E. 12, K. 76) istisna sözleşmesi niteliğindedir [KARAHASAN: s. 42-44]. Yine estetik ameliyatlara ilişkin yapılan sözleşmeler de istisna sözleşmesi olarak nitelendirilmiştir [13. HD, 05.04.1993, E. 1993/131, K. 1993/2741 (YKD 1994, C. 20, S. 1, s. 79-82)].

²⁶⁵ YAVUZ: s. 493; ARAL: s. 328.

²⁶⁶ OLGAÇ: s. 678; YAVUZ: s. 493; ÖZ, Turgut: İş Sahibinin Eser Sözleşmesinden Dönmesi, İstanbul 1989, s. 7.

İstisna sözleşmesinde olduğu gibi, bağımsız denetim sözleşmesinde de BDK denetlenen ortaklığa bağımsız denetim faaliyeti sonucu olan denetim raporunu hazırlamayı ve teslim etmeyi taahhüt etmektedir [Tebliğ 3. Kısım m. 3 (1); BBDY m. 21]. Bağımsız denetim sözleşmesinde edimi borçlanan BDK'dır. Ancak, denetim faaliyeti BDK'nın yönetimi altında bulunan bağımsız denetçiler aracılığı ile yürütülür, bağımsız denetim raporu hazırlanır ve yetkili sorumlu ortak baş denetçi tarafından BDK adına imzalanır [Tebliğ 2. Kısım m. 6 (2), 19 (1); BBDY m. 60 (1)]. Dolayısıyla, bağımsız denetim raporu, bir insan çalışmasının ve emeğinin sonucu olarak ortaya çıkar. Bağımsız denetçi, denetlenen ortaklığın finansal tabloları ile yıllık raporlarının, gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş elde etmek amacıyla denetim yapar. Bu ise, fikri bir çalışmadır. Bağımsız denetçi, çalışma sonucunu ve görüşünü hazırladığı denetim raporunda belirterek, fikri çalışmasını nesnel olarak görünür kılar. Başka bir ifadeyle, bağımsız denetim raporu fikri çalışmanın tezahür ettiği maddi varlığa sahip şeydir. Ayrıca, bağımsız denetim raporu hukuken bir bütünlüğe sahip, bağımsız ve devamlılık arz eden bir çalışma ürünüdür. Rapor aynı zamanda, ekonomik bir değere de sahiptir. Dolayısıyla, bağımsız denetim raporu, bir eserin taşınması gereken özelliklere sahiptir.

Ayrıca, gerek istisna sözleşmesinde, gerekse bağımsız denetim sözleşmesinde, iş görme sonucu, iş görme faaliyetlerinin sonucunda ortaya çıkar. İstisna sözleşmesinde, müteahhit iş görme sonucunu elde etmek için bir takım iş görme faaliyetlerinde bulunmak zorundadır. Dolayısıyla, müteahhidin sözleşme ile yükümlendiği borç, "iş görme edimi ve iş görme sonucundan" oluşan bir borçtur²⁶⁷. Bağımsız denetim sözleşmesinde de, BDK, denetim standartlarına uygun bir bağımsız denetim faaliyetini yürütme ve ulaşılan görüşü bağımsız denetim raporunda, yine standartlara uygun olarak belirtme yükümlülüğü altındadır [Tasarı m. 398 (1); Tebliğ 3 Kısım m.4 (2)/ç; BBDY m. 21 (3)/ç]. Diğer bir ifadeyle, BDK hem iş görme edimini, hem de iş görme sonucunu üstlenir.

Yine, istisna sözleşmesi, tam iki tarafa borç yükleyen bir sözleşmedir. Müteahhidin meydana getirdiği eser karşılığında, iş sahibinin bir ücret ödeme borcu

²⁶⁷ ŞENOCAK, Z.: Eser Sözleşmesi, s. 9.

bulunmaktadır. Eğer, eserin ivazsız olarak meydana getirilmesi üzerinde anlaşılışısa, burada istisna sözleşmesinden söz edilemez²⁶⁸. Taraflar ücret tutarını sözleşmede açıkça belirtmişlerse, iş sahibi bu tutarı ödeme borcu altındadır. Buna karşılık, sözleşmede ücretten hiç söz edilmemiş veya söz edilmekle birlikte ücret tutarı belirtilmemiş ise, TBK m. 366 uyarınca ücret tutarı belirlenir. Diğer bir ifadeyle, istisna sözleşmesinde tarafların önceden ücret üzerinde bir anlaşma yapmaları zorunluluğu bulunmamaktadır²⁶⁹.

İstisna sözleşmesinde ücret, götürü ücret ve yaklaşık ücret olmak üzere iki şekilde kararlaştırılabilir. Götürü ücret, baştan ve kesin bir tutar olarak belirlenirken (TBK m. 365/I); yaklaşık ücret, eserin değeri ve müteahhidin masrafı dikkate alınarak iş bitiminde belirlenir (TBK m. 366). Ücretin götürü usulde belirlenmesi durumunda, müteahhit işin yerine getirilmesinin öngörülenden daha fazla masrafı gerektirmesi nedeniyle ücretin artırılmasını isteyemeyeceği gibi; işin düşünülenden daha az bir emeği gerektirmesi durumunda iş sahibi de ücrette bir indirim talep edemez (TBK m. 365/I, III). Ancak, önceden kestirilemeyen veya kestirilmekle birlikte iki tarafın da göz önünde bulundurmadığı durumların ortaya çıkması dolayısıyla eserin meydana getirilmesi engellenir veya önemli ölçüde güçleşirse, hâkim değerlendirme yetkisine dayanarak, ücret tutarını artırılmasına ya da sözleşmenin feshine karar verir (TBK m. 365/II). Öğretide, ücretin mutlaka para şeklinde ödenmesinin zorunlu olmadığı, bir şeyin veya başka bir eserin verilmesi şeklinde de ücrete karar verilebileceği görüşü bulunmaktadır²⁷⁰. İş sahibinin ücret borcunu ödemedede temerrüde düşmesi durumunda, müteahhit TBK m. 106-108 hükümleri uyarınca sözleşmeyi feshedebilir²⁷¹.

²⁶⁸ Böyle bir durumda, TANDOĞAN'a göre bir vekâlet sözleşmesi (Borçlar, s. 18), ARAL'a göre ise, bir isimsiz sözleşme söz konusudur (s. 322).

²⁶⁹ TANDOĞAN: Borçlar, s. 19.

²⁷⁰ TANDOĞAN: Borçlar, s. 21; YAVUZ: s. 497. Böyle bir durumda TANDOĞAN ikili bir ayırım yapmaktadır. Eğer, meydana getirilecek bir eser karşılığında başka bir eserin verilmesi üzerinde anlaşma yapılmış ise, trampa sözleşmesinin değil, istisna sözleşmesinin hükümleri uygulanır. Eser karşılığında, istisna sözleşmesi dışında kalan iş görme sözleşmesi ediminin verilmesine karar verilmiş ise, bir karma sözleşmenin söz konusu olacağı belirtilmektedir (Borçlar, s. 21-22).

²⁷¹ TANDOĞAN: Borçlar, s. 180; YAVUZ: s. 544-545; HATEMİ, Hüseyin/ SEROZAN, Rona/ ARPACI, Abdülkadir: Borçlar Hukuku Özel Bölüm, İstanbul 1992, s. 366.

Bağımsız denetim sözleşmesi de, tam iki tarafa borç yükleyen bir sözleşmedir. Hazırlanan ve teslim edilen rapor karşılığında, denetlenen ortaklığın ücret ödeme yükümlülüğü bulunmaktadır. Bağımsız denetim sözleşmesinde, denetim ekibinde görev yapacak her bir bağımsız denetçiye ödenecek ücret ile birlikte toplam bağımsız denetim ücretinin önceden belirlenmesi ve sözleşmede belirtilmesi şarttır [Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/g; BBDY m. 21 (3)/g]. Bu bakımdan, burada ücret götürü usule göre belirlenir. Meslek mensuplarına ödenecek ücret tutarı, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın her yıl açıkladığı Asgari Ücret Tarifesi'nde belirtilen tutardan aşağı olamaz. Asgari Ücret Tarifesi'nde, bağımsız denetim işlemleri için de asgari ücret tutarı belirlenmektedir. Bu nedenle, bağımsız denetimde ödenecek ücret, yalnızca para olabilir. Denetim çalışmaları devam ederken ortaya çıkan beklenmedik bir durum nedeniyle denetim için daha fazla zaman harcanması söz konusu olursa, BDK müşteri ile görüşerek, ücretin artırılmasını talep edebilir²⁷². Ücretin ödenmesinde temerrüde düşülmesi durumunda uygulanacak yöntemle ilgili olarak Tebliğ'de bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, ücretin ödenmemesi, sözleşmenin sona erdirilmesinde haklı bir neden sayılacağından, TBK m. 106-108 hükümleri uygulanabilir²⁷³.

Bunun yanında, istisna sözleşmesinde, müteahhit işe zamanında başlamalı ve sürdürmeli, edim sonucunu da zamanında elde etmelidir. Taraflar, eserin teslimi için belirli bir tarih üzerinde anlaşabilecekleri gibi, bu konuda herhangi bir anlaşma da yapmayabilirler. Eğer, eserin belirli bir günde teslimi konusunda anlaşma yapılmış ise, müteahhidin teslim tarihine kadar eseri tamamlaması ve teslim etmesi gerekir. Tarafların, eserin teslimi ile ilgili belirli bir gün kararlaştırmamaları durumunda ise, TBK m. 74 uygulama alanı bulur. Bu hâlde, müteahhit sözleşme yapılır yapılmaz derhâl işe başlamalı ve normal temposunda yürütmelidir²⁷⁴.

Bağımsız denetim sözleşmesinde de, belirli bir süre içerisinde denetim faaliyeti tamamlanmalı ve bağımsız denetim raporu hazırlanarak teslim edilmelidir. BBDY, raporun teslim tarihinin sözleşmede belirtilmesini zorunlu bir unsur olarak

²⁷² AKSOY: Denetim, s. 255. Ayrıca ücret konusundaki açıklamalar için bkz. § 7, I.

²⁷³ Bu konuda bkz. § 8, II, B, 2.

²⁷⁴ TANDOĞAN: Borçlar, s. 71-72; YAVUZ: s. 520; ARAL: s. 346.

düzenlemiş olmasına rağmen [m. 21 (3)/1]; Tebliğ, bu yönde bir düzenleme getirmemiştir. Diğer bir deyişle, tarafların raporun teslim tarihi konusunda anlaşmalarına bir engel olmadığı gibi, aksine durum için de bir zorunluluk bulunmamaktadır. Eğer, bağımsız denetim raporunun teslimi için belirli bir tarih üzerinde anlaşılmış ise, bu süre içerisinde bağımsız denetimin tamamlanması ve belirlenen tarihte raporun denetlenen ortaklığa teslim edilmesi gerekir. Tarafların herhangi bir tarih üzerinde anlaşmamaları durumunda ise, raporun, en geç ilgili olduğu yıla ilişkin finansal tablo ve raporların görüşüleceği genel kurul toplantısından, en az onbeş gün öncesindeki bir tarihte hazırlanmış ve teslim edilmiş olması gerekir [Tebliğ 2. Kısım m. 24 (2), TTK m. 362/I, Tasarı m. 437 (1)]. Belirli bir tarih üzerinde anlaşılın ya da anlaşılmasın, görevin kabulü ile denetim standartlarına uygun olarak, denetim faaliyetine gecikmeksizin başlanmalıdır.

Nihayet, müteahhidin sorumluluğu, genel olarak, işçinin hizmet sözleşmesindeki sorumluluğuna ilişkin kurallara bağlanmıştır (TBK m. 356/I). Bu hüküm uyarınca, müteahhit, işçinin işi görürken göstermekle yükümlü olduğu özen derecesinde sorumlu olur²⁷⁵. Müteahhidin özen borcunun derecesi, nesnel ölçülere göre belirlenir. Diğer bir deyişle, müteahhit işi yaparken, benzer bir işi yüklenen bir müteahhitten beklenen her türlü özeni göstermek zorundadır²⁷⁶. Müteahhit, işi kabul ederken bu işi yürütebilecek yeterlilikte bir uzmanlığının, maddi gücünün olup olmadığını dikkate almalı ve eğer yeterli ise işi kabul etmelidir. İş sahibinin, müteahhidin yeterli olmadığını bilmesinin gerekmesi, müteahhidin bu anlamdaki sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Müteahhidin özen borcu, işi kabul etmesinden başlayan ve eserin teslimine kadar devam eden bir borçtur²⁷⁷.

²⁷⁵ Bu düzenleme, iki sözleşmede iş sahibi ve işgören arasındaki ilişki açısından önemli farklılıklar olması nedeniyle, aynı özen derecesine bağlanamayacağı yönünde eleştirilmiştir. Zira, müteahhit, işçiden farklı olarak mesleki bir uzmanlığa sahiptir ve iş sahibinin emir ve talimatıyla bağlı değildir. Bu nedenle de, müteahhidin özen borcuna aykırılık dolayısıyla sorumluluğu belirlenirken, işçiye oranla daha ağır değerlendirilmelidir. Ayrıca, TBK m. 356/I'de yer alan "umumi surette" ifadesi nedeniyle, özen derecesinin, istisna sözleşmesinin özel niteliğini dikkate alarak farklı değerlendirmek mümkündür (ARAL: s. 336; YAVUZ: s. 507; TANDOĞAN: Borçlar, s. 41). TBK Tasarısı'nda ise, hizmet sözleşmesine yapılan bu atf kaldırılmış ve müteahhidin özen borcunun nesnel özen borcu olduğu açıkça düzenlenmiştir: "Yüklenicinin özen borcundan doğan sorumluluğunun belirlenmesinde, benzer alandaki işleri üstlenen basiretli bir yüklenicinin göstermesi gereken mesleki ve teknik kurallara uygun davranışı esas alınır" (TBK Tasarısı m. 471/II).

²⁷⁶ ARAL: s. 336; TANDOĞAN: Borçlar, s. 41; ŞENOCAK, Z.: Eser Sözleşmesi, s. 28.

²⁷⁷ TANDOĞAN: Borçlar, s. 41, 44.

BDK'nın bağımsız denetim sözleşmesinden doğan özen borcu, Tebliğ 2. Kısım m. 14 (1)'de şu şekilde tanımlanmıştır: “Mesleki özen ve titizlik, basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder”. Dolayısıyla, BDK'nın özen borcunun derecesi de, nesnel ölçülere göre belirlenir²⁷⁸. BDK, bağımsız denetimini yürütebilecek yeterliliğe sahip olduğu denetim görevlerini kabul etmelidir. Denetlenecek ortaklık, BDK'nın yeterli olmadığını bilse veya bilmesi gerekse de, BDK yine sorumlu olur. Bağımsız denetçiler, bağımsız denetimin her aşamasında, mesleki özen ve titizliği göstermek ve denetim standartlarına tam olarak uymak zorundadırlar [Tebliğ 2. Kısım m. 14 (2)-(3); BBDY m. 11 (1); EİY m. 10 (1)].

İki sözleşme arasında, yukarıda da ifade edildiği gibi benzerlikler olsa da, bağımsız denetim sözleşmesi ile istisna sözleşmesi arasında önemli farklar da bulunmaktadır. Bu farklardan biri, sözleşmenin içeriğini belirleme konusunda taraflara tanınan sözleşme özgürlüğü ile ilgilidir. İstisna sözleşmesinde, taraflar sözleşmenin içeriğini kural olarak serbestçe belirleyebilirler²⁷⁹. Oysa, bağımsız denetim sözleşmesinin içeriğinin belirlenmesi konusunda, tarafların sözleşme özgürlüğü önemli ölçüde sınırlandırılmıştır. Sözleşmede yer alması zorunlu unsurlar bentler hâlinde belirtilerek sıkı koşullar getirilmiştir [Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)-(3); BBDY m. 21 (3)]²⁸⁰. Bir bakıma, bağımsız denetim sözleşmeleri için bir tip sözleşme belirlenmiştir. Bu itibarla, bağımsız denetim sözleşmesi, istisna sözleşmesinden farklı olarak, sözleşmenin içeriğini belirleme konusunda sözleşme özgürlüğünün önemli ölçüde sınırlandırıldığı bir sözleşmedir.

Ayrıca, müteahhit, kural olarak işi bizzat kendisi yapmak ya da kendi yönetimi altında yaptırmak zorundadır. Bununla birlikte, eğer işin niteliği icabı müteahhidin ustalığının bir önemi bulunmamaktaysa, işi bir başkasına da yaptırabilir (TBK m. 365/II). Dolayısıyla, müteahhidin işi bir başkasına yaptırıp yaptırmamada

²⁷⁸ Mesleki özen ve titizlik ile ilgili bkz. § 6, I, A. 2.

²⁷⁹ Buna karşılık, örneğin Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun ile sözleşenlerden birinin ekonomik anlamda daha güçsüz ve korunması gerektiği düşüncesiyle, bazı emredici hükümler getirilmiştir (YAVUZ: s. 5).

²⁸⁰ Sözleşmenin zorunlu unsurları ile ilgili bkz. § 3, II.

temel ölçü, yapılacak işte müteahhidin kişiliğinin önemli olup olmadığıdır. Ancak, müteahhidin kişiliği önemli olmamakla birlikte, eğer iş sahibi işin bizzat müteahhit tarafından yapılmasını isterse, artık müteahhit işi başkasına yaptıramaz²⁸¹. Dolayısıyla, istisna sözleşmesinin konusunu, müteahhidin kişiliğinin önemli olduğu bir iş görme edimi oluşturabileceği gibi; müteahhidin kişiliğinin önemli olmadığı ve iş sahibinin aksine bir iradesi olmadıkça, başkasına yaptırabileceği bir iş görme edimi de oluşturabilir.

Buna karşılık, bağımsız denetim işi, bir başkasına yaptırılacak nitelikte bir iş görme edimi değildir. Öncelikle belirtmek gerekir ki, bağımsız denetim sözleşmesi, denetimi yapacak BDK ile denetimi yapılacak ortaklığın kişiliklerinin önem taşıdığı bir iş görme sözleşmesidir. Denetlenen ortaklık, denetim görevini başarı ile yürütebilecek bir BDK'ya görevi vermelidir. Ayrıca, bağımsız denetçilerin görevlerini yürütürlerken öğrenecekleri sırları açıklamayacaklarına da güvenmesi gerekir. Bunun gibi, BDK da, sözleşmeyi imzalamadan önce, denetimin kendisine getireceği riskleri belirlemek üzere, denetlenen ortaklık hakkında bilgi almalıdır. Ayrıca, denetim işinin teklifinde ve işin kabul edilmesinde, tarafların piyasadaki itibarları önem taşır²⁸². Sözleşmelere çift taraflı bir araştırma zorunluluğunun getirilmesinin nedeni, bağımsız denetim sözleşmesinin iş görme sonucu olan bağımsız denetim raporunun, sadece sözleşenleri değil, kamuyu da yakından ilgilendirmesidir²⁸³.

Ayrıca, düzenlemeler uyarınca, bağımsız denetim görevi, sözleşmeyi imzalayan BDK ve BDK'nın sözleşmede belirtilen elemanları tarafından yerine getirilmelidir. Bu nedenle, sözleşmenin zorunlu unsurları arasında, denetim görevini yürütecek bağımsız denetçilerin adlarının da yazılı olması aranmıştır [Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/g; BBDY m. 21 (3)/g, 6 (1)]. Bağımsız denetimde, sözleşmede adı yer almayan bağımsız denetçilerin görev alması, BDK'nın bağımsız denetim faaliyetinde

²⁸¹ YAVUZ: s. 510-511.

²⁸² Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 3, III, B.

²⁸³ Bağımsız denetim raporuna dayanarak iş ilişkisi içine girecek veya iş ilişkisine son verecek üçüncü kişilerin haklarının korunabilmesi, denetlenen ortaklığın finansal tabloları ile ilgili doğru ve dürüst bir denetim raporunun hazırlanmasına bağlıdır. Denetim raporunu hazırlayacak BDK'nın kişiliği bu nedenle önemlidir.

bulunma yetkisinin iptali nedenlerinden biri olarak sayılmıştır [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 2. Kısım m. 27 (2), 30 (2)]²⁸⁴. Dolayısıyla, bağımsız denetim ediminin yürütülmesinde BDK'nın kişiliği önem taşır. Bu nedenle de, bu işin görülmesi bir başka BDK'ya, denetlenen ortaklığın rızası ile dahi bırakılamaz.

Yine, müteahhit, iş sahibi karşısında, işçiyle kıyaslandığında daha bağımsızdır²⁸⁵. Müteahhit ile iş sahibi arasında bir tabiyet ilişkisi bulunmamaktadır²⁸⁶. İş sahibi, ancak elde edilecek sonuç bakımından talimat verebilir; eserin oluşturulması aşamasında denetim ve gözetim yetkisi bulunmamaktadır²⁸⁷. Müteahhit, eseri meydana getirirken, iş sahibinin yararına hareket etmeli ve ona zarar verici davranışlardan kaçınmalıdır. Müteahhidin bu borcuna sadakat borcu denir²⁸⁸. Sadakat borcunun özel görünüm biçimlerinden biri de, TBK m. 361 düzenlemesidir. Anılan hükme göre, iş sahibinin talimatı veya ona yüklenebilecek bir kusur nedeniyle, eser sözleşmeye uygun olarak veya zamanında meydana getirilemezse, müteahhit iş sahibini uyarmalıdır. Eğer, iş sahibi buna rağmen talimatında ısrar ederse; müteahhit, bu talimata uyması dolayısıyla meydana gelecek zararlardan sorumlu olmaz. Diğer bir deyişle, burada müteahhidin bir ihbar yükümlülüğü bulunmakta; bu yükümlülüğü yerine getirdikten sonra ortaya çıkacak olumsuz sonuçlardan dolayı sorumluluğu bulunmamaktadır.

Bağımsız denetim sözleşmesinde ise; denetlenen ortaklığın, ne bağımsız denetim faaliyetinin nasıl yürütüleceği, ne de denetim raporunun nasıl hazırlanması gerektiği konusunda bir talimat verme yetkisi bulunmaktadır. Bağımsız denetçilerin

²⁸⁴ BBDY m. 19 (3)/c uyarınca, BBDK'ya bildirilenin dışında bir sorumlu ortak baş denetçinin görevlendirilmesi, altı aydan fazla olmamak koşuluyla, BDK'nın bağımsız denetim yapma izninin geçici olarak kaldırılması nedenidir. BBDY, Tebliğ gibi tüm bağımsız denetçileri yasak kapsamına almamış, BDK tarafından değiştirilebileceğini kabul etmiştir.

²⁸⁵ TANDOĞAN: Borçlar, s. 26.

²⁸⁶ 1. HD., 23.02.1981, E. 385, K. 2177 (KARAHASAN: C. 6, s. 39).

²⁸⁷ 10. HD, 14.12.1973, E. 5183, K. 3154 (KARAHASAN: C. 6, s. 47).

²⁸⁸ Esasen, müteahhidin sadakat borcu yasada düzenlenmemiştir. Ancak, öğreti vekilin sadakat borcunu düzenleyen TBK m.390'nın burada da uygulama alanı bulacağı görüşündedir. Bu görüşün dayanağı ise, TBK m.386/II'dir. Bu hüküm, yasa ile düzenlenmeyen iş görme sözleşmelerine vekâlet sözleşmesine ilişkin hükümlerin uygulanacağını belirtir. Öğretiye göre, yasa düzenlenmekle birlikte, yasal boşluk bulunan iş görme sözleşmeleri için de TBK m. 386/II uygulanabilmelidir (TANDOĞAN: Borçlar, s. 35-36; YAVUZ: s. 505). TBK Tasarısı m. 471/I'de ise, "Yüklenici, üstlendiği edimleri işsahibinin haklı çıkarlarını gözeterek, sadakat ve özenle ifa etmek zorundadır" hükmünü getirerek, müteahhidin sadakat borcunu açıkça düzenlemiştir.

bağımsızlığı mutlaklıdır. Bağımsız denetçilerin temel yükümlülüğü, denetim faaliyetini denetim standartlarına uygun olarak yürütmektir [Tasarı m. 398 (1); Tebliğ 2. Kısım m. 14 (2); BBDY m. 5 (4)]. Denetim standartları, bağımsız denetçilerin uymakla yükümlü oldukları yol ve yöntemleri ayrıntıları ile düzenlemiştir. Denetim standartlarına göre, bağımsız denetim faaliyetinin zamanında tamamlanmasını veya dürüst ve doğru bir bağımsız denetim raporunun hazırlanmasını engelleyen bir durum ortaya çıkarsa, bağımsız denetçiler durumu denetlenen ortaklığın denetim komitesine/yönetim kuruluna bildirmelidirler [Tebliğ 2. Kısım m. 25 (5); BBDY m. 27 (4)-(5), 36]²⁸⁹. Denetlenen ortaklık yönetimi ile yapılan görüşmeler sonucunda, bağımsız denetçiler denetim standartlarına uygun olmayan hiçbir görüşü veya talebi kabul edemezler. Ortaklık yönetiminin bağımsız denetçinin uygun gördüğü hareket tarzını benimsememesi veya kendi talebinde ısrar etmesi durumunda, bağımsız denetçiler bağımsız denetime devam edip etmeme konusunu dikkate almalı ve gerekirse bağımsız denetim faaliyetini sona erdirmelidirler [Tebliğ 6. Kısım m. 28; BBDY m. 24 (2), (3)]²⁹⁰. Diğer bir deyişle, doğru ve dürüst bir denetim raporunun hazırlanmasını engelleyen ve ortaklıktan kaynaklanan bir nedenin ortadan kaldırılamadığı her hâl ve durumda, bağımsız denetçinin sözleşmeyi sona erdirmesinin gerekip gerekmediği konusunda bir değerlendirme yapma yükümlülüğü bulunmaktadır. Denetlenen ortaklık yönetiminin denetim standartlarına uygun olmayan görüşlerine uymak suretiyle gerçeğe aykırı bir denetim raporunun hazırlanması ise, bağımsız denetçiyi sorumluluktan kurtarmaz [Tebliğ 2. Kısım m. 28 (4), 29 (1); BanK m. 33/II].

Öte yandan, bağımsız denetim sözleşmesinde, tarafların uymakla yükümlü oldukları denetim standartlarına ve düzenlemeler atıf yapılması zorunludur [Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/ç; BBDY m. 21 (3)/ç]²⁹¹. Denetim standartları ve ilgili düzenlemeler

²⁸⁹ Örneğin, denetlenen finansal tabloların hileli olması sonucunu doğuracak bir hile veya usulsüzlük şüphesi ortaya çıkmışsa, bağımsız denetçiler bu durumla ilgili denetlenen ortaklık yönetimi ile görüşme yapmak zorundadır [Tebliğ 6. Kısım m. 11].

²⁹⁰ Bu konudaki açıklama için bkz. § 8, I, B, 2, 3.

²⁹¹ Düzenlemelerde, “bağımsız denetçinin uymakla yükümlü olduğu denetim standartlarına” atıf yapılacağı belirtilmektedir. Ancak, bundan, denetlenen ortaklığın denetim standartlarına uyma yükümlülüğünün bulunmadığı sonucu çıkarılamaz. Öncelikle, denetlenen ortaklığa da, denetim görevini yürütebilecek nitelikte bir BDK seçme, denetim elemanlarının çalışmalarını gözetme, denetçilere uygun çalışma ortamlarının sağlanması, gerekli bilgi ve belgelerin verilmesi, bağımsız denetçiler ile işbirliği içinde olma gibi, yükümlülükler getirilmiştir [Bkz. Tasarı m. 401 (1); Tebliğ

ise, tarafların edimlerini nasıl yerine getirmeleri gerektiği ve aykırılık durumunda başvurulması gereken yolların neler olduğu ile ilgili kurallar içerir. Bu bakımdan, bağımsız denetim sözleşmesi ile, sözleşenlerin iradeleri sınırlandırılmıştır. Oysa, istisna sözleşmesinde tarafların bu konuda irade serbestliği bulunmaktadır.

Diğer taraftan, istisna sözleşmesinde, iş sahibi istediği müteahhitle sözleşme yapma özgürlüğüne sahiptir. Diğer bir deyişle, sözleşmenin karşı tarafını seçme özgürlüğü bulunmaktadır. Buna karşılık, bağımsız denetim sözleşmesinde, kural olarak, tarafların sözleşmenin karşı tarafını seçme özgürlüğü bulunsa da, belirli koşulların varlığında, bu özgürlük ortadan kaldırılmıştır [Tasarı m. 399 (6)]²⁹².

Bundan başka, istisna sözleşmesi özel hukuk sözleşmesidir. Sözleşme hükümleri, tarafları arasında sonuç doğurur. Bu nedenle, karşılıklı edimlerin sözleşme koşullarına uygun olarak yerine getirilmemesi dolayısıyla, sadece tarafları talep hakkına sahiptirler. Buna göre, eğer müteahhit eseri gereği gibi meydana getirmezse, sadece iş sahibi uğradığı zararın tazminini isteyebilir.

Bağımsız denetim sözleşmesi de, taraflarının özel hukuk kişisi olması ve tarafları arasında bir eşitliğin bulunması nedenleriyle, bir özel hukuk sözleşmesidir ve hükümleri de, kural olarak tarafları arasında sonuçlarını doğurur. Ancak, bağımsız denetim sözleşmesini, yasada düzenlenmiş bulunan iş görme sözleşmelerinden ayıran önemli bir özelliği bulunmaktadır. Bu özellik, bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmaması hâlinde, denetlenen ortaklık yanında, sözleşmenin tarafı olmamalarına rağmen, zarara uğrayan üçüncü kişilere de bir talep hakkının tanınmasıdır [Tebliğ 2. Kısım m. 29 (1)]. Üçüncü kişilere tanınan bu talep hakkının kaynağı, bağımsız denetimin kabul edilme nedenidir. Kamuyu aydınlatma ilkesinin bir sonucu olarak, kamuya sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olması ihtiyacı ile ortaya çıkan bağımsız denetim; piyasaların güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışması, yatırımcının hak ve yararlarının korunması ve hukuksal güvenliğinin sağlanması

2. Kısım 25, 3. Kısım m. 4 (1); BBDY m. 25; BİSHY m. 7]. Bunun yanında, SerPK ve BanK'ya tabi ortaklıkların, düzenleyici kuruluşların yayımladıkları düzenlemelere uyma yükümlülükleri bulunmaktadır. Aksi hâlde, haklarında idari para cezası uygulanır (SerPK m. 47/A; BanK m. 148/a).

²⁹² Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 3, III, A, 1, b.

amaçlarıyla kabul edilmiştir²⁹³. Yatırımcının hukuksal güvenliğinin korunabilmesi ise, gerçeği yansıtmayan bir bağımsız denetim raporuna güvenerek yaptıkları hukuki işlemlerden dolayı uğradıkları zararın giderilmesi için, denetçilere başvurma olanağının tanınması ile mümkündür. Bu nedenle, bağımsız denetim sözleşmesi, BDK ile arasında herhangi bir sözleşme ilişkisi bulunmayan üçüncü kişilere de talep hakkı tanıyan bir sözleşmedir²⁹⁴.

Nihayet, istisna sözleşmesi, her zaman tarafların anlaşması ile sona erdirilebileceği gibi²⁹⁵, yasada belirtilen haklı nedenlerden birinin varlığı hâlinde, tek taraflı olarak da sona erdirilebilir (TBK m. 358, 367-371, 106-108). Buna karşılık, bağımsız denetim sözleşmesi, tarafların karşılıklı anlaşmalarıyla sona erdirilemeyeceği gibi; tek taraflı olarak sona erdirmeleri de, sıkı koşullara bağlanmıştır [Tasarı m. 399 (2), (4), (8); Tebliğ 3. Kısım m. 8; BBDY m. 24]²⁹⁶.

III- Hukuki Niteliği

Bağımsız denetim sözleşmesinin hukuki niteliğini incelemeyen önce, TTK düzenlemesinde, İsviçre ve Alman hukuklarında, anonim ortaklık ile bağımsız denetçi/denetim kurulu üyeleri arasındaki hukuki ilişkinin niteliği ile ilgili olarak, öğretide ileri sürülen görüşlerin kısaca açıklanmasında yarar görmekteyiz.

TTK düzenlemesi uyarınca, anonim ortaklığı denetleyen denetçiler (m. 347 vd.) ile ortaklık arasında bir sözleşme ilişkisi bulunmaktadır. Bu sözleşme ilişkisi, genel kurulun seçtiği bağımsız denetçinin görevi kabul etmesiyle kurulur. Anonim ortaklık ile bağımsız denetçi arasındaki hukuki ilişki, temelde bir vekâlet sözleşmesidir. Bununla birlikte, sözleşme, hizmet sözleşmesi olarak da nitelendirilebilir. Eğer, bağımsız denetçi, “gördüğü işin sonucu ile doğrudan doğruya ilgili olmaksızın,

²⁹³ ARKAN: Denetim, s. 48; KABAALIOĞLU: s. 232; KARABABA: s. 108.

²⁹⁴ Üçüncü kişilerin BDK ve sorumlu ortak baş denetçiye başvuru hakları, bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmaması ve üçüncü kişilerin bu nedenle zarara uğraması koşullarına bağlıdır. Diğer bir deyişle, bağımsız denetim raporu gerçeği yansıttığı sürece, üçüncü kişilerin herhangi bir talep hakkı bulunmamaktadır. Denetim raporundaki bilgilerin yanlış değerlendirilmesi veya yanlış yatırımlar nedeniyle bir zarara uğranılması, üçüncü kişilere bir talep hakkı vermez. Bu konuda bkz. § 6, I, C, 1, b; § 6, I, C, 2, b, aa ve § 6, I, C, 3, a.

²⁹⁵ YAVUZ: s. 545-546.

²⁹⁶ Sözleşmenin sona ermesi ile ilgili bkz. § 8, I.

edimini belirli veya belirli olmayan bir zaman için anonim ortaklığın buyruğunda bulunduruyorsa ve anonim ortaklık da buna karşılık, sonuçla ilgili olmaksızın ona ücret ödemekte ise, "aralarındaki hukuki ilişki hizmet sözleşmesidir"²⁹⁷. Buna karşılık, diğer görüşe göre, anonim ortaklık ile bağımsız denetçi arasında, hizmet sözleşmesindeki gibi bir bağımlılık ilişkisi bulunmamaktadır. Bu nedenle, hukuki ilişkinin vekâlet sözleşmesi olarak kabul edilmesi daha doğru olacaktır. Zira, bağımsız denetçiye TTK ile verilen görevler esas sözleşme veya genel kurul kararıyla dahi sınırlandırılmaz ve genel kurulun anonim ortaklık tüzel kişiliği adına emir ve talimat verme yetkisi bulunmamaktadır²⁹⁸. Öğretide, anonim ortaklığa, TTK m. 348 uyarınca bir özel denetçi atanması durumunda, özel denetçi ile anonim ortaklık arasındaki hukuki ilişkinin kural olarak bir hizmet sözleşmesi olduğu; ancak, bir sonuç aranması dolayısıyla, diğer koşulların da bulunması hâlinde bir istisna sözleşmesinin de söz konusu olabileceği belirtilmiştir²⁹⁹.

İsv. BK'da, anonim ortaklıkların bağımsız denetçiler tarafından denetleneceği kabul edilmiştir (m. 727, 727a). Denetçiler ile ortaklık arasındaki hukuki ilişki, genel kurulun seçiminin denetçilerin yazılı kabulü ile kurulur (İsv. BK m. 727/I)³⁰⁰. Bağımsızlık ilkesi uyarınca, denetçilerin ortaklığın bir işçisi olamayacağı açıkça hükme bağlanmıştır (İsv. BK m. 727c/I). Denetimin nasıl ve ne zaman yapılacağını belirleme konusunda bağımsız olduklarından ve yetki verenin veya ortakların bu yönde bir talimat verme yetkileri bulunmadığından, denetçiler talimatla bağlı vekilden de ayrılırlar³⁰¹. Denetçiler ile ortaklık arasında görevin kabulü ile kurulan sözleşme, vekâlet benzeri bir karma sözleşme veya sui generis olarak

²⁹⁷ POROY (TEKİNALP/ÇAMOĞLU): Ortaklıklar, No. 636; ARSLANLI, Halil: Anonim Şirketler II Anonim Şirketin Organizasyonu ve Tahviller, İstanbul 1959, s. 225; İMREGÜN, Oğuz: Anonim Ortaklıklar, B.4, İstanbul 1989, s. 261; Y. 10. HD, 14.09.1973, E. 180, K. 209 (ERİŞ, Gönen: Açıklamalı-İçtihatlı Türk Ticaret Kanunu, Ticari İşletme ve Şirketler, B.2, Ankara 1992, s. 1009-1010).

²⁹⁸ PULAŞLI, Hasan: Şirketler Hukuku, B. 4, Adana 2003, s. 515. Karşı görüş için, bkz. DOMANIÇ, Hayri: Anonim Şirketler ve Uygulaması, TTK Şerhi-II, İstanbul 1988, s. 734. Y. 11. HD, 12.05.2003, E. 12303, K. 4777 (ERİŞ, Gönen: Açıklamalı-İçtihatlı En Son Değişikliklerle Birlikte Türk Ticaret Kanunu, Ticari İşletme ve Şirketler, C. 2, B. 4, Ankara 2007, s. 1943).

²⁹⁹ POROY (TEKİNALP/ÇAMOĞLU): Ortaklıklar, No. 642d.

³⁰⁰ PEDROJA, Graziano/ WATTER, Rolf: (in: HONSELL, Heinrich/VOGT, Nedim Peter/WATTER, Rolf: Kommentar Zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II Art.530-1186 OR, Basel 1994), Art. 727, Nr. 8.

³⁰¹ PEDROJA /WATTER: Art. 727c, Nr. 16.

nitelendirilmektedir³⁰². Zira, denetçiler taahhüt ettikleri denetim görevlerini yerine getirirken, aynı zamanda yasadan doğan organ yetki ve görevlerini de yerine getirirler³⁰³.

Alman Hukukunda ise, bağımsız denetçiler ile ortaklık arasındaki hukuki ilişki istisna, hizmet veya atipik bir sözleşme olarak nitelendirilmiştir. Bununla birlikte, bağımsız denetim sözleşmesinin ayrıntılı düzenlenmesi nedeniyle, hukuki nitelendirilmesinin yapılmasının tali bir husus olduğu da, haklı olarak ifade edilmiştir³⁰⁴.

Türk Hukukunda ise, ortaklık ile BDK arasındaki hukuki ilişkinin niteliği tartışmalıdır. Bir görüş, bağımsız denetim sözleşmesini hizmet sözleşmesi olarak nitelendirmiştir. Ancak, bu yapılırken, gerekçesi belirtilmemiştir. Bağımsız denetim açısından hizmet sözleşmesi açıklanırken, daha ziyade ABD ve Türkiye arasındaki sözleşmeye ilişkin düzenlemeler karşılaştırılmış ve eleştirilmiş, sözleşme öncesinde tarafların yerine getirmeleri gerekli hususlar ve sorumluluklar üzerinde durulmuştur³⁰⁵. Bu değerlendirmenin, bağımsız denetim için “hizmet” kelimesinin kullanılmasından kaynaklandığı görüşüdeyiz. Zira, İngilizce kaynaklarda “audit service” ifadesi sıklıkla kullanılmaktadır. “Service” kelimesinin Türkçe karşılığı ise, “hizmet, görev, iş”tir³⁰⁶. Belirttiğimiz görüşün, bağımsız denetim sözleşmesi için bir nitelendirme yapmaktan ziyade, bağımsız denetim görevini/hizmetini yerine getirmek üzere yapılmış bir sözleşme olduğunu vurgulama amacını taşıdığı, anlatımından anlaşılmaktadır. Ancak, bağımsız denetim sözleşmesinin hizmet sözleşmesi olarak nitelendirilebilmesi için, hizmet sözleşmesinin unsurlarını taşıması gerekir ki; “bağımsızlık unsuru” ve denetçinin edim sonucunu yüklenmesi, böyle bir

³⁰² PEDROJA /WATTER: Art. 727, Nr. 9.

³⁰³ BİLGİLİ, Fatih: Yeni Gelişmelerle İsviçre ve Alman Hukuklarında Anonim Ortaklıkların Organlarının Davranışlarından Dolayı Üçüncü Kişiler Karşısındaki Sorumluluğu ve Organların Tazminat Borcu, Ankara 2004, s. 80.

³⁰⁴ EBKE, Werner F.: Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 4, Drittes Buch. Handelsbücher §§ 238-342a HGB, München 2001, § 318, Nr. 19.

³⁰⁵ AKIŞIK; Orhan: “Hizmet Sözleşmesinin Bağımsız Denetim Açısından Önemi”, MÇD, S.62, Ocak-Şubat-Mart 2003, www.ismmmo.org.tr/htmldergi.asp?id=1123 [01.03.2008].

³⁰⁶ Redhouse, İngilizce-Türkçe Sözlük, İstanbul 1991, s. 883.

nitelendirmeye engeldir³⁰⁷. Ayrıca, yasada başka bir sözleşmenin konusunu oluşturmadığı sürece, vekâlet sözleşmesinin konusunu da bir hizmet oluşturabilir³⁰⁸.

Diğer bir görüşe göre, YMM'lerin vergi yükümlüleri ile yaptıkları sözleşmeler, istisna sözleşmesi niteliğindedir. YMM'nin meydana getireceği eser, muhasebe ve vergi denetimi sonucunda hazırlayacağı rapordur. Sözleşme ile YMM, belirli bir ücret karşılığında rapor hazırlama, onaylama ve belirli bir süre içerisinde işverene teslim etme borcunu yüklenir³⁰⁹. Kabul etmek gerekir ki, bağımsız denetim sözleşmesi, iş görme sözleşmeleri arasında en fazla istisna sözleşmesi ile benzerlik göstermektedir. Ancak, daha önce de belirtildiği üzere, bağımsız denetim sözleşmesinde gerek sözleşme koşullarının belirlenmesinde, gerek sözleşmenin sona erdirilmesinde ve gerekse tarafların edimlerini yerine getirmelerinde sözleşme özgürlüğüne önemli sınırlandırmalar getirilmiştir. Ayrıca, bağımsız denetçiler denetim standartları gereği, denetlenen ortaklığın bağımsız denetimin gereği gibi yürütülmesine engel olan ve/veya bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmaması sonucunu doğuran taleplerini kabul etmeme; ısrar hâlinde gerekirse sözleşmeyi sona erdirmeye yükümlülüğü altındadırlar. Zira, bağımsız denetçiler bağımsız denetimi, denetlenen ortaklığın talep ettiği biçimde değil, denetim standartlarına uygun olarak yerine getirmek zorundadırlar. En önemlisi, edimin gereği gibi ifa edilmemesi durumunda zarara uğrayan üçüncü kişilere de hak tanınması, bağımsız denetim sözleşmesini istisna sözleşmesinden ayıran önemli bir diğer farklılıktır. Sonuç olarak, bağımsız denetim sözleşmesi istisna sözleşmesi olarak nitelendirilemez³¹⁰.

Başka bir görüşe göre ise, bağımsız denetim sözleşmesi, kendisine özgü bir sözleşmedir. Zira, bağımsız denetim sözleşmesi, benzer sözleşmelerden önemli farklılıklar içermektedir. Bu nedenle, bağımsız denetim sözleşmesi, bu sözleşmelerden birine dâhil edilememektedir. Ayrıca, bağımsız denetim sözleşmesine kamu hukukuna ilişkin düzenlemeler de uygulanmaktadır. Kendine özgü sözleşmelere, sırasıyla; iyiniyet kuralları ve iş ilişkilerinde geçerli olan teamül,

³⁰⁷ Bağımsızlık ile ilgili bkz. § 6, I, A, 3.

³⁰⁸ YAVUZ: s. 609.

³⁰⁹ ÖZEL: Sözleşme, s. 386 vd.

³¹⁰ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 6, I, C, 1, b; § 6, I, C, 2, b, aa ve § 6, I, C, 3, a.

benzer sözleşmelerin uygun nitelikteki hükümleri ve TBK genel hükümler, mahkeme içtihatları ile belirlenmiş hukuk ve hâkim tarafından yaratılan hukuk uygulanır. Buna göre, bağımsız denetim sözleşmesinden kaynaklanan uyuşmazlıklara mevzuat ve sözleşmede kararlaştırılan hususlar ile bir çözüm bulunamazsa, bağımsız denetim sözleşmesine sırasıyla; bağımsız denetim standartları (SPK ve BDDK tarafından getirilen ilke ve kurallar), uygun düştüğü ölçüde benzer sözleşmelerin hükümleri, TBK genel hükümler, mahkeme içtihatları ve hâkim tarafından yaratılan hukuk uygulanacaktır³¹¹. Ancak, uygulanacak hüküm sırası bakımından, bu görüşü paylaşmadığımızı belirtmeliyiz. Şöyle ki; bağımsız denetim ile ilgili ilke ve kurallar, başka bir deyişle, bağımsız denetim standartları, SPK ve BDDK'nın düzenleyici işlemlerinin (yönetmeliklerinin ve tebliğlerinin) konusunu oluşturmakta olup³¹², zaten mevzuat içinde yer alırlar. Bu nedenle, SPK ve BDDK tarafından getirilmiş olan bağımsız denetime ilişkin ilke ve kurallar, bağımsız denetim sözleşmesine öncelikle uygulanır.

Gerçekten, bağımsız denetim sözleşmesi, yasada düzenlenmiş bir iş görme sözleşmesi değildir. Ayrıca, yasada düzenlenmiş iş görme sözleşmelerinden birinin kapsamına da girmemektedir³¹³. TBK m. 386/II'ye göre, bir iş görme edimini içeren sözleşme, yasada düzenlenmiş bulunan diğer iş görme sözleşmelerinden birinin kapsamına girmiyorsa, o sözleşmeye vekâlet sözleşmesine ilişkin hükümler uygulanır. Bu nedenle, TBK m. 386/II'nin burada uygulama alanı bulacağı düşünülebilir. Ancak, vekâlete ilişkin düzenlemeler, nitelik itibarıyla bağımsız denetim sözleşmesine uygun düşmemektedir³¹⁴.

TBK m. 386/II, iş görme sözleşmelerinde isimsiz sözleşmelerin kurulmasını engelleyen bir hüküm olarak değerlendirilebilirse de; öğretilerde haklı olarak ifade edildiği gibi, vekâlet sözleşmesinin, özellikle tek taraflı sona erdirmeye ilişkin TBK m.369/I hükmünün isimsiz sözleşmelere uygulanması mümkün değildir³¹⁵. Bu nedenle, öğretide, söz konusu düzenlemenin, vekâlet sözleşmesi ile yasada

³¹¹ ÇELİK: s. 74-75; ULUSOY, Y.: s. 160.

³¹² Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 1, V, D, 2 ve 3.

³¹³ Bkz. § 2, I, B, 2 ve 3.

³¹⁴ Bkz. § 2, I, B, 1.

³¹⁵ ARAL: s. 394-395; YAVUZ: s. 613.

düzenlenmiş bulunan diğer iş görme sözleşmeleri arasında bir sınır çizdiğini belirtmiş ve tarafların “hukuken yeterli açıklıkta düzenlemedikleri ve diğer kanuni sözleşme tiplerine veya isimsiz (sui generis) sözleşme kategorisine girip girmediği şüpheli olan iş görme edimlerine” uygulanacağını ifade etmiştir. Tüm sözleşme ilişkilerinin zorlama bir şekilde bir sözleşme türü içinde değerlendirilmesi yerine, bunları isimsiz sözleşme olarak nitelendirmek ve uygun düştüğü ölçüde TBK m.386/II uyarınca önce vekâlet, uygun düşmüyorsa kıyasen diğer sözleşme hükümlerini uygulamak, daha yerinde bir yaklaşım olacaktır³¹⁶. Dolayısıyla, TBK m.389/II hükmü, konusu iş görme olan isimsiz sözleşmelerin kurulmasına engel değildir³¹⁷. Nitekim, TBK Tasarısı’nda, TBK m. 386/II hükmü, öğretinin belirttiği bu görüşlere uygun olarak değiştirilmiştir. TBK m. 386/II’ye karşılık gelen TBK Tasarısı m. 502/II’ye göre, “vekâlete ilişkin hükümler, nitelikleri uygun düştükleri ölçüde, bu Kanunda düzenlenmemiş olan işgörme sözleşmelerine de uygulanır.” Böylece, TBK Tasarısı, isimsiz iş görme sözleşmelerinin kurulabileceğini açıkça kabul etmiştir.

Bir sözleşmenin isimli sözleşme olarak kabul edilmesi için, yasada sadece isminin belirtilmiş olması yeterli değildir. Ayrıca, yasa, sözleşmenin kurucu unsurlarını da düzenlemelidir. Bu itibarla, sözleşme yasada ismen belirtilse de, eğer zorunlu unsurları düzenlenmemiş ise, bu sözleşme, isimli sözleşme olarak kabul edilemez³¹⁸. İsimsiz sözleşmelerde esas olan, o sözleşmeye uygulanacak bir kuralın bulunmamasıdır. Bu nedenle, kural boşluğu benzer sözleşme türlerine ilişkin kuralların kıyasen uygulanması yoluyla öncelikle giderilir. Eğer, bu yolla amaca uygun bir kural bulunamazsa, hâkim, TMK m. 1 uyarınca, tarafların çıkarlarına uygun olarak kendisi bir kural yaratır³¹⁹. Ancak, eğer yasada belirtilen sözleşme türlerinden birine uymayan bir iş görme sözleşmesi ile ilgili yasal bir düzenleme getirilmişse, artık o sözleşme kendine özgü, atipik, isimsiz sözleşme olarak

³¹⁶ HATEMİ/SEROZAN/ARPACI: s. 349.

³¹⁷ ARAL: s. 395-396.

³¹⁸ OKTAY, Saibe: “İsimsiz Sözleşmelerin Geçerliliği, Yorumu ve Boşlukların Tamamlanması”, İÜHF 1996, C. 60, S. 1-2, s. 264-265.

³¹⁹ SEROZAN, Rona: Borçlar Hukuku Özel Bölüm, İstanbul 2002, s. 71. Ayrıca bkz. YAVUZ: s. 19 vd.

nitelendirilemez³²⁰. Yasa koyucunun bir sözleşmeyi yasada düzenlememiş olmasının iki nedeni olabilir. Bunlardan ilki, yasa koyucunun sözleşmeyi henüz tanımamış olmasıdır. Diğeri ise, yasada bu sözleşmelere özel yer verme düşüncesinde olmamasıdır³²¹.

Piyasalar ile ilgili düzenlemeler getiren yasalar, birçok konunun düzenlenmesi, ilke ve kuralların getirilmesi için, düzenleyici kurum ve kuruluşlara yetki vermiştir. Bunun sonucu olarak, piyasalar, düzenleyici kurul ve kuruluşlar tarafından yayımlanmış olan tebliğ ve yönetmelikler ile yönetilmektedir. Bunun ilk nedeni, söz konusu yasaların, çerçeve niteliğinde olması ve kapsamlarına giren çeşitli ve değişken nitelikteki konuları ayrıntılı şekilde düzenlemelerinin mümkün olmamasıdır. Ayrıca, sürekli bir gelişim içinde olan piyasaların kolaylıkla değiştirilebilen tebliğ ve yönetmelikler ile düzenlenmesi; mevzuatın, piyasanın dinamizmine uyumlu olmasını sağlayabilmektedir³²². Bu nedenle, yasa koyucu, piyasalara ilişkin temel ilke ve kuralları getirmekle yetinmekte; düzenlenecek konuyu ve kapsamını belirtmek suretiyle, bu konuların düzenlenmesi için düzenleyici kurum ve kuruluşlara yetki vermeyi tercih etmektedir (SerPK m. 22; BanK m. 93). Düzenleyici kurum ve kuruluşlar tarafından getirilmiş olan düzenleyici işlemlere uyulması zorunlu olup; uyulmaması hâlinde, ilgililer hakkında yaptırım uygulanır (SerPK m. 47/A; BanK m. 148/b). Düzenleyici kurum ve kuruluşlara verilen yetkilerden biri de, bağımsız denetçilerin çalışma ilke ve esaslarının belirlenmesidir. Yasanın verdiği yetkiye dayanılarak, Tebliğ ve BBDY yayımlanmıştır (SerPK m. 16, 22/d, 22/e; BanK m. 15, 33, 36, 39/II, 93).

Görüldüğü üzere, yasa koyucunun iradesi, bağımsız denetim sözleşmesinin yasada değil, yetkili kurullar tarafından yayımlanacak olan düzenleyici işlemler ile düzenlenmesi yönündedir. Yasada düzenlenmemiş olması nedeniyle, bağımsız denetim sözleşmesi bir isimsiz sözleşmedir. Ancak, isimsiz sözleşmelere ilişkin özelliklerin, bağımsız denetim sözleşmesinde bulunmadığının da belirtilmesi gerekir. Öncelikle, isimsiz sözleşmeler için geçerli olan kural boşluğu, bağımsız denetim

³²⁰ SEROZAN: Borçlar, s. 82.

³²¹ OKTAY: s. 264.

³²² BAHTİYAR: Kayıtlı Sermaye, s. 63-64.

sözleşmesi açısından söz konusu değildir. Zira, mevzuatta, yasa koyucunun iradesi doğrultusunda, bağımsız denetim sözleşmesi ile ilgili ilke ve kurallar bulunmaktadır. Tebliğ ve Yönetmelik; 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 hususu düzenlemektedir. Bu nedenle, bağımsız denetim sözleşmesi ile ilgili bir uyumsuzluk ortaya çıktığında ve tarafların sözleşmede kararlaştırdıkları kurallarla sorun çözümlenemediğinde; öncelikle, sözleşmeye ilişkin ayrıntılı kurallar içeren bu düzenlemeler dikkate alınacaktır. Uyumsuzluğa konu olan sorun ile ilgili düzenlemelerde bir kural bulunamazsa, genel hükümlere gidilecek (SerPK m. 2/II; BBDY m. 62; BanK m. 2/II); orada da uygulanacak kural bulunmadığında, hâkim bağımsız denetimin amaçları ve kamu yararını gözeterek, kendisi bir kural yaratacaktır (TMK m. 1).

Yine, isimsiz sözleşmeler, sözleşme serbestisi ilkesinden kaynaklanmaktadır. Taraflar, yasada belirtilmiş olan sözleşme tipleri ile bağlı olmadıklarından, hukuk düzenine uymak koşuluyla, kendi istedikleri içerikte sözleşmeler yapabilmektedirler³²³. Oysa, yasaların bağımsız denetimin yapılmasını zorunlu olarak öngörmesi ve düzenleyici kurul ve kuruluşlar tarafından yayımlanmış olan düzenlemelere uyma zorunluluğunun getirilmesi nedenleriyle, bağımsız denetim sözleşmesi yapılması zorunlu bir sözleşme olup; içeriği de, Tebliğ ve Yönetmelik ile belirlenmiştir (SerPK m. 16, 22/d-e; Tebliğ 3. Kısım m.5; BanK m. 15, 33, 36, 39/II, 93; BBDY m. 21)³²⁴. Bu nedenle, bağımsız denetim sözleşmesinin bir isimli sözleşme olarak nitelendirilememesinin nedeni, yasada ismen belirtilmemiş ve esaslı unsurlarının düzenlenmemiş olmasıdır.

Ayrıca, Tasarı'nın yasalaşması ile, bağımsız denetim sözleşmesinin niteliği ile ilgili bu tartışmalar önemini kaybedecektir. Zira, Tasarı, BDK ile denetlenen ortaklık arasında imzalanacak olan sözleşmeye bir isim vermemiş olsa da, sözleşmenin zorunlu unsurlarını düzenlemektedir. Tasarı; sözleşmenin tarafları [m. 397 (1), 400 (1)], kurulması [m. 399 (1), (6), (9)], denetçinin borçları [m. 398 (1), 402-404],

³²³ EREN: s. 192.

³²⁴ Sözleşmenin unsurları ile ilgili Bkz. § 3, II.

denetlenen ortaklığın borçları [m. 399 (7), 401], denetimin amacı ve kapsamı [m.397, 398], sözleşmenin sona erdirilmesi [m. 399 (2), (4), (8)] ve sonuçları [m. 403 (5)] ile ilgili düzenlemeler getirmektedir. Bunun yanında, Tasarı, bağımsız denetimin UDS'ye uygun yürütülmesi gerektiğini belirterek [m. 398 (1)]; bağımsız denetim sözleşmesi ile ilgili bir uyuşmazlık ortaya çıktığında, UDS ile getirilecek kuralların öncelikle dikkate alınacağını da kabul etmektedir. Uyuşmazlığa ilişkin UDS'de de uygulanacak bir kural bulunamazsa, genel hükümlere gidilecektir [m. 1 (1)]. Başka bir deyişle, Tasarı düzenlemeleri uyarınca, bağımsız denetim sözleşmesi bir "isimli iş görme sözleşmesi"dir.

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN UNSURLARI VE KURULUŞU

§ 3- BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN UNSURLARI, KURULMASI, ŞEKLİ, SÜRESİ, İLANI VE KOŞULLARINDA DEĞİŞİKLİK

I- Unsurları

Türk Borçlar Kanunu (TBK) m. 2/I uyarınca, iki taraf sözleşmenin esaslı noktalarında uyuşurlarsa, yan noktalar belirlenmemiş olsa bile sözleşme yapılmış sayılır. Bu hüküm ile Yasa, sözleşmenin esaslı noktaları ile yan noktaları arasında bir ayırım yapmış ve sözleşmenin kurulabilmesi için, tarafların esaslı noktalar üzerinde anlaşmış olmalarını aramıştır. Bir sözleşmenin “bünyesini, tipini veya asıl amacını” tanıtmak için bulunması zorunlu olan unsurlara, sözleşmenin esaslı noktaları denir¹. Sözleşmenin esaslı noktaları her sözleşmede farklılık gösterir. Yasayla düzenlenmiş olan sözleşmelerde, genellikle esaslı noktalar yasa tarafından belirlenmektedir². Sözleşmenin yan noktaları ise, sözleşmenin esaslı noktaları dışında kalan ve sözleşmenin kurulması için tarafların bu unsurlar üzerinde anlaşmaları zorunluluğu bulunmayan unsurlardır³.

Bağımsız denetim sözleşmesinde bulunması zorunlu unsurlar, düzenlemelerde sayılmak suretiyle belirtilmiş ve sözleşmenin kurulabilmesi için, tarafların bu unsurlar üzerinde anlaşmaları aranmıştır [UDS (ISA) 210/2, 6; Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2); BBDY m. 21 (1) c.2, (3)]⁴. Sadece bu açıdan değerlendirilir ise, düzenlemelerde sayılan bu unsurların, bağımsız denetim sözleşmesinin esaslı noktaları olduğunu söylemek mümkündür. Ancak, aşağıda da açıklanacağı gibi, sayılan unsurların

¹TEKİNAY, Selâhattin Sulhi/AKMAN, Sermet/BURCUOĞLU, Halûk/ALTOP, Atillâ: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, B. 7, İstanbul 1993, s. 75; EREN: s. 209.

² KILIÇOĞLU, Ahmet: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, B. 9, Ankara 2007, s. 40. Örneğin, bir satım sözleşmesinde satılan mal ve bedel, hizmet sözleşmesinde yapılacak iş ve ücret, vb. sözleşmenin esaslı unsurlarıdır.

³ TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP: s. 76; EREN: s. 213.

⁴ Sözleşmenin asgari unsurları için bkz. SBDY m. 13/II; EPBDY m. 10/IV.

tamamının, bağımsız denetim sözleşmesinin “bünyesini, tipini veya asıl amacını” tanıtmaya niteliğine sahip olduğu söylenemez.

Bağımsız denetim sözleşmesinin zorunlu unsurlarına ilişkin düzenlemeler birlikte incelendiğinde, unsurları iki grupta toplamanın mümkün olduğu görülmektedir. Bu gruplardan ilki, yürütülecek olan bağımsız denetim görevi ile ilgili bilgilere ilişkin unsurlar; ikincisi ise, tarafların yükümlülüklerine ilişkin unsurlardır.

Bağımsız denetim görevine ilişkin unsurlar, yürütülecek bağımsız denetim ile ilgili açıklayıcı bilgilere ilişkindir. Bu unsurlar, bağımsız denetim görevinin sınırlarını belirlerler ve sonradan ortaya çıkması olası anlaşmazlıkları baştan gidererek, konulara açıklık sağlarlar. Bağımsız denetim görevine ilişkin unsurlar, genel olarak şu şekilde sıralanabilir:

1- *Bağımsız denetimin amacı, kapsamı, dönemi ve varsa özel nedenleri [UDS (ISA) 210/6.1, 3; Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/a, ç; BBDY m. 21 (3)/a].* Düzenlemelerde bağımsız denetim, yıllık, ara dönem ve özel amaçlı bağımsız denetim olmak üzere üç türe ayrılmaktadır⁵. Her bir denetim türü kapsamına farklı finansal bilgi ve belgeler girmektedir. Örneğin, yıllık bağımsız denetim kapsamına yılsonu finansal tablolar; ara dönem bağımsız denetim kapsamına ise, ara dönem finansal tablolar girmektedir. Keza, Tasarı’da, finansal tablolar yanında, yönetim kurulu tarafından hazırlanan yıllık faaliyet raporu da yıllık bağımsız denetim kapsamında kabul edilirken [m. 397 (1)]; Tebliğ uyarınca, sadece finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler yıllık bağımsız denetim kapsamındadır [Başlangıç Hükümleri, m. 2 (1)]. BBDY m. 21 (3)/j’ye göre, Faaliyet Raporunun Hazırlanması Hakkında Yönetmelik uyarınca, yıllık faaliyet raporuna ilişkin olarak özel amaçlı denetim yapılacağına ilişkin bir hükmün, yıllık bağımsız denetim için imzalanacak olan bağımsız denetim sözleşmesine konulması zorunludur. Yine, bağımsız denetimin özel amaçlı yapılması hâlinde, işletmenin belli bir işlemine yönelik olarak denetimin yapılması da mümkündür [bkz. Tasarı m. 351, 458, 473, 148, 170, vb. ile 438 vd.; Tebliğ Başlangıç Hükümleri m. 6 (1), 33. Kısım; BBDY m. 5 (2)/c].

⁵ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 1, III, A.

Bunun gibi, bağımsız denetim kapsamında yer alan finansal bilgi ve belgelerin, hangi düzenlemelere uygunluğunun araştırılacağı da, yine bağımsız denetim türüne göre değişir. Örneğin, Tasarı uyarınca, yıllık bağımsız denetim, anonim ortaklığın yılsonu finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun yasaya, TMS'ye ve ana sözleşme hükümlerine uygunluğunu belirlemek amacıyla yapılır [m. 398 (1)]. Tebliğ uyarınca, SPK tarafından yayımlanan finansal raporlama/muhasebe standartlarına [Başlangıç Hükümleri m. 4 (1)/b, d]; BDDK Yönetmeliği'ne göre ise, bankacılık düzenlemelerine uygunluğu araştırılır [m. 5 (1)]. Tasarı'nın yasalaşması ile, SerPK ve Bank'ya tabi anonim ortaklıkların bağımsız denetiminde, finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporlarının Tasarı hükümleri ile belirtilen düzenlemelere uygunluğu yanında, Tasarı'ya aykırı olmayan sermaye piyasası ve bankacılığa ilişkin düzenlemelere uygunluğu da, bağımsız denetimin amacı içerisinde değerlendirilecektir. Özel amaçlı bağımsız denetimde ise, denetim kapsamına giren finansal bilgilere göre, denetimin amacı değişir. Örneğin, bir işletmenin tahvil ihracı veya kredi sözleşmeleri gibi belirli sözleşme hükümlerine uyup uymadığının belirlenmesi amacıyla, özel amaçlı bağımsız denetim yapılabilir (bkz. Tebliğ 33. Kısım m. 6).

Nihayet, hangi döneme ilişkin finansal bilgi ve belgelerin bağımsız denetiminin yapılacağı ve bağımsız denetimin yapılmasını gerektiren özel amaçlar varsa, bunların neler olduğu ile ilgili bilgilerin de sözleşmede belirtilmesi gerekir.

Bağımsız denetim sözleşmesinde, bağımsız denetimin amacının, kapsamının, döneminin ve varsa özel nedenlerinin belirtilmesi, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim çalışmalarını doğru şekilde planlamaları açısından önemlidir. Zira, bağımsız denetimde ortaya çıkabilecek riskler dikkate alınarak, yeterli donanımına sahip ve yeterli sayıda bağımsız denetçilerin görevlendirilmesi, ilgili konularda uzman yardımcılara başvurmaya gerek olup olmadığı ve uygulanacak denetim tekniklerinin belirlenmesi gibi hususlara, bu bilgiler esas alınarak karar verilir (Tebliğ 4. Kısım m. 9 vd.; BDDY m. 28 vd.). Bağımsız denetimin amaçlarının veya kapsamının müşteri tarafından yanlış anlaşılması, bağımsız denetim sözleşmesinde değişiklik yapılmasını

gerektiren bir nedendir [Tebliğ 3. Kısım m. 7 (9)/a]⁶. Bu nedenle, taraflar, bağımsız denetimin amacı, kapsamı, dönemi ve varsa özel nedenleri üzerinde tam bir anlaşmaya varmalıdırlar.

2- *Finansal tabloların hazırlanmasında esas alınan muhasebe standartlarının belirtilmesi [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/c; BBDY m. 21 (2)/a].* Muhasebe standartları, muhasebe uygulayıcılarına yol gösteren; bu yolun izlenmesi hâlinde, muhasebede üretilen finansal tablo ve finansal raporlar gibi bilgilerin niteliği ve kalitesi bakımından bilgi kullanıcılarına güven veren, kurallar ve ilkeler bütünüdür⁷. Bağımsız denetçi; finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturmak amacıyla, bağımsız denetim faaliyetini yürütür. Bu nedenle, finansal tabloları hazırlayan uygulayıcılar yanında, finansal tabloları denetleyen bağımsız denetçiler de, çalışmalarında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini ölçüt olarak kullanırlar⁸. Ayrıca, ortaklığın finansal tabloları düzenlerken esas aldığı muhasebe standartlarının belirlenmesi, denetimin planlanmasında, denetçinin genel bağımsız denetim stratejisini ortaya koyması açısından da önemlidir [Tebliğ 9. Kısım m. 5 (2)/a].

Tasarı uyarınca, anonim ortaklıkların finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanacak olan muhasebe standartları, TMSK tarafından yayımlanan TMS'dir [m. 515 (1)]. Bağımsız denetçilerin görevi, finansal tabloların TMS'ye uygunluğunu denetlemektir [m. 398 (1)]. Böylelikle, muhasebe standartlarında birlik, yasayla sağlanmış olacaktır.

Bank m. 37/I ve BDDK'nın yayımladığı Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik⁹ (BMUY) m. 4 (1) uyarınca, bankalar, faaliyetlerini TMS'ye uygun olarak muhasebeleştirirler

⁶ Bağımsız denetim sözleşmesinde değişiklik yapılması ile ilgili olarak bkz. § 3, VI.

⁷ ÖZEL: Muhasebe Standartları, s. 4, 2.

⁸ ÖZEL: Muhasebe Standartları, s. 8-9.

⁹ RG, 01.11.2006, S. 26333.

zorundadırlar [m.4 (1)]¹⁰. BBDY m. 21 (2)/a'da, bağımsız denetim sözleşmesinde, TMSK ve uluslararası muhasebe standardı düzenleyicilerinin düzenleme ve duyuruları ile finansal piyasalarda yaygın olarak kullanılan esasların, bağımsız denetim sözleşmesinde dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Buna karşılık, SerPK'ya tabi ortaklıklar, finansal tablolarını, SPK tarafından yayımlanan Seri:XI, No:25 sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ'i (Seri: XI, No: 25 sayılı Tebliğ)¹¹ hükümlerine göre hazırlarlar. Ancak, ortaklıkların, başka bir muhasebe standardına geçmesi yasaklanmamıştır. Seri: XI, No: 25 sayılı Tebliğ m. 27/III'e göre, anonim ortaklıklar, birbirini izleyen bütün dönemlerde tek bir muhasebe politikasını kullanmak zorunda değildirler. Ortaklıklar, bir muhasebe standardından, başka bir muhasebe standardına geçebilirler¹². Örneğin, SerPK'ya tabi bir ortaklık, finansal tablolarını önceki dönemlerde Seri: XI, No: 25 sayılı Tebliğ'de belirtilen standartlar uyarınca hazırlamışken, cari dönemde uluslararası finansal raporlama standartlarına göre hazırlayabilir. Bu nedenle, finansal tabloların hangi muhasebe standardına göre düzenlendiğinin sözleşmede belirtilmesi, bağımsız denetim faaliyetini yürütecek olan bağımsız denetçinin görüşünü doğru şekilde oluşturması ve açıkladığı bu görüşten yararlanan kişiler açısından önemlidir.

¹⁰ BMUY m. 4 (1), c. 3'e göre, "... bağımlı ortaklık, birlikte kontrol edilen ortaklık ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesi ve konsolide finansal tablolar, kamuya açıklanacak finansal tablolar ile bunlara ilişkin açıklama ve dipnotların düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar Kurulca çıkarılacak tebliğler ile belirlenir."

¹¹ RG, 15.11.2003, S. 25290 Mük.

¹² Buna karşılık, ortaklıklar, hesap dönemi başında uygulamaya koydukları muhasebe standartlarını, kural olarak tüm dönem boyunca değiştiremezler. Bununla birlikte, SPK'nın bir ilke kararına göre, bir yıllık hesap döneminin ilk üç ayından sonra muhasebe standardının değiştirilebilmesi; ancak haklı bir nedenin varlığına, gerçekleştirilecek değişikliğin finansal tablolar üzerindeki olası tüm etkilerinin kamuya açıklanmasına ve genel kurulun onayı ile SPK'nın izninin alınmasına bağlıdır (SPK'nın 05.05.2007 tarih ve 21/526 sayılı Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına İlişkin İlke Kararı m. 1 SPK, 2006/20 sayılı Haftalık Bülten, www.spk.gov.tr/apps/haftalikkbulten/index.aspx [01.03.2008]). Muhasebe standardında yapılan değişiklik, pay sahiplerinin kâr paylarını etkileyebilir. Örneğin, hesap dönemi başında duyurulan muhasebe standardı uyarınca daha fazla kâr elde edebilecek bir pay sahibi, yeni standart nedeniyle daha düşük bir oranda kâr elde etme olasılığı ortaya çıkabilir. Bu nedenlerle, standart değişikliğinin önceden kamuya duyurulması ve değişikliğin olası tüm etkilerinin açıklanması, pay sahiplerinin bilgilendirilmesi açısından önemlidir. İlke kararı ile, ortaklıklara, muhasebe standartlarında yapılan değişikliği yıllık hesap dönemi başında kamuya duyurmaları zorunluluğu getirilmiştir. Oysa, ilke karardan önce, ortaklıkların muhasebe standartlarında yaptıkları değişikliği ve bunun etkilerini, cari dönemde hazırladıkları finansal tablolarda açıklamaları yeterliydi.

3- *Bağımsız denetim çalışması sonucunda sözleşme gereğince düzenlenecek diğer rapor türleri [UDS (ISA) 210/6.4; Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/d].* BDK ile müşteri ortaklık, yıllık finansal tabloların bağımsız denetimi yanında, özel amaçlı bağımsız denetim yapılması ya da ara dönem finansal tabloların incelenmesi konusunda da anlaşabilirler¹³. Eğer, taraflar diğer rapor türlerinin hazırlanmasına ilişkin çalışmaların, genel bağımsız denetim sözleşmesine bağlı olarak yürütülmesine karar vermişlerse [Tebliğ 33. Kısım m. 5 (1), 34. Kısım m. 4 (1)], bu raporların da sözleşmede belirtilmesi zorunludur¹⁴.

4- *Bağımsız denetim faaliyetini yürütecek olan denetim ekibinde yer alan denetim elemanlarının unvanları, ad ve soyadları [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/g; BBDY m. 21 (3)/c].* Bağımsız denetim faaliyeti, işin gerektirdiği sayı ve nitelikte denetçilerden oluşan bir denetim ekibi tarafından yerine getirilir¹⁵. Bir BDK'da görev yapan birçok bağımsız denetçi olacağından, kimlerin denetim ekibinde görev yaptıklarının belirlenmesi ve bunların sözleşmede belirtilmesi, sorumlulukların tespit edilmesi açısından önemlidir¹⁶.

5- *Yetkili BDK tarafından sözleşme çerçevesinde verilecek hizmetler [BBDY m. 21 (3)/d].* Bağımsız denetim sözleşmesi ile, bağımsız denetim faaliyeti yanında başka bir hizmetin, bağımsız denetçiler tarafından verilmesi hususunda taraflar anlaşabilirler. Ancak, sözleşme çerçevesinde verilecek hizmetin, bağımsız denetim standartlarına ve Yönetmelik hükümlerine aykırı olmaması gerekir. Örneğin, finansal tabloların ve vergi beyannamelerinin vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunun incelenmesi, uygunluğun onaylanması veya yazılı görüş verilmesi gibi hizmetler,

¹³ Örneğin, finansal tabloların unsurlarına ilişkin özel amaçlı bağımsız denetim raporu, sözleşmelere uygunluk raporları, özet yıllık finansal tablolar hakkında bağımsız denetim raporları, SPK tarafından gerekli görülen diğer hususlar hakkında bağımsız denetim raporları (Tebliğ 33. Kısım m. 5-8). Bunun yanında yıllık raporları incelemeyi üstlenen BDK ile aynı işletmenin ara dönem finansal tablolarının incelenmesi için anlaşabilirler (Tebliğ 34. Kısım).

¹⁴ Ancak, böyle bir durumda, sınırlı bağımsız denetim ile ilgili olarak, Tebliğ 34. Kısım m. 4 (2)'de belirtilen eklemelere de genel bağımsız denetim sözleşmesinde yer verilmesi gerekmektedir [3. Kısım m. 5 (5)].

¹⁵ Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ'e göre, denetim ekibi, üçü asil ve üçü yedek olmak üzere en az altı kişiden oluşur [2. Kısım m. 19 (1)].

¹⁶ Sözleşmenin bir örneği, SPK'ya gönderilmektedir. Bağımsız denetim çalışmasında sözleşmede gösterilenlerden başka bir bağımsız denetçinin fiilen görevlendirilmesi, BDK'nın bağımsız denetimde bulunma yetkisinin iptali sebebidir [Tebliğ 2. Kısım m. 30 (1)/b, 2].

Yönetmelik uyarınca bağımsız denetçiler tarafından verilebilecek hizmetlerdendir [m. 12 (5)]. Buna karşılık, bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim görevini kabul ettiği bir bankaya, aynı zamanda yatırım danışmanlığı hizmeti vereceği yönünde bir hüküm, bağımsız denetim sözleşmesine konulamaz [BBDY m. 12 (5)/d].

Tarafların yükümlülüklerine ilişkin unsurlar, tarafların, bağımsız denetim sözleşmesi ile karşılıklı olarak yükledikleri borçlar ile sorumluluklarına ilişkindir. Bu grupta yer alan unsurları ise, genel olarak, şu şekilde sıralanabilir:

1- *Bağımsız denetçinin uymakla yükümlü olduğu denetim standartları ve düzenlemeler [UDS (ISA) 210/6.3; Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/ç; BBDY m. 21 (3)/ç].* Bağımsız denetim standartları, bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesinde ve mesleki sorumluluğun yerine getirilmesinde, bağımsız denetçilere yardımcı olan ve denetim faaliyeti sırasında uymaları gerekli asgari standartları ifade eden ilkelerdir¹⁷. Bağımsız denetim standartları, bağımsız denetçiler için bir rehber ve yürütülen denetimin kalitesi ile denetçilerin tarafsız olabilme başarılarının belirlenmesinde bir ölçü niteliğindedir (SEC, Kural, 150/01)¹⁸.

Bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim faaliyetlerini, hangi denetim standartlarına göre yürütecekleri düzenlemelerle belirlenmiştir. Tasarı m. 397 (1) ve (2)'ye göre, bağımsız denetçiler, anonim ortaklığın finansal tablolarını UDS'ye göre denetlerler. BBDY de, bağımsız denetçilerin UDS'yi dikkate alarak bağımsız denetim faaliyetini yürütecekleri düzenlemesini getirmiştir [m. 5 (4)]. Buna karşılık, SPK, bağımsız denetim faaliyetinin, yayımladığı Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ çerçevesinde yürütüleceğini kabul etmiş ve bağımsız denetimin geçerliliğini, bu Tebliğ hükümlerine uyulmasına bağlamıştır [Başlangıç Hükümleri m. 2 (1), 4 (1)/ç, 2. Kısım m. 28 (1)]. Yine, SPK, Tebliğ ile getirilen bağımsız denetim standartlarına uygun olmayan bir bağımsız denetim faaliyeti sonucunda meydana gelen zararlar dolayısıyla, BDK'yı ve sorumlu ortak baş denetçiyi sorumlu tutmuştur [2. Kısım m. 29 (1)]¹⁹.

¹⁷ Bu konudaki açıklamalar için bkz. GÜREDİN: s. 39-41.

¹⁸ Bağımsız denetim standartları ile ilgili açıklamalar için, bkz. § 6, I.

¹⁹ Bu konuda bkz. § 6, I, C, 2, b.

Mevcut düzenlemede, farklı denetim standartlarının bulunması nedeniyle, bağımsız denetim sözleşmesinde, bağımsız denetçilerin uymakla yükümlü oldukları bağımsız denetim standartlarına atıfta bulunulması gerekli olabilir. Ancak, Tasarı'nın yasalaşması ile, UDS bütün bağımsız denetçiler için uyulması zorunlu standartlar hâline geleceğinden, sözleşmede denetim standartlarına atıf yapılması artık önemini kaybedecektir.

2- *Bağımsız denetimin örnekleme yöntemiyle yapılan testlere dayanması²⁰, muhasebe ve iç kontrol sistemleri ile bağımsız denetimin doğasından kaynaklanan kısıtlamalar nedeniyle önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılmaması gibi kaçınılmaz bir riskin söz konusu olduğu hususu [UDS (ISA) 210/6.5; Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/e; BBDY m. 21 (3)/e].* Bağımsız denetim mesleğinin gelişiminde ortaya çıkan en önemli tartışmalardan biri, bağımsız denetçilerin finansal tablolardaki hileleri bulma konusundaki görevleri ve sorumluluklarıdır. Kamu, bağımsız denetçilerden, finansal tablolardaki bütün hileleri bulmalarını ve bu konuda mutlak bir güvence vermelerini bekleme eğilimindedir. Oysa, özellikle yönetimden kaynaklanan hilelerin belirlenmesi, çoğu zaman mümkün olamamaktadır²¹. Şöyle ki; ortaklık yönetiminin kasıtlı olarak finansal tablolarda yer alması gerekli tutarları ve açıklamaları belirtmemesi ve böylelikle, ortaklığın finansal durumunu gerçekte olduğundan daha iyi göstererek finansal tablo kullanıcılarını yanıltması her zaman mümkündür²². Ortaklık yönetiminin hileli işlemleri muvazaalı işlemlerle veya yanıltıcı belge düzenleyerek gizlemesi, hileli işlemlerin ortaya çıkarılmasını oldukça güçleştirebilir (Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 6. Kısım m. 6). Bu nedenle, bağımsız

²⁰ Bağımsız denetim örnekleme, Tebliğ'in 19. Kısımında düzenlenmiştir. Bağımsız denetim örnekleme; "... bağımsız denetim tekniklerinin, tüm kalemlerin seçilme şansı olacak şekilde bir hesabın bakiyesi ya da işlem türü içindeki örnekleme %100'ünden daha azına uygulanmasını ifade eder. Bağımsız denetim örnekleme, bağımsız denetçiye örnekleme yaptığı toplam veri ana kütleyle ilgili kanaata varma ya da sonuca ulaşmada yardımcı olmak için seçilen birimlerin bazı özellikleriyle ilgili bağımsız denetim kanıtı toplayarak değerlendirme imkanı sağlar. Bağımsız denetim örnekleme, istatistikî ya da istatistikî olmayan yaklaşımlar kullanabilirler" [m.3 (1)/b]. Ayrıca, bkz. BBDY m. 33 (1)/ğ.

²¹ Bağımsız denetim mesleğinin gelişiminde kamunun hileli işlemler ile beklentisine ve hileli işlemlerde bağımsız denetçilerin sorumluluğuna ilişkin bilgiler için, bkz. KİRACI, Murat: "Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", MDB Ocak 2005, s. 105 vd.; ERDOĞAN, Nurten: "Hileler Karşısında Denetçinin Sorumluluğu ve SAS No. 82", MDB Şubat 2002, s. 18 vd.

²² Ayrıntılı bilgi için bkz. GÜREDİN: s. 137 vd.

denetçiler, bağımsız denetim standartlarına uygun bir denetim yürütseler ve tüm bağımsız denetim tekniklerini kullansalar dahi, söz konusu hileli işlemleri belirleyemeyebilirler.

Kamunun mutlak güvence beklentisine rağmen, düzenlemeler, bağımsız denetçileri finansal tablolardaki tüm hileleri bulmakla yükümlü tutmamışlardır [BBDY m. 27 (1)]. Bağımsız denetçilerin sorumluluğu, finansal tabloların doğruluğunu ve gerçeğe uygunluğunu etkileyecek önemdeki hileleri belirlemek ve bu konuda “makul bir güvence”²³ vermek ile sınırlıdır [Tebliğ Başlangıç Hükümleri m. 7 (5); BBDY m. 8 (1), 27 (1)]. Eğer, bağımsız denetçiler, bağımsız denetim standartlarına uygun bir denetim gerçekleştirmişler, uygun bağımsız denetim tekniklerini kullanmışlar, yeterli ve uygun nitelikte denetim kanıtı toplamışlar ve buna göre görüşlerini açıklamışlar ise, finansal tablolarda sonradan ortaya çıkan önemlilik arz eden hileler nedeniyle sorumlu tutulamazlar [Tebliğ 6. Kısım m. 6 (4)]²⁴. Bunun sonucu olarak, “risklerin söz konusu olduğu hususu(nun)” sözleşmeye bir unsur olarak eklenme nedeni, bağımsız denetçinin sorumluluğunun sınırlandırılması ile ilgilidir.

3- *Bağımsız denetimin başlama ve bitiş tarihi ile bağımsız denetim raporunun teslim tarihi* [BBDY m. 21 (3)/h, ı]. Bağımsız denetimin yapılmasının esas nedeni, bağımsız denetim faaliyeti sonucunda, denetlenen ortaklığa ait finansal bilgi ve belgelerin düzenlemelere uygun olup olmadığı konusunda bir görüş oluşturulması ve oluşturulan bu görüşün düzenlenen bir rapor ile ilgililere açıklanmasıdır. Bağımsız denetim raporunun hazırlanıp denetlenen ortaklığa teslim edilmesi, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim sözleşmesi ile yükledikleri bir borçtur ve teslim ile bağımsız denetçilerin sözleşmeden doğan borçları sona erer²⁵.

Bağımsız denetimin başlama ve bitiş tarihi ile bağımsız denetim raporunun teslim tarihinin bağımsız denetim sözleşmesinde belirtilmesi, sadece BDDK

²³ Makul güvence, nicelik ve nitelik bakımından, finansal tabloların bir bütün olarak önemlilik arz eden ölçüde bir yanlış beyan içermediğine ilişkin bir sonuca ulaşabilmek için, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanmasıdır [Tebliğ 1. Kısım m. 6 (1); BBDY m. 8 (1)].

²⁴ Bu konudaki açıklamalar ile ilgili bkz. § § 6, I, C, 2, a ve b.

²⁵ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 6, II.

Yönetmeliği'nde öngörülmüş bir zorunlu unsurdur [m. 21 (3)/h, ı]. Esasen bu unsurun, tüm bağımsız denetim sözleşmeleri için bir zorunlu unsur olarak kabul edilmesi yerinde olacaktır. Zira, bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim sözleşmesi ile yükledikleri esas borçlarından biri, bağımsız denetimin zamanında sona erdirmeleri ve bağımsız denetim raporunu zamanında teslim etmeleridir.

4- *Bağımsız denetimle ilgili olarak yaptırılacak mesleki sorumluluk sigortasına ilişkin bilgiler [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/ğ; BBDY m. 21 (3)/i].* Mesleki sorumluluk sigortası, serbest meslek sahiplerinin faaliyetleri dolayısıyla ortaya çıkacak sorumluluğun sigortasıdır²⁶. 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 ödenmesidir²⁷. Sigortacı üçüncü kişilerin haklı tazminat taleplerini karşıladığı için, gerçekleşen riskler dolayısıyla sigortalı yanında zarara uğrayan üçüncü kişiler de mesleki sorumluluk sigortasıyla korunurlar²⁸.

Tasarı, bağımsız denetçilere, mesleki sorumluluk sigortası yaptırma zorunluluğu getirmemiştir. Buna karşılık, Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ uyarınca, bağımsız denetimle ilgili yaptırılacak olan mesleki sorumluluk sigortasına ilişkin bilgilerin bağımsız denetim sözleşmesinde yer alması, sözleşmenin zorunlu unsurlarından biridir [3.Kısım m. 5 (2)/ğ]. Yine, Bank'a göre, BDK'lar, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla mesleki sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadırlar (m. 36). BBDY uyarınca ise, BDK, bağımsız denetim sözleşmesinde, bağımsız denetim sözleşmesinin imzalanmasından itibaren en geç yedi gün içerisinde mesleki sorumluluk sigortası yaptıracığına ilişkin bir taahhütte bulunmalıdır [m. 21 (3)/i]. BDK'nın taahhüdünü yerine getirmemesi, bağımsız denetim sözleşmesinin feshedilmesi sonucunu doğurur [m. 24 (4), 26 (11) ve (12)]²⁹.

²⁶ ŞENOCAK, Kemal: Mesleki Sorumluluk Sigortası, Özellikle Doktor, Avukat, Mimarın Mesleki Sorumluluk Sigortası, Ankara 2000, s. 1.

²⁷ TEKİL, Müge: "Anonim Ortaklık Yöneticileri ile Denetçileri İçin Sorumluluk Sigortası", Prof. Dr. Fahman TEKİL'in Anısına Armağan, İstanbul 2003, s. 119-120.

²⁸ TEKİL, M.: s. 120. Mesleki sorumluluk sigortası ile ilgili açıklamalar için bkz. § 4, II, A, 1.

²⁹ Mesleki sorumluluk sigortası ile ilgili açıklamalar için bkz. § 4, II, A.

5- *İşletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu [UDS (ISA) 210/6.2; Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/b]*. Finansal tabloları düzenleme yükümlülüğü, anonim ortaklık yönetim kuruluna aittir [TTK m. 325, Tasarı m. 514 (1)]. Yönetim kurulu, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygunluğundan ve doğruluğundan sorumludur [Tasarı m. 515 (1), 553; SerPK m. 16/I; BanK m. 37/I, 41]. Yönetim kurullarının finansal tablolara ilişkin sorumluluğunun yasalarla açıkça ve emredici şekilde düzenlenmiş olmasına rağmen, Tebliğ’de ayrıca sözleşmenin zorunlu unsurları arasında sayılması yerinde olmamıştır. Zira, bağımsız denetim sözleşmesine bu yönde bir hüküm konulmaması, yönetim kurulunun sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı gibi; yönetim kurulunun finansal tablolardan sorumlu olmayacağına yönelik bir sözleşme hükmü de, emredici hükümlere aykırı olması nedeniyle batıl olacaktır (TBK m. 19/II, 20/I, 99/I). Diğer bir deyişle, yönetim kurullarının finansal tablolar üzerindeki sorumluluğu, sözleşmenin kurulabilmesi için tarafların anlaşmalarının zorunlu olduğu esaslı noktalardan biri değildir. Esasen, tarafların anlaşmalarını gerektirecek bir durum da söz konusu değildir. Bu nedenle, Tebliğ’den çıkarılması gerekmektedir.

6- *Bağımsız denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, doküman ve diğer bilgilere sınırsız bir şekilde erişimin gerekliliği [UDS (ISA) 210/6.6; Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/f; BBDY m. 21 (3)/f]*. Bağımsız denetim çalışmasının başarıyla sonuçlandırılabilmesi, denetçilerin uygun çalışma koşullarına sahip olmalarına ve görüşlerine dayanak oluşturacak denetim kanıtlarına³⁰ sorunsuz olarak ulaşabilmelerine bağlıdır. Bunu sağlayacak olan da denetlenen ortaklıktır. Diğer bir deyişle, bağımsız denetimin başarıyla sonuçlandırılmasında, bağımsız denetçiler kadar, denetlenen ortaklığın da sorumluluğu bulunmaktadır³¹.

³⁰ Denetim kanıtı, “finansal tablolar ve diğer bilgilere temel teşkil eden muhasebe kayıtlarındaki bilgileri de içeren, bağımsız denetçinin görüşünü dayandırdığı sonuçlara ulaşmak için kullandığı bütün bilgilerdir” [Tebliğ 14. Kısım m. 3 (1)].

³¹ Denetlenen ortaklığın gerekli bilgi ve begeleri sağlama borcu ile ilgili bkz. § 7, II.

Tasarı m. 401’de, anonim ortaklık yönetim kurulunun bağımsız denetim için gerekli olan bilgi ve belgeleri bağımsız denetçilere ibraz etme ve gerekli olanakları sağlama yükümlülüğü ile bağımsız denetçilerin, bilgi ve belgelerin kendisine verilmesini isteme hakkı düzenlenmektedir. Tasarı’nın 397 vd. hükümleriyle denetçilere getirilen yetkilerin tamamı, devredilemez ve vazgeçilemez niteliktedir; diğer bir deyişle, emredicidir [Tasarı, gerekçe, s.131]. Bu nedenle, Tasarı’nın yasalaşması ile, denetlenen ortaklığın gerekli bilgi ve belgeleri sağlama ve bağımsız denetçiler için uygun çalışma ortamı yaratma yükümlülüğü ile, bu yükümlülüğün karşısında yer alan denetçilerin bu bilgi ve belgeleri isteme hak ve yetkisi, tarafların üzerinde anlaşmaları gerekli bir unsur olmaktan çıkacaktır.

7- Bağımsız denetim ekibinde yer alan her bir bağımsız denetçi için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü ile toplam bağımsız denetim ücreti [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/]. Bağımsız denetim sözleşmesi, tam iki tarafa borç yükleyen bir sözleşmedir. Bağımsız denetim sözleşmesi ile, bağımsız denetçilerin yerine getirecekleri edime karşılık, denetlenen ortaklık bir ücret ödeme yükümlülüğü altına girer³². Taraflar, bağımsız denetim ücretini serbestçe belirleyebilirler. Ancak, belirlenecek ücret, bağımsız denetim standartlarına ve haksız rekabet³³ ile ilgili hükümlere aykırı olmamalıdır.

Bağımsız denetim sözleşmesinde, bağımsız denetim ekibinde yer alan her bir denetim elemanı için uygun görülen denetim ücreti ile toplam denetim ücreti, ayrıntılı olarak gösterilmelidir.

II- Kurulması

Sözleşmeler, tarafların birbirine uygun iradelerini karşılıklı olarak açıklamaları ile kurulur (TBK m. 1/I). Zamana göre, ilk ileri sürülen irade açıklamasına icap (öneri)³⁴, ikincisine ise kabul denir. Hangi tarafın, hangi irade açıklamasını öncelikle

³² Denetlenen ortaklığın ücret ödeme borcu ile ilgili açıklamalar için bkz. § 7, I.

³³ Haksız rekabet ile ilgili bkz. § 5, VII, C.

³⁴ TBK Tasarı’nda, “icap” yerine, “öneri” ifadesi benimsenmiştir. Bkz.m. 3 vd.

ileri sürmesi gerektiği ise önemli değildir. Sözleşmenin kurulabilmesi için, tarafların iradelerinin karşılıklı ve birbirine uygun olması gerekli ve yeterlidir³⁵.

Bağımsız denetim sözleşmesinde de, BDK ve denetlenecek ortaklık iradelerinin karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklanması gerekir. Ancak, düzenlemeler uyarınca, sözleşmenin kurulması teklifini içeren ilk irade beyanı, yani icap denetlenecek ortaklık tarafından ileri sürülmelidir.

Tasarı'nın 399. maddesi, denetçi seçimi ile ilgili düzenlemeler getirmiştir. Hükümün I. fıkrasına göre, denetçi, denetlenecek ortaklığın genel kurulu tarafından seçilir. Denetlenecek ortaklığın denetçi seçimine ilişkin irade açıklamasının icap olduğu, 399. maddenin VI. fıkrasından anlaşılmaktadır. Şöyle ki; VI. fıkra denetçinin mahkeme tarafından atanması ile ilgili düzenlemeler içermektedir. Hükme göre, fıkroda belirtilen hâllerden biri ortaya çıkarsa, ilgililerin talebi ile denetçi mahkeme tarafından atanır. Hükümde sayılan ve denetçinin mahkeme tarafından atanmasını gerektiren hâllerden biri de, seçilen denetçinin görevi reddetmesidir. I. ve VI. fıkralar birlikte değerlendirildiğinde, bağımsız denetim sözleşmesinin kurulabilmesi için, ilk irade açıklamasının denetlenecek ortaklık tarafından ileri sürülmesi gerekir – ki, denetçi bunu kabul veya reddedebilir. Genel kurul tarafından seçilen denetçi görevi kabul eder ise, sözleşme imzalanır; reddederse, ilgililerin talebi ile mahkeme bir denetçi atar³⁶.

Bağımsız denetçilerin iş teklifinde bulunamayacakları, sözleşmenin kurulabilmesi için denetlenecek ortaklığın icapta bulunması gerektiği, mevzuatta da açıkça belirtilmiştir. TÜRMOB tarafından yayımlanan HRRYY m. 23 (1)'de, muhasebe mesleği mensuplarının yeni bir müşteri edinmek amacıyla iş teklifinde bulunmaları, reklâm yasağı kapsamında değerlendirilmektedir. Yine, Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 2. Kısım m. 16 (1) ve BBDY m. 11 (2) uyarınca, BDK'lar, yeni bir müşteri edinmek için, doğrudan veya dolaylı reklâm yapamazlar ve iş teklifinde

³⁵ Sözleşmenin kurulması, icap ve kabulün özellikleri ile ilgili ayrıntılı açıklamalar için bkz. EREN: s. 203 vd.

³⁶ Bu konudaki açıklamalar için, bkz. § 3, III, A, 1.

bulunamazlar³⁷. Bu nedenle, bağımsız denetimden geçecek bir ortaklığın yetkili organı, denetimi yürütecek BDK'yı seçmeli ve ona iş teklif etmelidir [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 3. Kısım m. 6 (1)].

İş teklifinde bulunulan BDK, bağımsız denetimin kendisine getireceği riskleri belirlemek amacıyla, teklifi getiren ortaklık hakkında bir ön araştırma yapmalı ve teklifi buna göre değerlendirmelidir [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 3. Kısım m. 4 (2); BBDY m. 20 (1)]³⁸. BDK'nın ortaklık hakkında bir ön araştırma yapması ile bağımsız denetim süreci de başlamış olur³⁹. Yapmış olduğu araştırma sonucuna göre, BDK icabı kabul eder ya da reddeder. BDK'nın icabı kabul etmesiyle, sözleşme kurulmuş olur.

A- Bağımsız Denetim Kuruluşunun Seçimi

BDK'nın seçimi ile ilgili olarak, Tasarı ile yürürlükteki düzenlemeler farklı kurallar getirmiştir. Bu nedenle, konunun, bu düzenlemeler açısından ayrı ayrı açıklanmasında yarar görmekteyiz.

1- TTK Tasarısı Hükümlerine Göre

Tasarı uyarınca, anonim ortaklıkların finansal tabloları ile yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporlarının bağımsız denetimden geçmesi zorunludur. Bağımsız denetimden geçmemiş finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporları düzenlenmemiş hükmündedir [m. 397 (2)].

³⁷ Ayrıca bkz. SBDY m. 9/I.

³⁸ BDK'nın ön araştırma yapması ve bağımsız denetimin getireceği riskler ile ilgili açıklamalar için, bkz. § 3, III, B. Ayrıca bu konuda bkz. SBDY m. 12/II-III; EPBDY m. 9/III-IV.

³⁹ Denetim süreci, bağımsız denetim sözleşmesinin imzalanmasından sonra, BDK'nın denetim kanıtlarını toplamaya başlaması ile değil; sözleşme imzalanmadan önce, BDK'nın sözleşme yapma iradesinin oluşmasına yardımcı olacak ön incelemesi ile başlar (YAVAŞOĞLU: s. 46; KEPEKÇİ: s. 31; GÜREDİN: s. 177).

Tasarı'nın 399. maddesi denetçinin seçimi, görevden alınması ve sözleşmenin feshini düzenlemektedir⁴⁰. Denetçiyi kural olarak, denetlenecek ortaklığın genel kurulu seçer [m. 399 (1), c. 1]. Ortaklığın herhangi bir nedenle denetçisiz kalması durumunda ise, Tasarı iki istisnai düzenleme getirmiştir. İlk düzenleme, ilgili kişilerin istemi üzerine, denetçinin mahkeme tarafından atanacağı hükmüdür [m. 399 (6)]. İkinci düzenleme ise, denetçinin feshi ihbarda bulunması durumunda, yönetim kurulu tarafından seçilmesi ile ilgili hükümdür [m. 399 (9)]. Diğer bir deyişle, Tasarı düzenlemesinde kural, taraflara sözleşmenin karşı tarafını seçme özgürlüğünün tanınmasıdır. Bununla birlikte, bağımsız denetimden geçme yükümlülüğünün bulunması ve öngörülen sürede denetçinin seçilememe olasılığı dikkate alınarak, önlem niteliğinde istisnai düzenlemeler getirilmiştir.

a- Kural: Genel Kurulun Bağımsız Denetim Kuruluşunu Seçmesi

Denetçi, kural olarak, denetlenecek ortaklığın genel kurulu tarafından seçilir [m. 399 (1), c. 1]. Zira, denetim bir anlamda yönetimin de denetimidir ve bu nedenle, denetçinin seçimi genel kurulun devredilemez bir yetkisidir [m. 399 (1) gerekçesi, m. 408 (2)/c]. Yıllık bağımsız denetimde, denetçinin, görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi zorunludur [Tasarı m. 399 (1), c. 2]⁴¹.

Tasarı, genel kurulun BDK'yı seçeceğini belirtmekle birlikte, genel kurulun, denetimi gerçekleştirebilecek organizasyon ve donanımına sahip bir BDK'yı nasıl belirleyeceğine ilişkin bir düzenleme getirmemiştir. Buna karşılık, SPK ve

⁴⁰ Tasarı'nın 399. maddesi dokuz fıkradan oluşmaktadır. Madde başlığı, "seçim, görevden alma ve sözleşmenin feshi"dir. Madde fıkralarının da, başlığa uygun olarak sıralanması daha yerinde olur. Örneğin; denetçinin genel kurul tarafından seçimi (I. ve III. fıkralar), denetçinin mahkeme tarafından atanması (VI. ve VII. fıkralar), yönetim kurulunun denetçi seçimi (IX. fıkra), denetçinin görevden alınması (II., IV. ve V. fıkralar) ile denetçinin sözleşmeyi feshetmesi (VIII. fıkra) şeklinde bir sıralama, madde başlığı ile daha uyumlu olacaktır.

⁴¹ Fıkra gerekçesinde, denetçi seçiminin her yıl yenilenmesi gerektiği ve gelecek yılın denetçisinin içinde bulunulan faaliyet yılı bitmeden seçilmesi zorunluluğunun şart olduğu ve seçim zamanına ilişkin hükmün emredici olduğu belirtilmiştir. MOROĞLU, "herhalde görev ifa edeceği faaliyet yılı bitmeden seçilmesi şarttır" ifadesinin, "...herhalde görev ifa edeceği faaliyet yılı başlamadan seçilmesi şarttır" şeklinde düzeltilmesi gerektiği görüşündedir (Tasarı, s. 194). Tasarı'nın 66. maddesi II. fıkrası uyarınca, faaliyet (hesap) dönemi (yılı) oniki ayı geçemez. Fıkra gerekçesinde, faaliyet döneminin oniki ay ile sınırlandırıldığı ifade edilmiştir. Bunun anlamı, faaliyet döneminin kural olarak oniki aydan da az olamayacağıdır. Kuralın istisnası, ilk faaliyet yılıdır. İlk faaliyet yılı, işletmenin açılışı ile başlar ve hesap döneminin son günü biter. Bu nedenle, ilk faaliyet yılı oniki aydan az olur.

BDDK düzenlemelerinde, doğru olarak, BDK'nın yönetim kurulu tarafından belirleneceği ve genel kurulun onayına sunulacağı hükümleri yer almaktadır [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 3. Kısım m. 6 (1), c. 1; Keza, BBDY m. 22 (2)]. Diğer bir deyişle, SerPK'ya tabi ortaklıklar ile bankalarda, BDK'yı yönetim kurulu belirler, genel kurul seçer⁴². SerPK'da tabi ortaklıklar ile bankalar dışında kalan ortaklıklar açısından da, BDK'nın yönetim kurulu tarafından belirlenmesi en doğru çözüm olacaktır; çünkü, ortaklığın finans ve muhasebe düzenini, işleyişini en iyi bilen organ, yönetim kuruludur. Bu nedenle, yönetim kurulu, anonim ortaklığı denetleyebilecek donanım ve organizasyona sahip bir BDK'yı belirleyebilir. Ancak, Tasarı'da bu konuda özel bir düzenleme bulunmadığından, bir pay sahibinin, belirlediği BDK'yı genel kurulun onayına sunmasına ve genel kurulun pay sahibinin önerdiği BDK'yı seçmesine bir engel de bulunmamaktadır.

Genel kurulun onayına tek bir BDK'nın sunulması zorunlu değildir. Bağımsız denetim faaliyetini yürütebilecek yeterlilikte organizasyon ve uzmanlığa sahip birden fazla BDK belirlenebilir ve genel kurulun onayına sunulabilir⁴³. Keza, SerPK'ya tabi ortaklıklar ile bankalar dışında kalan ortaklıklarda, yönetim kurulu yanında, pay sahibinin de, aynı genel kurul toplantısında BDK önermesi mümkündür. Birden fazla BDK'nın genel kurulun onayına sunulmasının yararlarından biri, genel kurula karşılaştırma ve değerlendirme olanağının sağlanmasıdır. Diğer bir yararı ise, genel kurulun BDK'yı seçememe riskini azaltmasıdır. Zira, genel kurulun onayına tek bir BDK sunulur ve genel kurul da bu BDK'yı uygun bulmayıp red kararı verirse, bu durum, mahkemenin genel kurul yerine geçerek BDK belirlenmesine⁴⁴ veya ortaklığın finansal tablolarının bağımsız denetimden geçememesine neden olabilir.

BDK belirlenirken, iki husus dikkate alınmalıdır. İlki, belirlenen BDK, Tasarı'nın 400. maddesinde belirtilen denetçi niteliklerine uygun olmalıdır. Hükmün I. fıkrasında denetçi olabilecek kişiler ile ilgili genel kural getirildikten sonra, bentler

⁴² Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 3, III, A, 2. SBDY'nde ise, bu konuda bir açıklık bulunmazken (bkz. m. 10/I); EPBDY'nde, BDK'nın, ortaklığın yetkili karar organı tarafından seçileceği belirtilmektedir (m. 8/I).

⁴³ YAVAŞOĞLU: s. 51.

⁴⁴ Bu konudaki eleştirilerimiz için bkz. § 3, III, A, 1, b, ccc.

hâlinde denetçi olamayacak kişiler sayılmıştır. Keza, II. ve III. fıkralarda da, denetçi seçiminde dikkat edilecek durumlar düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerin ortak noktası, denetçi bağımsızlığı ile ilgili olmasıdır. Ortaklığın bu hükümlere aykırı olarak denetçi seçmesi, genel kurul kararının batıl olmasına neden olur⁴⁵. Yönetim kurulu üyeleri, bu konuda gerekli dikkat ve özeni göstermelidirler [Tasarı m. 369 (1)]⁴⁶. Dikkat ve özenin ölçüsü, nesnelir⁴⁷. Bu yükümlülüğe uyulmaması, yönetim kurulu üyelerinin sorumluluk nedenidir [Tasarı m. 553 (1)].

Tasarı'nın 400. maddesinin I. fıkrası uyarınca, denetçi olarak, sadece ortakları YMM veya SMMM unvanına sahip olan bir BDK seçilebilir. Ancak, küçük anonim ortaklıklar için hafifletici bir düzenleme getirilmiş ve bu ortaklıkların, BDK yerine, en az iki YMM veya SMMM'yi denetçi olarak seçebilecekleri kabul edilmiştir [m. 400 (1), 397 (1) gerekçesi]. Tasarı m. 339 uyarınca, ortaklık ana sözleşmesinde denetçilerle ilgili bir hükmün bulunmasına gerek yoktur. Dolayısıyla, bir küçük anonim ortaklığın BDK mı, yoksa en az iki YMM/SMMM mi seçeceği ve YMM/SMMM seçecekse, bunların sayısı ile ilgili olarak ana sözleşmeye bir madde koyma zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu nedenle, bir küçük anonim ortaklığın ana sözleşmesinde ayrıca bir düzenleme yapılmamışsa, genel kurul her faaliyet yılında farklı sayılarda denetçi seçebileceği gibi; önceki yıl bir BDK seçmişken, bir sonraki yıl en az iki veya daha fazla sayıda YMM/SMMM'yi de seçebilir.

Seçim her faaliyet yılı yenilenmelidir [Tasarı m. 399 (1) gerekçesi]. BDK'nın seçimi için Tasarı'da özel bir yetersayı öngörülmemiştir. Ortaklık esas sözleşmesi ile özel bir yetersayı getirilmedikçe, denetçi seçimine ilişkin karar mevcut oyların çoğunluğu ile verilir [Tasarı m. 418 (1)]. Genel kurul görüşüne sunulan

⁴⁵ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 3, III, A, 2, b, aa, aaa, 2.

⁴⁶ Tasarı m. 369 (1), yönetim kurulu üyelerinin özen borcunu düzenler. Hükme göre, “yönetim kurulu üyeleri ve yönetimle görevli üçüncü kişiler, görevlerini tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirmek ve şirketin menfaatlerini dürüstlük kurallarına uyarak gözetmek yükümlülüğü altındadırlar”. Yönetim kurulu üyelerinin özenli hareket ettikleri bir karine olarak kabul edilmiştir. Buna göre, aksini iddia eden, iddiasını ispatlamalıdır. İşin gerektirdiği özen, “nesnel” olarak belirlenir. Nesnellikten anlaşılması gereken; görevi yerine getirebilmek için yetkin olma, ilgili bilgileri değerlendirebilme, uygulama ve gelişmeleri izleyebilmek ve denetleyebilmek için gereken yetenek ve öğrenime sahip olmadır. “Tedbirli yönetici” terimi ise, hem kusuru belirlemede ölçü olarak kullanılır, hem de karar ve eylemlerde nesnel davranışı ifade eder [m. 369 (1) gerekçesi].

⁴⁷ HELVACI, Mehmet: Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, B. 2, İstanbul 2001, s. 43 vd.

BDK'yi seçerse, yönetim kurulu BDK'ya iş teklifini götürür ve sözleşme görüşmelerine başlanır.

b- İstisnalar

Tasarı'nın 399. maddesi, denetçi seçimine ilişkin iki istisnai düzenleme getirmiştir. İlk istisna, denetçinin mahkeme tarafından atanmasıdır. 399. maddenin VI. fıkrası uyarınca, fıkroda belirtilen hâllerden birinin varlığında, ilgililerin talebi üzerine denetçiyi mahkeme atar. Diğer istisna ise, sadece denetçinin sözleşmeyi feshetmesi hâline özgü olarak 399. maddenin IX. fıkrası ile getirilen yönetim kurulunun denetçiyi seçme yükümlülüğüdür.

TTK'nın 351. maddesi de, denetçi seçimine ilişkin istisnai düzenlemeler getirmiştir. İstisnai düzenlemelerin uygulanabilmesi için, 351. maddede belirtilen hâllerden birinin ortaya çıkması gerekir. Bu hâllerden birinin gerçekleşmesi nedeniyle bir denetçilik açılır ise, diğer denetçiler ilk genel kurul toplantısına kadar görev yapmak koşuluyla yeni denetçiyi seçerler. Ancak, denetçi tek bir kişi ise, her bir pay sahibinin veya yönetim kurulu üyelerinden her birinin başvurusu hâlinde, ilk genel kurul toplantısına kadar görevli olmak koşuluyla, denetçiyi mahkeme atar.

Görüldüğü üzere, TTK'ya göre, istisnai durumlarda yeni denetçiyi kimin seçeceği, *denetçi sayısı* dikkate alınarak belirlenecektir. Ancak, denetleme kurulunun iki üyeden oluşup, üyeliklerden birinin yerinin boşalması hâline ilişkin olarak, TTK'da bir düzenleme bulunmamaktadır. Bir görüşe göre, bu hâlde 351. madde uygulanamaz. Zira, 351. madde istisnai bir düzenleme getirir ve her istisnai düzenlemede olduğu gibi, öngörüldükleri alanla sınırlı olarak uygulanmalıdır. 351. madde ise, sadece iki istisnai hâl öngörmüştür. Bunlardan ilki, ortaklığın tek bir denetçisinin bulunması ve onun yerinin boşalması hâlinde, mahkemenin denetçiyi atamasıdır. Bu nedenle, iki denetçiden bir üyeliğin yerinin boşalması hâlinde, mahkemenin atama yetkisi bulunmamaktadır. İkincisi ise, bir denetçiliğin açılması hâlinde diğer denetçilerin yeni bir denetçi seçmeleridir. 351. maddedeki "...diğer muraçlılar..." ifadesi nedeniyle, bir denetçiliğin açıldığında yeni denetçinin

seçilebilmesi için, “diğer denetçilerin” en az iki kişi olmaları gerekir. İki denetçisi bulunan bir denetleme kurulunda bir denetçiliğin açılması hâlinde ise, geriye tek bir denetçi kalır ve bu denetçi tek başına toplanarak kurul oluşturamaz. Oysa, yasa koyucu, *diğer denetçiler* demek suretiyle, boşalan denetçinin yerinin, bir kurul kararı ile doldurulmasını amaçlamıştır. Bu nedenle, kalan denetçinin tek başına karar alması, hükmün amacıyla çelişir. İki denetçilikten birinin yerinin boşalması durumunda, yeni denetçiyi seçme yetkisi, genel kuruldadır. Zira, denetçi seçimi genel kurula ait bir yetkidir (TTK m. 347/II, 360/I) ve yasanın öngördüğü istisnalar dışında, bu yetki hiçbir organa devredilemez⁴⁸.

Öğretide, genel kurulun denetçiyi herhangi bir nedenle seçememesi durumunda TTK m. 351’in uygulanamayacağı; maddenin, denetçiliğin boşalması durumunda yapılacak işlemleri sınırlı biçimde göstermesi nedeniyle, geniş yorumlanmaması gerektiği görüşü de bulunmaktadır⁴⁹.

Yine, TTK yönetim kuruluna yeri boşalan denetçiyi atama yetkisini tanımamıştır. Yargıtay, yönetim kurulunun kendiliğinden boşalan denetçi yerine bir denetçi seçmesini, TTK’nın 351. maddesi ile mahkemeye verilen bu yetkinin kullanılması anlamına geldiği görüşündedir. Buna göre, eğer yönetim kurulu denetçiyi seçer ve denetçinin hazırladığı rapor genel kurulda görüşülerek onaylanırsa, bu genel kurul toplantısında alınan kararların iptal edilmesini gerektirir⁵⁰.

Tasarı’da, denetleme kurulu kaldırıldığı ve bağımsız denetim görevinin bir BDK tarafından yerine getirileceği öngörüldüğü için, “boşalan üyeliğin denetleme kurulu tarafından doldurulması” gibi bir seçenek doğal olarak bulunmamaktadır. Buna karşılık, Tasarı ile genel kurulun denetçiyi seçememesi veya

⁴⁸ TEOMAN, Ömer: “İki Denetçisi Olan Anonim Ortaklıklarda Denetçilerden Birinin Görevinin Son Bulması Durumunda Diğerinin Yeni Denetçi Seçmek Yetkisi Var mıdır?”, Prof. Dr. Erdoğan MOROĞLU’na 65. Yaş Günü Armağanı, İstanbul 1999, s. 685-687.

⁴⁹ ERİŞ: 2007, s. 1958; POROY (TEKİNALP/ÇAMOĞLU): Ortaklıklar, No: 632c.

⁵⁰ 11.HD., 03.10.1985, E. 4690, K. 5000 (ERİŞ: 2007, s. 1959). ERİŞ, Yargıtay’ın bu kararına dayanarak, mahkemenin denetçi seçme yetkisinin bir ana sözleşme hükmü ile de yönetim kuruluna devredilemeyeceği görüşündedir (2007, s. 1958).

denetçinin sözleşmeyi sona erdirmesi hâllerinde, mahkemenin denetçi atamasına ve yönetim kurulunun denetçi seçmesine ilişkin yeni düzenlemeler getirilmiştir.

Küçük anonim ortaklıklarda ise, seçilen iki veya daha fazla sayıda olan YMM/SMMM'lerden birinin yerinin boşalması durumunda, Tasarı'da yeni üyenin kimin tarafından seçileceği ile ilgili özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durumda, *üyeliğin açılması nedeni* dikkate alınarak, Tasarı'nın 399. maddesinde yer alan istisnai düzenlemelerden birinin kapsamına girip girmediğine bakılmalı; girmiyorsa, denetçiyi genel kurul seçmelidir. Zira, Tasarı, istisnai düzenlemeleri “*neden*” unsurunu dikkate alarak getirmiştir.

aa- Mahkemenin Denetçiyi Ataması

Tasarı m. 399'a göre, mahkeme denetçiyi bir dava yoluyla atar [(2), (4) ve (6)]. Fıkra, kimlerin davayı açmaya yetkili olduğu ve hangi nedenlerin varlığı hâlinde mahkemeye başvurulabileceği düzenlenmiştir⁵¹.

aaa- Nedenleri

Mahkemeye atama yetkisi veren ilk hüküm, Tasarı'nın 399. maddesinin II. fıkrasıdır. Hükme göre, “denetçiden denetleme görevi, sadece dördüncü fıkra, öngörüldüğü şekilde ve başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir.” Hükümün gerekçesinde, ortaklığın tek tarafı olarak sözleşmeyi feshedemeyeceği; denetçinin haklı nedenlerin varlığı hâlinde, ancak bir mahkeme kararıyla görevden alınabileceği belirtilmiştir.

Denetçinin görevden alınmasını gerektirecek haklı bir nedenin varlığı durumunda, ilgililer mevcut denetçinin görevden alınması ile birlikte, yeni bir denetçinin atanması talebinde de bulunmalıdırlar. Ancak, davacıların yeni denetçi atama talebinde bulunmamış olmaları, mahkemenin yeni bir denetçi atamasına engel

⁵¹ Bu başlık altında sadece mahkemenin denetçiyi ataması ile ilgili Tasarı hükümleri üzerinde durulmuştur. Denetçinin mahkeme tarafından atanması ile ilgili eleştirilerimiz için bkz. § 3, III, A, 1, b, aa, ccc.

değildir. Zira, açılan bir görevden alma davasında, eş zamanlı olarak yeni bir denetçi ataması, Tasarı ile mahkemeye verilmiş bir görevdir. Görevden alma ve yeni denetçi atama davasında, mahkeme talebi haklı bulursa, mevcut denetçiyi görevden alırken, eş zamanlı olarak yeni bir denetçi de atar [Tasarı m. 399 (4)]⁵².

*Mahkemeye denetçi atama yetkisinin verildiği diğer hüküm, Tasarı'nın 399. maddesinin VI. fıkrasıdır. Hükme göre, "faaliyet döneminin dördüncü ayna kadar denetçi seçilememişse, denetçi yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, dördüncü fıkrada gösterilen mahkemece atanır. Aynı hüküm, seçilen denetçinin görevi red veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, bütlanı veya denetçinin kanunî sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hâllerinde de uygulanır. Mahkemenin kararı kesindir."*⁵³

Belirtmek gerekir ki, fıkra hükmünün uygulanacağı hâller düzenlenirken özensiz davranılmıştır. İlk olarak, hükme göre, denetçinin *yasal nedenlerle veya herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi* hâlinde VI. fıkra uygulanacaktır. Ancak, bu hâl esasen VI. fıkra kapsamında değil, II. fıkra atfıyla IV. fıkra kapsamında değerlendirilmelidir. Şöyle ki; VI. fıkranın gerekçesinde, belirtilen bu hâlden kastedilenin, "fizikî engelleme ve denetçinin elemanlarının istifası, grev, lokavt ve benzeri durumlar" olduğu açıklanmıştır. Gerekçede, fiziki engellemeden neyin anlaşılması gerektiği belirtilmemiştir. Denetçinin elemanlarının istifası, grev ve lokavt gibi durumlar ise, denetçinin kişiliğinden kaynaklanan ve denetim görevini gereği gibi yerine getirmesini engelleyen nedenlerdir.

Tasarı'nın 399. maddesinin IV. fıkrası ise, ortaklığın haklı nedenle denetçiyi görevden alma ve yeni denetçi atama davasının usul hükümlerini düzenler. Fıkra gerekçesinde, haklı neden ile 'denetçinin kişiliğinden kaynaklanan nedenlerin

⁵² Görevden alma ve yeni denetçi atama davası ile ilgili açıklamalar için bkz. § 8, I, A, 1.

⁵³ Kaynak Alm. TK § 318 (4) göre ise, mahkemenin denetçi atayabilmesi için gerçekleşmesi gerekli nedenler şu şekilde sıralanmıştır: Denetçinin seçilememesi, seçilmiş denetçinin görevi reddetmesi, denetçinin sözleşmeyi feshetmesi ve denetimin bilanço kapanışı ile eş zamanlı yapılmasının mümkün olmamasıdır (ÜLKER, Sema: Alman Bilanço Hukuku, Ankara 1999, s. 56).

kastedildiği' belirtilmiştir. Örnek olarak, denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlığını kaybetmesinin yanında, yardımcı eleman, uzman noksanlığı ve ortaklığa yeterli zaman ayıramama gibi nedenler de sayılmıştır. VI. fıkra gerekçesinde görevin yapılmasını engelleyen sebepler ile IV. fıkra gerekçesinde görevden almayı haklı kılabacak nedenlerin benzer olduğu görülmektedir. Diğer bir deyişle, denetçinin görevini sürdürmesini engelleyecek boyutta elemanlarının istifası ya da grev ve lokavt, aslında ortaklığın görevden alma ve yeni denetçi atama davasını açması için haklı bir neden oluşturur⁵⁴. Sonuç olarak, '*yasal nedenlerle veya herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi*' nedeninin VI. fıkradan çıkarılması gerekir.

İkinci olarak, *denetçinin görevini yapmaktan engellenmesi* hâlinin de, fıkroda ayrıca belirtilmesine gerek yoktur. Şöyle ki; Tasarı'nın 399. maddesinin VIII. fıkrası, denetçinin sözleşmeyi feshetmesini düzenlemiştir. Hükmün gerekçesinde, denetçinin ancak haklı bir nedenin var olması veya görevden alma davasının açılması hâllerinden birinin varlığında sözleşmeyi feshedebileceği belirtilmiştir. Hangi hâllerin haklı neden olabileceğine ilişkin örnekler arasında, '*görevini yerine getirmesinin engellenmesi*' de bulunmaktadır. VIII. fıkra gerekçesinde, açıkça, bu hâlin denetçinin sözleşmeyi feshetmesi için haklı bir neden oluşturduğu belirtilmiştir. VI. fıkroda ise, denetçinin sözleşmeyi feshetmesi hâli zaten yer almaktadır.

Sonuç olarak, VI. fıkra uyarınca denetçi atama davasının açılabilmesi nedenleri şu şekilde sıralanabilir: Denetçinin faaliyet yılının dördüncü ayına kadar seçilememesi, genel kurulun görevlendirme kararının hükümsüz olması (iptali veya butlanı), denetçinin görevi reddetmesi ve denetçinin sözleşmeyi feshetmesi.

1- Denetçinin seçilememesi: Tasarı'nın 399. maddesinin I. fıkrasının ikinci cümlesine göre, denetçi her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmelidir. Fıkranın gerekçesinde, seçim zamanına ilişkin hükmün emredici olduğu, aykırılık hâlinde VI. fıkra hükmünün uygulanacağı belirtilmiştir. VI. fıkranın birinci cümlesine göre ise, denetimden

⁵⁴ Bunun önemli sonucu, VI. fıkranın uygulanması hâlinde, yönetim kurulu üyeleri ile her bir pay sahibinin de dava açmaya yetkili olmalarıdır. Buna karşılık, IV. fıkra uygulanırsa, bu kişilerin böyle bir yetkileri bulunmamaktadır. Bu konudaki açıklamalar için bkz § 8, I, A, 1.

gececek ortaklıkların faaliyet yılının ilk dört ayına kadar bağımsız denetim görevini yerine getirecek denetçiyi seçmeleri gerektiği; aksi hâlde, ilgililerin başvurusu üzerine denetçinin mahkeme tarafından atanacağı düzenlenmiştir. Bu iki hüküm birlikte değerlendirildiğinde, denetimden geçecek ortaklıkların, faaliyet yılının ilk dört ayına kadar kendi iradeleri ile denetçiyi seçebilecekleri; bu süre geçtikten sonra ise, artık denetçinin yalnızca mahkeme kararı ile atanabileceği sonucu çıkmaktadır⁵⁵.

Denetçi çeşitli nedenlerle seçilemeyebilir. Örneğin; bir denetçinin belirlenip genel kurulun görüşüne sunulmaması veya genel kurulun denetçi seçimi için red kararı vermesi gibi hâllerde, denetçi seçilemez. Belirtilmelidir ki, denetçinin seçilememe nedeninin ne olduğu ya da seçememenin bir sorumluluğu gerektirip gerektirmediği gibi sorunlar bu davanın konusunu oluşturmaz⁵⁶. Önemli olan, süresi içerisinde denetçinin seçilip seçilmediğidir. Bu itibarla, bu davada ön koşul, ortaklığın faaliyet döneminin dördüncü ayı bitiminde denetçinin seçilmemiş olmasıdır. Böyle bir durumda, VI. fıkra uygulama alanı bulur.

2- Genel kurulun denetçi seçimi ile ilgili kararının hükümsüz olması:

Tasarı'da, genel kurul kararlarının hükümsüzlüğü ile ilgili iki hâl öngörülmüştür. Bunlar, iptal (m. 445-446) ve butlandır (m. 447)⁵⁷. Bir genel kurul kararı yasaya, ana

⁵⁵ Kaynak Alm. TK § 318 (4)'e göre, "faaliyet dönemi bitmeden önce bağımsız denetçi seçilemedi ise ... mahkeme bağımsız denetçiyi belirlemelidir" (ÜLKER: s. 56). Kaynak Yasa, mahkemeye başvuruda sürenin başlangıcı için bir koşul öngörmemiştir. Bu itibarla, olağan genel kurul toplantısında bağımsız denetçi seçilemese de, genel kurul daha sonra, örneğin beşinci ayda olağanüstü toplanarak bağımsız denetçiyi seçebilir. TTK Tasarısı'nın fıkra gerekçesinde, kaynak Yasa'dan farklı bir düzenlemenin getirilme nedeni açıklanmamıştır. Tasarı'nın bu düzenlemesinden, BDK'yı ataması için esas olarak olağan genel kurulun düşünüldüğü anlaşılmaktadır. Eğer, olağan genel kurul denetçiyi seçememişse, olağanüstü genel kurulun da seçememe riski dikkate alınmış, ortaklığın denetçisiz kalmaması ve olağanüstü genel kurulun toplanması beklenmeksizin bir an önce denetçinin atanması için, tedbir niteliğinde böyle bir süre öngörülmüş olabilir. Zira, Tasarı'da yeni denetçi seçimi/atanması, 399. maddenin (1), (4), (6) ve (9) fıkralarında düzenlenmiş ve m.399 (9) hükmünün " (seçim ile ilgili) herhangi bir boşluğa yer vermemek için" konulduğu, gerekçesinde açıklanmıştır

⁵⁶ Örneğin, yönetim kurulu veya denetimden sorumlu komite üyelerinin, görevlerini gereği gibi yapmaması nedeniyle denetçinin seçilememiş olması, sorumluluklarını gerektirebilir. Ancak, yönetim kurulu üyelerinin sorumlu olup olmadıkları, denetçi atanması davası ile ilgili değildir.

⁵⁷ Batıl hukuki işlemler ile iptale tabi hukuki işlemler arasındaki fark şu şekilde sıralanabilir: Batıl hukuki işlemler, başlangıçtan itibaren geçersiz olup, hiç bir zaman hüküm ve sonuçlarını doğuramazlar ve sonradan geçerli hâle getirilemezler. Diğer bir deyişle, batıl bir hukuki işlemde geçersizlik, herhangi bir irade beyanının ileri sürülmesine gerek olmaksızın kendiliğinden doğmaktadır. Butlan, bunda yararı bulunan ilgili herkes tarafından, herkese karşı ileri sürülebilir. Buna karşılık, iptale tabi bir hukuki işlem, başlangıçtan itibaren geçerli olup, hüküm ve sonuçlarını doğurur ve ancak hak sahibinin iradesi ile geçersiz hâle getirilebilirler. Butlanın ileri sürülmesi bir

sözleşme hükümlerine ya da dürüstlük kurallarına aykırı ise, 446. maddede belirtilen kişiler tarafından, karar tarihinden itibaren üç aylık hak düşürücü süre içerisinde, ortaklık merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinde *iptal davası* açılabilir [m. 445 (1)]. Mahkeme talebi haklı bularak kabulüne karar verir ise, genel kurul kararı iptal olunur. İptal kararının iki hukuki etkisi bulunmaktadır. İlki, kararın kesinleşmesi anından itibaren tüm pay sahipleri hakkında hüküm ifade etmesidir [TTK m. 383, Tasarı m. 450 (1)]. İkinci ise, kesinleşmiş iptal kararlarının geçmişe etkili olmasıdır⁵⁸. Eğer, bir genel kurul kararı, ortaklık içi ilişkilere yönelikse veya üçüncü kişilerle ortaklık arasında gerçekleşecek hukuki bir ilişkinin unsuru ya da geçerlilik koşulu ise durum böyledir⁵⁹.

Denetçinin seçildiği genel kurul kararının iptaline ilişkin hüküm, kesinleştiği andan itibaren geçmişe etkilidir. Zira, bağımsız denetim sözleşmesinin geçerlilik koşullarından biri, denetçinin genel kurul tarafından seçilmesi ve bu genel kurul kararının geçerli olmasıdır. Ayrıca, Tasarı m. 399 (6)'da, genel kurul kararının iptali hâlinde denetçinin mahkeme tarafından atanacağı açıkça belirtilerek, iptal kararının geçmişe etkili olacağını bir anlamda ifade etmiştir. Bu itibarla, iptal kararının kesinleşmesinden önce yönetim kurulu denetçi ile ortaklık adına sözleşme imzalamışsa, iptal kararının kesinleşmesi ile birlikte sözleşme de geçersiz olur.

Genel kurul kararlarının butlanı, TTK'da düzenlenmemiş olmakla birlikte, içtihat ve öğreti tarafından kabul edilmiş bir hükümsüzlük hâlidir⁶⁰. Tasarı

süreye bağlı değildir. Oysa, iptalin ileri sürülmesi, zamanaşımı veya hak düşürücü sürelerle bağlanmıştır. Butlanın ileri sürülmesi, hukuki nitelik itibariyle bir itiraz olduğundan, hâkim tarafından re'sen dikkate alınabilir. Buna karşılık, iptalin ileri sürülmesi nitelik itibariyle bir def'i olup, hâkim kendiliğinden dikkate alamaz. İptal edilmiş hukuki işlemler ile batıl hukuki işlemler aynı hukuki sonucu doğururlar (Bu konudaki ayrıntılı açıklamalar için bkz. EREN: s. 300 vd., 309 vd.).

⁵⁸ POROY, geçmişe etkili olma nedenini, kararın bozucu yenilik doğuran bir hüküm olması ile açıklarken [(TEKİNALP/ÇAMOĞLU): Ortaklıklar, No: 748]; MOROĞLU, hukuk sistemimizin "hukuki işlemlerin feshine (iptaline) dair bildirimlerin ... ve mahkeme hükümlerinin... geçmişe etkililiğini" kabul etmesinden kaynaklandığı görüşündedir (Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Ortaklıkta Genel Kurul Kararlarının Hükümsüzlüğü, B. 4, Ankara 2004, s. 269).

⁵⁹ MOROĞLU: Genel Kurul, s. 270; HIRSCH, Ernst E.: Ticaret Hukuku Dersleri, B. 2, İstanbul 1946, s. 301.

⁶⁰ Aksi görüş, HIRSCH tarafından ileri sürülmüştür. Yazara göre, "... günler ve yıllar geçtikten sonra bir kararın muteber olup olmadığı hakkında şüpheye düşülecek olursa, bu; hukuki emniyet ve selâmet için ciddî bir tehlikedir. Bundan ötürü hukuki emniyet ve selâmet namına, muhtevası Borçlar Kanununun 20 nci maddesinde sayılan şıklara muhalif olan kararlar da; diğer hukuki

ise, hükümsüzlük hâli olarak butlanı da düzenlemiştir. 447. maddede butlan nedenleri sınırlı olmayan şekilde sayılmıştır [m. 447 gerekçesi]⁶¹.

Butlanın düzenlendiği genel hükümler TBK m. 19 ve 20'dir. TBK m. 20/I uyarınca, konusu imkânsız olan veya emredici hukuk kurallarına ya da ahlâk ve adaba aykırı bulunan hukuki işlemler batıldır. Batıl hukuki işlemler meydana gelmiş olmakla birlikte, hukuken hüküm ve sonuçlarını doğuramazlar. Butlanın yaptırımı, hukuki işlemin baştan itibaren geçersiz olması ve daha sonra da geçerli hâle getirilememesidir. Hâkim, butlanı re'sen dikkate almak zorundadır. Butlanı hukuki işlemin tarafları yanında ilgili herkes, herkese karşı ileri sürebilir. Yasada aksine bir düzenleme bulunmadıkça, butlanın dava edilmesine gerek yoktur. Ancak, bir itiraz yoluyla ileri sürülebileceği gibi, butlanın tesbiti için dava da açılabilir⁶².

Denetçi seçimine ilişkin kararın batıl olma nedenleri çeşitli olabilir. Örneğin, m. 400 (1)'de belirtilen denetçi olamayacak kişilerden biri veya m. 400 (3)'e aykırı olarak finansal tabloların ve yıllık raporların denetimi için ortaklığın kendisine danışmanlık hizmeti verdiği bir denetçi seçilmişse, bu seçim kararı batıldır⁶³. Mahkeme, denetçi seçimi ile ilgili genel kurul kararının batıl olduğuna

kaidelere muhalif olan kararlar gibi bir muameleye tabi tutulmalıdır". Buna göre, hükümsüzlük sebepleri arasında bir ayırım yapılmaksızın, tüm sakat genel kurul kararları hakkında belirli kişiler tarafından açılması öngörülen ve belli süre içinde ileri sürülmesi gereken TTK'nın iptale ilişkin hükümleri uygulanmalıdır (s. 297). Butlanın TTK Tasarısı'nda düzenleniş biçimi de öğretilde eleştirilmiştir. MOROĞLU'na göre, "(butlan hükümlerinin) iptal hükümlerinin başına veya sonuna getirilip, bununla ilgili iptal hükümlerine yollama yapmak gibi basit bir düzenleme yapılabilecekken, iptal hükümleri ikiye bölünerek arasına bütlan sokulmuş, ondan sonra da müşterek hükümler, çeşitli hükümler diye karmaşık bir düzenlemeye gidilmiş(tir)" ("Tasarı Hakkında Genel Değerlendirme", Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Sempozyumu, 27-28 Mayıs 2005, YÜHFD 2005, C. II, S. 1, s. 345).

⁶¹ Hükme göre, özellikle; 1- Pay sahibinin genel kurula katılma, en az oy, dava ve kanunen vazgeçilmez nitelikte haklarını sınırlandıran veya ortadan kaldıran, 2- Pay sahibinin bilgi alma, inceleme ve denetim haklarını, kanunen izin verilen ölçü dışında sınırlandıran ve 3- Anonim ortaklığın temel yapısını bozan ve sermayenin korunması hükümlerine aykırı olan genel kurul kararları batıldır. Gerekçede sebeplerin sınırlı sayıda belirlenmemesinin nedeni şu şekilde açıklanmıştır: Eğer, sınırlı sayıda belirlenirse, birçok genel kurul kararı hükmün dışında kalabilir. Bunun önüne geçmek için tüm sebeplerin yasa da sayılması ise olanaksızdır. Bu nedenle, butlan nedenleri ikiye ayrılmış; şekilden kaynaklanan butlan nedenlerinin belirlenmesi öğreti ve içtihatla bırakılmış; konudan kaynaklanan butlan nedenleri de sınırlı olmayacak şekilde örnek niteliğinde yasa da belirtilmiştir.

⁶² EREN: s. 300-301.

⁶³ Hükmün gerekçesinde, m. 400 (1)/a ve h bentlerinde belirtilen ilişkilerin ya da durumların var olmamasının "şart koşulduğu" belirtilmiştir. Gerek 1. fıkra, gerekse 3. fıkranın getirilme nedeni, bu tip ilişkilerin var olduğu hâllerde denetçinin bağımsız olmayacağı, dolayısıyla denetim raporunun

karar verirse, kararın kesinleşmesi ile batıl genel kurul kararına dayanarak yapılan hukuki işlemler de geçersiz olur [m. 450 (1)]. Dolayısıyla, yönetim kurulu butlana ilişkin mahkeme kararı kesinleşmeden denetçi ile sözleşme yapmış olsa da geçersizdir, daha sonra da geçerli hâle getirilemez.

Tasarı'nın butlanı düzenleyen 447. maddesi doğrudan konumuzla ilgili değildir. Bu nedenle, çalışmamızda genel açıklamalarla yetinilmiştir. Ancak, hükmün gerekçesinde de ifade edilen sakıncanın burada belirtilmesine gerek duyulmuştur. Gerekçeye göre, butlanın ileri sürülmesinin belirli bir süreyle sınırlı olmaması ve mahkemenin kararın batıl olduğunu yıllar sonra tespit etmesi, hukuk güvenliği açısından sakıncalıdır. Zira, butlan kararı geriye etkili olarak, kararın kurduğu çoğu ilişkiyi ortadan kaldırır. Bu ise, sermaye piyasasında tedirginliğe yol açabilir. Gerekçede, bu durumda ortaya çıkacak sorunlara değinildikten sonra, bir çözüm önerisinin getirilmediği belirtilmiştir. Mahkeme butlana karar verirken, ayrıntılı ve çok yönlü değerlendirmeler yapmalı ve kararını sakınarak vermelidir. Gerekçe, kanun koyucunun iptal edilebilirlik ile butlanın sınırlarını çizmesi gerekliliğini de açıklamıştır. Tasarı'nın bu hâliyle yasalaşması durumunda, özellikle kamunun aydınlatılması ilkesinin bir gereği olarak kabul edilmiş ve ayrıntılı düzenlemeler getirilmiş bağımsız denetim açısından birçok sorun ortaya çıkacaktır. Seçime ilişkin kararın birkaç yıl sonra batıl olduğunun tesbiti hâlinde, BDK ile yapılan sözleşme ve bağımsız denetçinin hazırladığı denetim raporu da geçersiz hâle gelecektir. Böyle bir durumda, raporun doğruluğuna ve geçerliliğine güvenilerek kurulan hukuki işlemlerin akıbeti sorun yaratabileceği gibi; piyasaya getirilmek istenen güvenilirlik önemli ölçüde yara alacaktır⁶⁴.

3- Denetçinin görevi reddetmesi: Genel kurulun denetçiyi seçmesinden sonra, yönetim kurulu seçilen denetçi ile sözleşme görüşmelerine başlar [Tasarı m. 399 (1)]. Denetçi, kendisine teklif edilen denetim görevini kural olarak kabul etmek zorunda değildir⁶⁵. Diğer bir deyişle, denetçi, sözleşme yapıp yapmamakta serbesttir.

da gerçeği yansıtmayacağı düşüncesidir. Denetim raporunun kullanıcısı kamudur ve denetim raporunun gerçeği yansıtması kamu yararını ilgilendiren bir husustur. Denetçinin bağımsızlığı için bkz. § 6, I, A, 3.

⁶⁴ İşlem güvenliği ile ilgili olarak bkz. MOROĞLU: Genel Kurul, s. 63-64; HIRSCH: s. 297.

⁶⁵ GÜREDİN: s. 178.

Denetçi, denetim görevini herhangi bir gerekçe göstermeksizin reddedebilir⁶⁶. Böyle bir durumda, ilgililerin başvurusu ile, Tasarı'nın 399. maddesinin VI. fıkrası uyarınca denetçiyi mahkeme atar.

4- *Denetçinin sözleşmeyi feshetmesi*: Tasarı'nın 399. maddesinin VIII. fıkrası uyarınca, denetçi sözleşmeyi, ancak hakkında görevden alma davası açılmışsa ya da haklı bir neden bulunmaktaysa feshedebilir. Hükümün gerekçesinde, ortaklıkların sözleşmeyi feshetme sebeplerinin sınırlandırılmasına paralel olarak, denetçinin de sözleşmeyi feshetme sebeplerinin sınırlandırıldığı belirtilmiştir. Tasarı, fesih nedenlerinden birinin var olması ve feshin hükümde belirtilen usule uygun olarak yapılması dışında ek bir koşul aramamıştır⁶⁷. BDK'nın sözleşmeyi usule uygun olarak feshetmesinden sonra, Tasarı m. 399 (6) uyarınca yeni bir denetçi atanır⁶⁸.

bbb- Yetkili ve Görevli Mahkeme, Yargılama Usulü, Taraflar ve Süresi

TTK Tasarısı m. 399 (6) uyarınca, denetçi atama davası aynı maddenin IV. fıkrasında gösterilen mahkemede açılmalıdır. IV. fıkra göre, yetkili mahkeme ortaklığın merkezinin bulunduğu yer mahkemesidir. Görevli mahkeme ise, asliye ticaret mahkemesidir.

Kural olarak, taraflar arasında bir uyuşmazlık söz konusu olmadığından, denetçi atamasına ilişkin dava çekişmesiz yargı işidir⁶⁹ ve basit yargılama usulüne tabidir [Tasarı m. 1521 (1)]⁷⁰.

⁶⁶ BDK'nın iş teklifini değerlendirmesi ile ilgili açıklamalar için bkz. § 3, III, B.

⁶⁷ Oysa, ortaklığın denetçiyi görevden alabilmesi, ancak bir dava yoluyla mümkündür [Tasarı m. 399 (4)].

⁶⁸ Tebliğ 3. Kısım m. 8 (1)'de ise, BDK'nın sözleşmeyi feshetmesi sebepleri genel olarak belirtilmiştir. Hükme göre, eğer müşteri ortaklık bağımsız denetçinin çalışma alanını önemli ölçüde sınırlandırmışsa ve bu nedenle finansal tablolara ilişkin bilgi ve belgeleri elde edememişse ya da haklı bir neden bulunmaktaysa sözleşmeyi feshedebilir. Haklı nedenle fesih sebepleri, Tebliğ'in çeşitli maddelerinde belirtilmiştir. Tebliğ'e göre, BDK'nın sözleşmeyi feshedebilmesi için, uyulması gerekli usul dışında, ayrıca SPK'nın görüşünü alması gerekir.

⁶⁹ Çekişmesiz yargı ile ilgili olarak bkz. KURU, Baki/ARSLAN, Ramazan/YILMAZ, Ejder: Medeni Usul Hukuku, B. 16, Ankara 2005, s. 70, 912; ERİŞ: 2007, s. 1958; POROY (TEKİNALP/ÇAMOĞLU): Ortaklıklar, No: 632c.

Denetçi atama davasını açmaya yetkili olanlar, Tasarı m. 399 (6), c.1’de belirtilmiştir. Buna göre; yönetim kurulu, yönetim kurulu üyeleri ve her bir pay sahibi denetçi atanmasını dava yoluyla talep edebilir. Hükümde, davanın açılması için yönetim kurulu üyeleri ile pay sahipleri hakkında özel bir koşul aranmamıştır⁷¹. Bu nedenle, davanın açıldığı tarihte bu sığata sahip olmak gerekli ve yeterlidir. Sığata dava açılmadan kısa bir süre önce sahip olmakla, uzun bir süredir sahip olmak arasında bir fark yoktur.

Davalı ise ortaklık tüzel kişiliğidir. Bunun nedeni, talebin onu da ilgilendiriyor olmasıdır. Ayrıca, talepte bulunanların ileri sürdükleri vakıaların doğru olup olmadığı, hatta davacıların taraf ehliyetine sahip bulunup bulunmadıkları konusunda sonradan ortaya çıkacak sorunların baştan giderilmesi amacıyla, davalı olarak ortaklık gösterilmeli ve dava dilekçesi tebliğ edilmelidir⁷². Davanın pay sahiplerinden biri tarafından açılmış olması hâlinde, ortaklığı davada yönetim kurulu temsil eder. Yine, yönetim kurulu en az üç kişiden oluşup da, dava üyelerden biri tarafından açılmış ise, ortaklığı temsile yetkili organ yönetim kuruludur. Bununla birlikte, davayı yönetim kurulu veya yönetim kurulunun bir kişiden oluşması hâlinde bu üye açmış ise, ortaklığı, mahkemece atanmış bir kayyım temsil eder (TMK m. 427/4). Yine, yönetim kurulu iki üyeden oluşmaktaysa ve dava üyelerden biri tarafından açılmışsa, kalan üye kurul olarak görev yapamayacağından, davada ortaklığı mahkemenin atayacağı bir kayyım temsil etmelidir⁷³.

Ortaklığın vereceği cevaba göre davaya bakılır. Eğer, davacıların iddiaları doğru ise, mahkeme belgeler üzerinden inceleme yapar ve ortaklığa bir BDK atar. Buna karşılık, ortaklık davacıların iddialarının doğru olmadığını ileri sürer ise, o zaman dava çekişmesiz yargıdan çıkar ve mahkeme çekişmeli yargıda inceleyerek

⁷⁰ Yenilik doğuran dava hakkı, hakkın kullanımı ve mahkemenin verdiği hükmün etkisi ile ilgili açıklamalar için, ayrıca bkz. § 8, I, A, 1.

⁷¹ Örneğin, özel denetçi atamasını mahkemeden talep edilebilecek pay sahiplerinin paylarının itibari değerlerinin toplamı en az bir milyon TL olması gerekir [Tasarı m. 439 (1)]. Yine, genel kurul kararının iptalini isteyebilmek için toplantıda hazır bulunma, karara olumsuz oy verme ve muhalefetini tutanağa geçirtme gibi, pay sahipleri ile ilgili belirli koşulların varlığı aranmıştır [Tasarı m. 446 (1)/a-b]. Denetçi atama davasında ise, benzer bir düzenleme bulunmamaktadır.

⁷² ERİŞ: 2007, s. 1958 dn. 3.

⁷³ Bkz. bu konudaki açıklamalar için, MOROĞLU: Genel Kurul, s. 201 vd.

karara bağlar⁷⁴. Yönetim kurulunun davayı açması durumunda ise, davada tek taraf bulunur. Yönetim kurulu davayı ortaklık tüzel kişiliği adına açacağından, davalı olarak ortaklık gösterilemez (Tasarı m. 370-371).

Atanacak BDK'nın, bağımsız denetim görevini yerine getirecek yeterlilikte bir organizasyona, uzmanlık ve deneyime sahip olması gerekir. Diğer bir deyişle, denetçinin mahkeme tarafından atanması, aranan niteliklere sahip olması gerekliliğini ortadan kaldırmaz. Zira, bağımsız denetim görevinin başarıyla tamamlanabilmesi, denetçinin bu görev için uygun ve yeterli olmasına bağlıdır⁷⁵.

Genel kurulun denetçiyi seçmemesi nedeniyle dava açılabilmesi için, faaliyet yılının ilk üç ayının sona ermiş olması gerekmektedir [Tasarı m. 399 (6)]. Bu gerekçeyle denetçi atama talebi, ilgili faaliyet yılının ilk üç ayı sona erdikten sonra ileri sürülebilir. Fıkra da belirtilen diğer dava sebepleri için özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Diğer dava nedenlerinin ortaya çıkabilmesi, öncelikle denetçi seçimine ilişkin bir genel kurul kararının bulunmasına bağlıdır. Diğer bir deyişle, genel kurul bir denetçi seçmeli ki, bu seçim kararı hükümsüz olabilsin veya denetçi görevi reddedebilsin ya da sözleşmeyi imzalamakla birlikte sonradan sözleşmeyi feshedebilsin. Bu itibarla, diğer nedenlerin faaliyet yılının ilk üç ayı sona erdikten sonra ortaya çıkacakları açıktır. Tasarı m. 399 (1) uyarınca, denetçinin görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, denetçi atama davası, ilgili faaliyet dönemi sona ermeden açılmalıdır. Denetimden geçmemiş finansal tablolar ile yıllık raporlar düzenlenmemiş hükmünde olduğundan [Tasarı m. 397 (2)]; denetçi atanması için dava açmayan yönetim kurulu üyeleri, bu nedenle meydana gelen zararlardan dolayı sorumlu olurlar [Tasarı m. 553 (1)].

ccc- Mahkeme Kararının Doğurduğu Sonuçlar

Mahkeme, yapılan yargılama sonunda davacının talebini haksız bulursa red kararı verir. Buna karşılık, haklı bulursa, uygun ve yeterli niteliklere sahip bir denetçi atar. Mahkemenin verdiği karar, kesindir. Bunun nedeni, davanın uzamasını

⁷⁴ ERİŞ: 2007, s. 1958.

⁷⁵ Denetçi niteliği ile ilgili olarak bkz. § 6, I, A.

engellemektir [Tasarı m. 399 (6) gerekçesi]. Bunun sonucu olarak, ortaklık sadece mahkemenin atadığı denetçi ile sözleşme yapabilir. Tasarı m. 399 (7) uyarınca, mahkeme ayrıca atadığı denetçiye ödenecek ücret ile olası giderleri de belirler ve bu miktar mahkeme veznesine ön ödeme olarak yatırılır. Hükme göre, mahkemenin ücrete ilişkin kararına karşı üç işgünü içinde itiraz edilebilir ve mahkeme kararı kesindir⁷⁶. Hükümün gerekçesinde ise, atamanın kısa sürede kesinleşmesi ve denetçinin görevine başlayabilmesi amacı öngörüldüğü belirtilmiştir.

Tasarı'nın bu düzenlemesi, iki açıdan eleştirilebilir. Öncelikle, 3568 sayılı Yasa m. 2 ile ÇUEHY m. 29/I ve m. 43/II, c.1'de, muhasebe mesleğinin konusuna giren işler, “*serbest meslek faaliyeti*” olarak ifade edilmiştir⁷⁷. Bu nedenle, öğretide haklı olarak belirtildiği gibi, bağımsız denetçiler serbest meslek faaliyetinde bulunurlar ve mahkeme kararıyla atanırlarken, görevi kabul etmeye zorlanamazlar⁷⁸.

TÜRMOB, TTK Tasarısı Taslağı hakkında görüş ve önerilerini sunduğu raporunda, “*mahkeme tarafından denetçi atanması*” düzenlemesinin profesyonel hizmet ilkeleri ile örtüşmediğini, serbest piyasa ilkeleri ile de çeliştiğini ve Tasarı'dan çıkarılması gerektiğini belirtmiştir. TÜRMOB'a göre, denetçiler “potansiyel müşterileri için risk, etik kurallar ve şeffaflık gibi kriterler açısından değerlendirme yapıp birlikte çalışıp çalışamayacaklarına” karar verirler ve kendi ücretlerini de kendileri tayin ederler. Eğer, müşteri koşullarını kabul etmezse, denetçiler hiçbir şekilde kabul etmediği koşullarda çalışmak zorunda bırakılamazlar.

⁷⁶ Usul hukukunda üç tür itiraz vardır. Bunlar; dava koşullarının bulunmadığına ilişkin usulî itirazlar, ilk itirazlar ve bunlar dışında kalan ve mahkemenin ara kararlarına karşı tanınmış kanun yolu niteliğindeki itirazlardır (KURU/ARSLAN/YILMAZ: s. 373-374). Ücrete ilişkin karara karşı ileri sürülecek olan itirazın, dava koşullarının bulunmadığına ilişkin usulî bir itiraz veya ilk itiraz olmadığı açıktır. Tasarı m. 399 (7)'nin, “bunlara üç işgünü içinde itiraz edilebilir” ve “mahkeme kararı kesindir” ifadelerinden, ücret kararına karşı, kararı veren mahkemeye karşı itiraz edileceği sonucu çıkmaktadır. Dolayısıyla, bu itiraz, mahkemenin ara kararlarına karşı tanınmış kanun yolu niteliğindeki bir itirazdır.

⁷⁷ Denetim faaliyetini de yürüten meslek mensuplarının faaliyetlerinin serbest meslek niteliğine sahip olduğu ile ilgili geniş bilgi için bkz. ÖZKORKUT: Meslek Mensupları, s. 439-444.

⁷⁸ ÖZKORKUT, Korkut: “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na Göre Anonim Şirketlerin Denetiminde Yeni Bir Dönem: Bağımsız Denetleme Kuruluşları, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler”, Batider 2005, C. XXIII, S. 2, s. 42.

Ayrıca, denetçiler bağımsızdırlar ve rıza göstermedikleri, kabul etmedikleri müşteriler ile çalışmak konusunda zorlanamazlar⁷⁹.

İkinci olarak, donanım ve organizasyon açısından uygun bir BDK'nın atanabilmesi için, denetlenecek ortaklığın büyüklüğü, finans ve muhasebe sistemi, faaliyet gösterdiği alan, denetimin getireceği riskler gibi, birçok konuda bilgi sahibi olunmalıdır. Bu ise, ortaklık hakkında bir araştırma yapılmasını gerektirir. Böyle bir araştırmayı, en doğru şekilde bağımsız denetim konusunda uzman bir kişi yapabilir. Mahkeme denetçi atama davasında bir bilirkişiye başvurarak bu sorunu giderebilir. Ancak, bu her zaman uygun bir çözüm olmayabilir. Zira, BDK'nın yaptığı ön araştırmada sadece denetlenen ortaklığın faaliyet alanı, büyüklüğü, vs. gibi hususlar incelenmez. Şöyle ki; bağımsız denetim sözleşmesi, güvene dayalı bir sözleşmedir. Tarafların karşılıklı olarak birbirlerine güvenmeleri önemlidir⁸⁰. Bu nedenle, bir BDK yaptığı ön araştırmada, ortaklığın faaliyet gösterdiği alan, denetimin kapsamı vb. konular yanında, denetlenecek ortaklığın piyasadaki itibarı, ücreti zamanında ödeyip ödemediği, ortaklık yönetiminin yaklaşımları gibi hususları da dikkate alır. Bunun için BDK, bir önceki faaliyet yılında, bu ortaklığı denetlemiş ise, kendi deneyimlerinden; bir önceki dönem başka bir BDK denetlemiş ise, önceki BDK'nın deneyimlerinden yararlanır. Eğer, yapılan inceleme sonucunda, yönetimin bağımsız denetçiler ile işbirliği içinde olmadığı, ücretin zamanında ödenmediği veya çalışma alanının sınırlandığı gibi bilgilerine ulaşmış ya da görevi bağımsızlıkla ve tarafsızlıkla yürütemeyeceği şüphesine sahip olmuşsa, denetim görevini kabul etmeyebilir⁸¹.

Keza, denetlenen ortaklığın da, bütün bilgi ve belgelerine ulaşabilecek konumda olan bağımsız denetçilere güvenmesi gerekir. Bu yönde bir güvenin oluşmasında, BDK'nın piyasadaki itibarı önemli rol oynar⁸². Güven unsurunun ağır bastığı bir sözleşmede, tarafların sözleşme kurma iradeleri de önem kazanır. Bu

⁷⁹ TÜRMOB, Türk Ticaret Kanunu Tasarı Taslağı Hakkında Görüş ve Öneri Raporu, Ankara 08.06.2005, s. 23-24, www.turmob.org.tr [2007].

⁸⁰ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 2, I, B, 2.

⁸¹ GÜREDİN: s. 178 vd.

⁸² GÜREDİN: s. 178.

nedenle, sadece anonim ortaklığın denetçisiz kalmaması düşüncesi ile taraf iradelerinin bertaraf edilmesi, doğru bir çözüm değildir.

Genel kurulun denetçiyi seçememesi durumunda, ortaklığın bağımsız denetimden geçme zorunluluğu nedeniyle, istisnai nitelikte düzenlemelere ihtiyaç olduğu bir gerçektir. Ancak, bağımsız denetçilerin görevi kabul etmeden önce, kendisine iş teklif eden ortaklık hakkında bir ön araştırma yapma ve bağımsız denetimin kendilerine getireceği riskleri belirleme zorunlulukları da bulunmaktadır. Eğer, ön araştırma sonucunda bağımsız denetimin kendileri için oldukça riskli olacağını belirlemişler ise, o ortaklığın bağımsız denetim görevini kabul etmeme hakkına da sahiptirler⁸³. Bu nedenle, bağımsız denetçiler bağımsız denetim görevini kabul etmeye zorlanamazlar.

Bağımsız denetimden geçme yükümlülüğü ortaklıklara ait bir yükümlülük olduğundan, seçme zorunluluğu ve seçememe sorumluluğu da ortaklıklara ait olmalıdır. Genel kurulun denetçiyi seçememesi hâlinde, denetçiyi seçme görevi istisnai bir düzenleme ile, örneğin sebep ayırımı yapılmaksızın yönetim kuruluna verilebilir. Ancak, bu hâlde yönetim kurulu geçici olarak seçtiği denetçiyi ilk genel kurulun onayına sunmalıdır. Yönetim kurulunun görevini hiç veya gereği gibi yerine getirmemesi durumunda ise, üyelerin sorumluluğuna gidilmelidir⁸⁴. Genel kurulun onayına sunmak koşuluyla yönetim kuruluna seçme yetkisinin verilmesi, genel kurulun devredilemez yetkilerinden olan denetçiyi seçme yetkisini düzenleyen Tasarı

⁸³ Bu konuda bkz. § 3, III, B.

⁸⁴ Denetimin, bir anlamda yönetimin de denetimi olması nedeniyle, yönetim kuruluna bu yönde bir yetki tanınmasının doğru olmayacağı düşünülebilir. Ancak, belirtmek gerekir ki, öncelikle Tasarı'nın 399. maddesinin IX. fıkrasıyla yönetim kuruluna böyle bir yetki zaten verilmiştir. Öte yandan, genel kurulun denetçiyi seçme yetkisi Tasarı ile önemli ölçüde sınırlandırılmıştır. Yönetim kurulun denetçiyi seçmesi ve ilk genel kurul toplantısının onayına sunması, genel kurulun yasayla kendisine verilmiş yetkilerinin de korunmasını sağlayacak ve mahkemenin genel kurul yerine geçerek ortaklık adına karar vermesinin de önüne geçilmiş olacaktır. Ayrıca, UDS'ye uymak, Tasarı ile denetçilere getirilmiş bir yükümlülüktür [m. 398 (1)]. UDS, bağımsız denetçilere; denetim görevini kabul etmeden önce gerekli araştırmaları yapmak, uygun olmadığı veya fazla riskli bulunduğu denetimleri kabul etmemek, bağımsızlığının veya tarafsızlığının tehlikeye düştüğü şüphesine sahip olduğunda görevi reddetmek gibi yükümlülükler yüklemiştir. Bu nedenle, sözleşmenin kurulması aşamasında taraf iradelerinin bertaraf edilmemesi, denetçilerin yüklendikleri yükümlülüklerini yerine getirebilmelerini de sağlayacaktır.

m. 408 (2)/c hükmünün de uygulama alanı bulmasını sağlayacaktır⁸⁵. Keza, eğer mahkemeye bu yönde bir yetki verilmek isteniyorsa, bu “atama” tarzında değil, “seçme” tarzında olmalı ve denetçiye müşteriye araştırıp, görevi üstlenip üstlenmeme konusunda hak tanınmalıdır.

bb- Yönetim Kurulunun Denetçiyi Seçmesi

Yönetim kurulunun denetçiyi seçmesi, Tasarı'nın 399. maddesinin IX. fıkrasında düzenlenmiştir. Hüküm uyarınca, “denetçi altıncı fıkra hükmüne göre fesih ihbarında bulunduğu takdirde, yönetim kurulu hemen, geçici bir denetçi seçer ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunar.”⁸⁶ Fıkra gerekçesinde, “hükümün herhangi bir boşluğa yer vermemek için konulduğu”; aksine davranışın sorumluluk nedeni olabileceği ifade edilmiştir. Bu itibarla, geçici denetçi seçmek ve ilk genel kurulun onayına sunmak yönetim kurulu açısından bir yükümlülüktür. Kaynak Alm. TK § 318 (7)'e göre, “Bağımsız denetçi ... denetim sözleşmesini feshetti ise yasal temsilci, yönetim kuruluna bir sonraki genel kurula ... feshi açıklamak zorundadır.”⁸⁷ Alm. TK, fesih durumunda yönetim kurulunun geçici bir denetçi atayacağına ilişkin bir düzenlemeye yer vermemiş; sadece, feshi açıklama yükümlülüğünü getirmiştir. Denetçinin sözleşmeyi feshetmesi hâlinde uygulanacak hüküm ise, Tasarı m. 399 (6)'a karşılık gelen Alm. TK § 318 (4)'tür⁸⁸.

Anonim ortaklık denetimi, bir anlamda yönetimin de denetimidir. Bu nedenle, Tasarı m. 408 (2)/c'de açıkça ifade edildiği üzere, yasal istisnalar dışında denetçi seçimi genel kurulun devredilemez yetkileri arasındadır [m. 399 (1)

⁸⁵ Tasarı'nın 408. maddesinin II. fıkrasının (c) bendine göre, yasada öngörülen istisnalar dışında, denetçi seçimi ve görevden alınması, genel kurulun devredilemez yetkilerindedir. Ancak, yukarıda da açıklandığı gibi, genel kurulun denetçiyi seçme yetkisi, Tasarı'nın 399. maddesinin II. ve VI. maddeleri ile sınırlandırılmıştır. Genel kurulun denetçiyi görevden alma yetkisi ise, aynı maddenin II. ve IV. maddeleri ile ortadan kaldırılmıştır. Diğer bir deyişle, her ne kadar denetçiyi seçme ve görevden alma genel kurulun devredilemez yetkileri arasında sayılsa da, genel kurulun seçme yetkisi önemli ölçüde sınırlandırılmış, görevden alma yetkisi ise zaten verilmemiştir.

⁸⁶ IX. fıkra düzenlemesinde maddî bir hata bulunmaktadır. Denetçinin “...altıncı fıkra hükmüne göre fesih ihbarında bulunduğu takdirde...” denilmektedir. Oysa, denetçinin sözleşmeyi feshetmesi ile ilgili düzenlemeler, daha önce açıklandığı üzere VI. fıkra değil, VIII. fıkra yer almaktadır.

⁸⁷ ÜLKER: s. 56.

⁸⁸ Tasarı m. 399 (6) ile ilgili olarak, bkz. § 3, III, A, 1, a, aa.

gerekçesi]⁸⁹. Yönetim kurulunun geçici olarak seçtiği denetçiyi genel kurulun onayına sunma yükümlülüğü de, seçimde asıl iradenin genel kurula ait olduğunu gösterir. Denetçinin geçici olarak seçilmesi, yönetim kurulunun denetim için uygun bir denetçiyi seçme yükümlülüğünü, denetçinin ortaklık hakkında ön inceleme yapma gerekliliğini ve denetçinin görevi kabul etmesi hâlinde sözleşmenin düzenlemelere uygun olarak kurulma zorunluluğunu ortadan kaldırmaz. Denetçinin geçici seçimi hâlinde imzalanan bağımsız denetim sözleşmesinin özelliği, yasa ile bozucu şarta bağlanmış olmasıdır. Zira, sözleşme ve sonuçları, gelecekteki belirsiz bir olayın gerçekleşmesi ile geleceğe etkili olmak üzere ortadan kalkabilir. Bozucu şart ise, genel kurulun red kararı vermesidir. Genel kurul kararına kadar, sözleşme tüm hüküm ve sonuçlarını doğurur. Bu nedenle, taraflar bağımsız denetim standartlarından ve sözleşmeden doğan yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadırlar. 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 kalkar⁹⁰.

Denetçinin sözleşmeyi feshetmesi hâlinde uygulama alanı bulan 399. maddenin VI. fıkrası ile IX. fıkrasının incelenmesi gerekir. Zira, her iki hüküm karşılaştırıldığında, ikisinin de aynı durum için takip edilmesi gerekli iki farklı yolu düzenlediği görülmektedir. VI. fıkraya göre, denetçinin sözleşmeyi feshetmesi hâlinde, ilgililerin başvurusu üzerine mahkeme bir denetçi atar. Bu hükmün amacı, genel kurulun denetçiyi seçememesi olasılığını dikkate alarak, ortaklığın denetçisiz kalmasını engellemek ve mahkemeye denetçi atama yetkisi vererek soruna kesin çözüm getirmektir. Bu nedenle, hükümde davanın uzamasının önüne geçmek için, mahkeme kararının kesin olduğu da belirtilmiştir. Denilebilir ki, Tasarı m. 399 (1)'deki genel kural dışında, ortaya çıkabilecek her olasılık için mahkemeye atama yetkisi verilmiştir. Oysa, IX. fıkraya göre denetçi fesih bildiriminde bulunursa, yönetim kurulunun denetçiyi geçici olarak seçmesi ve genel kurulun onayına sunması bir yükümlülük olarak getirilmiştir. Fıkra gerekçesinde “hükmün herhangi bir boşluğa yer vermemek için konulduğu” ifade edilmiştir. Ancak, denetçinin

⁸⁹ Hükmün gerekçesinde belirtilen istisnalar ise, sermaye artırımı denetçi seçiminin (m. 458) ve menkul kıymet ihraç denetçisinin (m. 505) yönetim kurulu tarafından seçilebileceğidir.

⁹⁰ “Bozucu şart” ile ilgili bilgiler için bkz. EREN: s. 1125 vd.

sözleşmeyi feshetmesi hâline ilişkin olarak 399. maddenin VI. fıkrası ile zaten bir düzenleme getirilmiş olduğundan, esasen bu konuda Tasarı'da bir boşluk bulunmamaktadır. Sonuç olarak, Tasarı uyarınca, denetçinin sözleşmeyi feshetmesi hâlinde yönetim kurulunun takip etmesi gerekli iki yol bulunmaktadır: Denetçi atama davası açmak ya da hemen yeni bir denetçi belirleyip genel kurulun onayına sunmaktır.

Aynı konu için birbirinden farklı düzenlemelerin getirilmesi, bazı sorunlara neden olacaktır. Eğer, yönetim kurulu VI. fıkra ile kendisine verilen yetkiye dayanarak denetçi atama davası açar ise, IX. fıkraya aykırı davranıldığı için üyelerin sorumluluğuna gidilebilecektir. Diğer bir deyişle, yasa ile kendisine tanınan bir yetkiyi kullandığı için, sorumluluğu söz konusu olabilecektir. Buna karşılık, sorumluluk davasından kurtulmak için yönetim kurulu geçici olarak bir denetçi seçer ve genel kurulun onayına sunarsa, böyle bir durumda da VI. fıkranın getiriliş amacının bir anlamı kalmayacaktır.

Ayrıca, IX. fıkra, VI. fıkra uyarınca fesih durumunda dava açma yetkisine sahip olan diğer kişilerin bu yetkilerini de zımnen kaldırmaktadır. Zira, yükümlülüğe uygun olarak yönetim kurulu geçici olarak denetçi seçince, diğer kişilerin artık mahkemeye başvurmalarının bir anlamı bulunmamaktadır. Sadece, denetçinin istifası hâlinde, yönetim kurulunun VI. fıkra uyarınca mahkemeye başvurmaması ve IX. fıkra gereği denetçiyi geçici olarak da seçmemesi olasılığı ortaya çıktığında, pay sahibine tanınan dava yetkisi anlam kazanmaktadır.

Pay sahibinin talebi üzerine denetçinin mahkeme tarafından seçilmesi durumunda da, IX. fıkra gereği yükümlülüğünü yerine getirmeyen yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna gitmenin mümkün olup olmayacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. Tasarı'nın 553. maddesi I. fıkrası uyarınca, yönetim kurulu üyeleri, bu yükümlülüğe aykırı davranışları durumunda, kusurları dolayısıyla, ancak bir zarar ortaya çıkmışsa sorumlu olacaklardır. Pay sahibinin, yasa ile kendisine verilmiş bir yetkiye dayanarak mahkemeye başvurması sonucunda denetçinin atanması hâlinde,

denetçi yokluğu giderileceği ve dolayısıyla bu nedenle bir zarar doğmayacağı için, yönetim kurulu üyelerinin de bir sorumluluğu söz konusu olmayacaktır.

Sonuç olarak, 399. maddede, denetçi seçimi ile ilgili her olasılık dikkate alınmak istenmiş; ancak, fıkralar/hükümler arasındaki bağlantılar göz ardı edilmiştir. Bu nedenle, denetçi seçiminde mahkemeye yetki verilecek ise⁹¹, hükümler arasında uyumun sağlanabilmesi için, ya VI. fıkra uygulaması kapsamında “denetçinin sözleşmeyi feshetme sebebi” çıkarılmalıdır ya da kaynak Alm. TK m.318 (4) ve (7)’ye uygun olarak IX. fıkra ile yönetim kuruluna getirilen “geçici denetçiyi belirleme yükümlülüğü” kaldırılmalıdır.

2- Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ ve BBDY Hükümlerine Göre

a- Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ Hükümlerine Göre

Tebliğ 3. Kısım m. 6 (1)’e göre, “bağımsız denetim kuruluşlarının seçimi; bu Tebliğin 2 nci Kısımının (Bağımsız Denetim Faaliyette Bulunma Şartları) “Denetimden sorumlu komiteler” başlıklı maddesi hükmü saklı kalmak kaydıyla, müşterinin yönetim kurulu tarafından yapılır. Bağımsız denetim kuruluşu seçimi, en geç ilgili hesap döneminin ilk üç ayında ve genel kurul toplantısından önce gerçekleştirilerek genel kurulun onayına sunulur.”⁹² Hükümde belirtilen “denetimden sorumlu komiteler başlıklı madde”, Tebliğ 2. Kısım m. 25’tir. 25. maddenin I. fıkrasına göre, pay senetleri borsada işlem gören ortaklıklar denetimden sorumlu komite kurmak zorundadırlar⁹³. Pay senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıkların denetimden sorumlu komite kurmaları ise, isteğe bağlıdır⁹⁴.

⁹¹ Bu konudaki eleştirilerimiz ve önerimiz için bkz. § 3, III, A, 1, b, aa, ccc.

⁹² Tebliğ 3. Kısım m. 6 (1)’de, yönetim kurulunun BDK’yı seçtiği, genel kurulun ise onayladığı belirtilmiştir. Ancak, seçimi yönetim kurulu değil, genel kurul yapar. Yönetim kurulu, bağımsız denetim çalışmasını yürütebilecek uygun nitelikte bir/birkaç BDK belirleyerek genel kurulun onayına sunar, genel kurul da duruma göre sunulan BDK’yı veya BDK’lardan birini seçer ya da seçmez. Genel kurulun BDK’yı seçmesinden sonra yönetim kurulu BDK ile sözleşmeyi imzalar. Bu nedenle, ifade karışıklığını gidermek amacıyla, çalışmamızda yönetim kurulu için “belirler” ve genel kurul için de “seçer” ifadeleri kullanılacaktır.

⁹³ Denetim komitelerinin tarihi gelişimi ile ilgili bilgiler için, bkz. UYAR, Süleyman: “Denetim Komitesi Oluşumunu Etkileyen Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, MDB Nisan 2004, s. 113 vd.

⁹⁴ SPK, Şubat 2005’te Kurumsal Yönetim İlkelerini (SPKKYİ), düzeltilmiş olarak yayımlamıştır (www.spk.gov.tr [01.03.2008]). Bu ilkeler uyarınca, ortaklıkların yönetim kurulları, görev ve

TTK m. 318/II, komitelerle ilgili düzenleme getirmiştir. Hükme göre, yönetim kurulu, “...işlerin gidişatına bakmak, kendisine arzolanacak hususları hazırlamak, bütün önemli meseleler hususiyle bilançonun tanzimi hakkında rapor vermek ve kararların tatbikine nezaret etmek üzere...” komite ve komisyon kurabilir. Yönetim kurulunun komite kurulabilmesi için, ana sözleşmede bu yönde bir düzenleme bulunması gerekmemektedir. Diğer bir deyişle, komite, kurulması yönetim kurulunun isteğine bırakılmış olan bir dayanışma kuruludur. Komitenin kurulması, ortaklığın iç ilişkilerine özgü bir işbölümü olup, yönetim kurulunun yetkilerinin devredilmesi söz konusu değildir⁹⁵. Bu nedenle, komite bir karar organı değil, yönetim kurulunun yardımcısıdır. Dolayısıyla, komitenin yaptığı işlemler, yönetim kurulunun sorumluluğu altında yapılmış sayılır. Bunun sonucu olarak, komite üyelerinin yapmış olduğu işlemler dolayısıyla bir zarar meydana gelmişse, bundan yönetim kurulu üyeleri sorumlu olurlar (TTK m. 336/I, 338)⁹⁶. Başka bir ifadeyle, burada bireysel sorumluluk değil, müteselsil sorumluluk söz konusudur⁹⁷.

TTK düzenlemesi uyarınca, yönetim kurulu üyeleri açısından bireysel sorumluluğun söz konusu olabilmesi için, TTK m. 319’da belirtilen şekilde yönetim

sorumluluklarını sağlıklı bir şekilde yerine getirebilmek amacıyla, ihtiyaçlarına göre komiteler oluştururlar (4. Bölüm m. 1.3.3, 5.1). Kurulan bir komitenin başkanının, bağımsız yönetim kurulu üyeleri arasından seçilmesi gerekir (4. Bölüm m. 5.2). Bağımsız yönetim kurulu üyesi için aranan kriterler, 4. Bölüm m. 3.3.5’te bentler hâlinde belirtilmiştir. Komitenin en az iki üyeden oluşması zorunludur (4. Bölüm m. 5.3). Komite üyelerinin icrada görevli olmamaları gerekir (4. Bölüm, m. 5.4). Başka bir deyişle, komite üyeleri, yönetim kurulunda genel müdür, icra komitesi üyesi gibi bir sıfatla görev yapmıyor olmalıdırlar. SPKKYİ, öncelikle halka açık anonim ortaklıklar için hazırlanmıştır ve uygulanmaları isteğe bağlıdır. İlkeler için “uygula, uygulamıyorsan açıkla” temel prensibi geçerlidir. Bir ilkenin uygulanıp uygulanmadığı ve uygulanmıyorsa nedeni, yıllık faaliyet raporunda açıklanmalı ve kamuya duyurulmalıdır. Ancak, bazı ilkeler, ortaklıklara “tavsiye” olarak getirilmiştir. Bir başka ifadeyle, ortaklıkların bu ilkeleri uygulamamaları hâlinde, uygulamama gerekçelerini açıklama zorunlulukları bulunmamaktadır (Giriş, s. 4). Denetimden sorumlu komiteler, 4. Bölüm m. 5.6’da düzenlenmiştir ve getirilen ilkeler tavsiye niteliğinde değildir. Bu itibarla, SPKKYİ uyarınca, denetimden sorumlu komitenin kurulması isteğe bağlıdır. Ancak, komitenin kurulmasına ilişkin ilkeler bir tavsiye niteliğinde olmadığından, “uygula, uygulamıyorsan açıkla” ilkesi burada geçerli olacaktır. Bununla birlikte, Tebliğ, pay senetleri borsada işlem gören ortaklıklar için denetimden sorumlu komitenin kurulmasını, bir zorunluluk olarak öngörmüştür. Diğer bir deyişle, yönetim kurulu bir denetimden sorumlu komite kurmak ve Tebliğ’de öngörülen yetkileri komiteye devretmek yükümlülüğündedir (PULAŞLI, Hasan: Corporate Governance, Ankara 2003, s. 126).

⁹⁵ Y. 11. HD., 18.05.2005, E. 115, K. 5309 (ERİŞ: 2007, s. 1732-1733).

⁹⁶ HELVACI: Sorumluluk, s. 36, 71, 79; ÇAMOĞLU (TEKİNALP/POROY): Ortaklıklar, No. 535.

⁹⁷ ÇAMOĞLU, Ersin: Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, B. 2, İstanbul 2007, s. 182; ARSLAN, İbrahim: Anonim Şirketlerde Yönetim Yetkisinin Sınırlandırılması, Konya 1994, s. 59.

kurulunun yetkilerinin bölünmüş veya devredilmiş olması gerekir (TTK m. 336/II). TTK m. 319/I'e göre, yönetim ve temsil yetkilerinin yönetim kurulu üyeleri arasında bölünüp bölünmeyeceğine; bölünecek ise, bunun nasıl olacağına ilişkin olarak ana sözleşmede bir düzenleme getirilebilir. Bunun yanında, TTK m. 319/II uyarınca, yönetim ve temsil yetkilerinin bir kısmının veya tamamının, murahhaslara bırakılabilmesi için, ana sözleşme ile genel kurul veya yönetim kuruluna yetki verilebilir. Yönetim ve temsil yetkilerinin yönetim kurulu üyeleri arasında bölündüğünde veya murahhaslara devredildiğinde, sorumluluk da bölünmüş veya devredilmiş olur. Zira, yetkiyi devralan, kendi görev alanına giren konularda karar alabilme yetkisine de sahiptir⁹⁸. Yetkinin bölünmesi hâlinde, kural olarak, her bir üye sadece kendi görev ve yetki alanına giren konulardan sorumlu olur; diğer üyelerin görevinden dolayı sorumlu olmaz. Ancak, yönetim kurulunun, kurul olarak gözetim yükümlülüğü bulunmaktadır (TTK m. 331). Bu nedenle, gözetim yükümlülüğünü gereği gibi yerine getirmeyen üye, diğer üyeler ile birlikte müteselsilen sorumlu olur. Başka bir ifadeyle, üye, yapılan işe fiilen katılmaktan dolayı değil, gözetim yükümlülüğüne aykırı davranmaktan dolayı sorumlu olur (TTK m. 336/I)⁹⁹. Aynı şekilde, murahhaslar da, yetkiler ile birlikte, sorumluluğu da devralırlar. Bu nedenle, murahhasların kendi görev alanlarına giren işler dolayısıyla, yönetim kurulunun bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Bununla birlikte, yönetim kurulu, yetkilerini murahhaslara devretmiş olsa da, murahhaslar üzerindeki gözetim yükümlülüğü devam eder. Bu nedenle, yönetim kurulu, münhasıran yetkisine giren işler yanında¹⁰⁰, gözetim yükümünü gereği gibi yerine getirmemekten dolayı müteselsilen sorumlu olurlar.

Ana sözleşmede murahhas atamasına ilişkin herhangi bir düzenlemenin olmadığı hâllerde, temsil yetkisi yönetim kuruluna aittir (TTK m. 319/II, 317). Ana sözleşmede bir düzenleme bulunmamakla birlikte, yönetim ve/veya temsil yetkilerinin yönetim kurulunun bir veya birkaç üyesine devredilmesi hâlinde ise,

⁹⁸ ÇAMOĞLU: Sorumluluk, s. 173, 182 vd.; DOMANIÇ: s. 512; ARSLAN: s. 59, 76; ERİŞ: 2007, s. 1734. Karşı görüş için bkz. MİMAROĞLU, Sait Kemal: Anonim Şirketlerde İdare Meclisi Azalarının Hukuki Mesuliyeti, Ankara 1967, s. 1 dn. 2.

⁹⁹ ARSLAN: s. 60; HELVACI: Sorumluluk, s. 36; ÇAMOĞLU (TEKİNALP/POROY): Ortaklıklar, No. 535.

¹⁰⁰ ARSLAN: s. 165 vd.; ÇAMOĞLU (TEKİNALP/POROY): Ortaklıklar, No. 536.

TTK m. 318/II anlamında bir işbölümü söz konusudur. Bu hâlde, sorumluluk bireysel değil, müteselsildir¹⁰¹.

Tebliğ, TTK'dan farklı olarak, pay senetleri borsada işlem gören ortaklıklarda denetimden sorumlu komitenin kurulmasını zorunlu hâle getirmiştir [2. Kısım m. 25 (1)]¹⁰². Ancak, Tebliğ, denetimden sorumlu komitenin kurulabilmesi için, ana sözleşmeye bu yönde bir düzenleme getirilmesini aramamıştır. Başka bir ifadeyle, ana sözleşmede, denetimden sorumlu komite kurulması için yönetim kuruluna bir yetki verilmiş olmasa da, yönetim kurulu komiteyi kurabilir. Bu hâlde, burada TTK m. 319/I anlamında bir yetki bölünmesi değil, TTK m. 318/II anlamında bir işbölümü söz konusudur.

Öte yandan, denetimden sorumlu komitenin, TTK m. 319'a uygun şekilde oluşturulması ve Tebliğ ile komiteye verilen görevlerin, getirilmiş bir ana sözleşme hükmü ile denetimden sorumlu komiteye devredilmesi de mümkün değildir. Şöyle ki; denetimden sorumlu komite, yönetim kurulunun görev ve yetkilerini yerine getirmesinde bir yardımcı organdır ve görevi dâhilinde bulunan konular hakkında karar verme yetkisine sahip değildir. Görevini yürütürken elde ettiği bilgileri iletir veya yönetim kuruluna tavsiyelerde bulunur. Karar verme yetkisi, yönetim kuruluna aittir [2. Kısım m. 25 (3), (6), (8); SPKKYİ, 4. Bölüm m. 5.5]. Dolayısıyla, burada, TTK m. 319 anlamında bir yetki bölünmesinden veya işbölümünden söz edilemez.

Sonuç olarak, Tebliğ uyarınca denetimden sorumlu komitenin oluşturulduğu hâllerde, TTK m. 318/II uyarınca, bir işbölümü söz konusudur. Dolayısıyla, denetimden sorumlu komite üyelerinin yapmış olduğu faaliyetler dolayısıyla meydana gelen zararlardan, koşulların varlığı hâlinde yönetim kurulu üyeleri müteselsilen sorumlu olurlar (TTK m. 336/I, 338).

¹⁰¹ ARSLAN: s. 61-62; BAHTİYAR, Mehmet: Anonim Ortaklık Anasözleşmesi, İstanbul 2001, s. 184.

¹⁰² Bu düzenleme, Seri: X, No: 16 sayılı Tebliğ'in 28/A maddesinden alınmıştır. Seri: X, No: 16 sayılı Tebliğ m. 28/A ise, SOA'nın SEC tarafından yayımlanmasından sonra, Seri: X, No: 19 sayılı Tebliğ ile yapılan değişiklik sonucunda Tebliğ'e eklenmiştir. SOA, yaşanan muhasebe yolsuzluklarından sonra, kurumsal yönetimin yapılandırılmasına ilişkin yeni düzenlemeler içermektedir. Bu yöndeki düzenlemelerden biri de, halka açık anonim ortaklıklarda denetim komitesinin kurulmasının zorunlu hale getirilmesidir. Bkz. SOA, Sec. 301, www.sarbanes-oxley.com/section.php?level=1&pub_id=Sarbanes-Oxley [01.03.2008].

Tebliğ'e göre, pay senetleri borsada işlem gören ortaklıklarda denetimden sorumlu komitenin kurulmasının zorunlu olması nedeniyle, yönetim kurulu, oluşturduğu denetimden sorumlu komite ile görev ve yetkileri hakkında genel kurulu bilgilendirmelidir. Yine, yönetim kurulu, yıllık faaliyet raporunda, Tebliğ uyarınca komitenin kendisine sunduğu yazılı belge ve raporlar ile ilgili olarak genel kurula bilgi vermelidir¹⁰³. Bir görüşe göre, yönetim kurulunun komiteyi kurmaması ve komitenin çalışmaları ile ilgili bilgileri yıllık faaliyet raporunda belirtmemesi hâlinde; SPK, SerPK m. 46/I/c'ye dayanarak, genel kurulun yıllık bilançonun onaylanmasına ve yönetim kurulu üyeleri ile denetçilerin ibrasına ilişkin kararı aleyhine iptal davası açabilir¹⁰⁴. Zira, bu karar, *geniş anlamda* yasaya aykırılık oluşturur¹⁰⁵.

2. Kısım m. 25 (1) uyarınca, denetimden sorumlu komitenin iki üyeden oluşması hâlinde her ikisinin, ikiden fazla üyeden oluşması hâlinde üyelerin çoğunluğunun, doğrudan icra fonksiyonu üstlenmeyen ve yönetim kurulunda Murahhaslık sıfatı taşımayan yönetim kurulu üyelerinden oluşması gerekir¹⁰⁶.

Denetimden sorumlu komitelerin görevleri, genel olarak; yönetime yardımcı olma, finansal raporlama sürecini izleyerek doğru finansal raporların üretilmesine olanak sağlama, bağımsız denetçilere yardımcı olma ve yönetim ile

¹⁰³ PULAŞLI: Corporate Governance, s. 129.

¹⁰⁴ PULAŞLI: Corporate Governance, s. 129. SerPK m. 46/I, c bendi hükmü şöyledir: SPK, "bu Kanuna tabi anonim ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarının, kanuna esas sözleşme hükümlerine veya işletme maksat ve mevzuuna aykırı görülen durum ve işlemleri ile sermayenin azalmasına veya kaybına yol açan işlemlerinin hukuka aykırılığının tesbiti veya iptali için dava açmaya, Türk Ticaret Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla ilgililerden aykırılıkların giderilmesi için tedbir alınmasını ve öngörülen işlemleri yapmasını istemeye ve gerektiğinde bu hâlleri ilgili mercilere intikal ettirmeye," yetkilidir.

¹⁰⁵ PULAŞLI: Corporate Governance, s. 129.

¹⁰⁶ PULAŞLI'ya göre, komite üyelerine ilişkin bu düzenleme yetersizdir. Öncelikle, Tebliğ, komiteye seçilecek olan üyelerin bilgi, deneyim ve yetenekleri ile ilgili herhangi bir özel koşul aramamıştır. Bunun yanında, görevleri oldukça sınırlı olarak belirtilmiştir. Keza, komite üyelerinin bağımsızlıkları ile ilgili düzenleme de çok yetersizdir. Üyelerin, Murahhaslık veya icra komitesinde görev almama koşulunun yanında, İsviçre Hukukunda olduğu gibi, belirli bir süre öncesinden (örneğin son üç yıldan) beri, icra komitesi üyesi olmama veya Murahhas üye ya da müdür sıfatlarını taşıyamama gibi bir koşulun da aranması gerekir (Corporate Governance, s. 103-104, 108). Buna karşılık, banka hukukunda, denetim komitesi üyelerinin nitelikleri ile ilgili kapsamlı bir düzenleme getirilmiştir (bkz. § 3, III, A, 2, b). SPK'nın da, denetim komitesi üyelerinin bağımsızlıkları ve nitelikleri ile ilgili bir düzenlemede bulunması, sistemin işleyişi açısından gereklidir.

bağımsız denetçiler arasındaki iletişimi sağlama, olası hata ve hileleri önlemek suretiyle yönetimin başarısızlıklarına engel olarak pay sahiplerinin yararlarını koruma ve iç denetimin etkin bir şekilde yürütülmesini gözetme şeklinde ifade edilebilir¹⁰⁷. Denetimden sorumlu komite, en az üç ayda bir olmak üzere, yılda en az dört kez toplanmalıdır. Toplantı sonuçları bir tutanağa yazılmalı ve yönetim kuruluna sunulmalıdır. Denetimden sorumlu komitenin, kendi görev ve sorumluluk alanıyla ilgili ulaştığı tespit ve önerilerini, derhâl yönetim kuruluna bildirmesi gerekmektedir [2. Kısım m. 25 (8)].

3. Kısım m. 6 (1) uyarınca, BDK'nın/BDK'ların¹⁰⁸ belirlenmesi, denetimden sorumlu komitenin kurulup kurulmadığına göre değişmektedir. Eğer, denetlenen ortaklığın pay senetleri borsada işlem görmüyorsa ve denetimden sorumlu komite de kurulmamış ise, BDK'yı araştırma ve belirleme yetki ve görevi yönetim kuruluna aittir. Yönetim kurulu uygun niteliklerde BDK/BDK'ları belirler ve genel kurulun onayına sunar.

Buna karşılık, denetlenen ortaklığın pay senetleri borsada işlem görmekteyse veya pay senetleri borsada işlem görmemekle birlikte, kendi isteği ile denetimden sorumlu komite kurmuş ise; o takdirde, denetimden sorumlu komite uygun nitelikte BDK/BDK'ları araştırır ve araştırma sonucunu yazılı olarak yönetim kuruluna sunar. Ancak, komite, BDK ile ilgili önerisini yönetim kuruluna sunmadan önce, BDK'nın bağımsızlığını zedeleyecek herhangi bir hususun bulunup bulunmadığı hakkında bir rapor hazırlamalıdır (SPKKYİ 4. Bölüm m. 5.6.5). Diğer bir deyişle, Tebliğ 2. Kısım m. 13'te sayılan bağımsızlığı ortadan kaldıran sebeplerin var olmadığını belirlemelidir. Yönetim kurulu, değerlendirme sonucunda uygun gördüğü BDK'yı/BDK'ları genel kurulun onayına sunar. Denetimden sorumlu komitenin sadece öneride bulunması ve genel kurulun onayına sunulacak BDK/BDK'ları belirleme yetkisinin yönetim kuruluna ait olması nedeniyle; yönetim

¹⁰⁷ Bu konudaki açıklamalar ile denetim komitesinin yönetime, iç denetime ve bağımsız denetçilere etkisi ile ilgili açıklamalar için bkz. UZAY, Şaban: "İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin (Audit Committee) Rolü ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", MDB Ocak 2003, s. 75 vd.; ÇATIKKAŞ, Özgür/YURTSEVER, Gürdoğan: "Türkiye Uygulamaları Açısından Denetim Komiteleri Üzerine Bir Değerlendirme, MÇD Mayıs-Haziran 2007, s. 81 vd.

¹⁰⁸ Genel kurulun onayına sunulmak üzere, birden fazla BDK'nın belirlenebileceğine ilişkin açıklama için, bkz. § 3, III, A, 1.

kurulu, komitenin önerdiği BDK/BDK'lar ile bağlı değildir. Başka bir deyişle, komitenin önerdiği BDK yanında, kendisi de başka bir BDK'yı belirleyerek, her iki BDK'yı genel kurulun onayına sunabileceği gibi; komitenin önerdiği BDK'yı onaylamayıp, kendisi başka bir BDK belirleyerek, bunu genel kurulun onayına sunabilir. Ancak, genel kurula, bunun nedeni hakkında bilgi vermelidir.

BDK'ların SPK tarafından yetkilendirilmeleri belirli koşullara bağlanmıştır¹⁰⁹. Bu koşullardan biri de, BDK'nın bağımsız denetim işini yürütecek düzeyde organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olmasıdır [Tebliğ 2. Kısım m. (1)/e]. Bir ortaklık, bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak üzere yetkilendirilmek için SPK'ya başvuruda bulunurken, başvurusunda organizasyonu, donanımı, istihdam ettiği destek personel ve finansal durumu hakkında genel bilgiler de yer almalıdır [Tebliğ 2. Kısım m. 5 (1)/e]. SPK, başvuruda bulunan ortaklığın kendisine ilettiği bilgi ve belgeler üzerinden bir inceleme yapar. Eğer, aranan koşulları taşıdığı sonucuna varırsa, ortaklığı sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirir [Tebliğ 2. Kısım m. 5 (3)]. Bu bilgiler dikkate alındığında, bir BDK'nın, kendisine getirilen tüm görevleri başarı ile sonuçlandırabilecek bir donanım ve organizasyona doğal olarak sahip olması gerektiği izlenimi edinilebilir. Ancak, uygulamada yetki verilmiş BDK'ların çoğunluğu, az personele sahip, donanım ve sermaye açısından küçük ortaklıklardır. Tebliğ'de, BDK ortakları, yöneticileri ve denetçileri için aranan mesleki koşullar dışında, kuruluşun sermaye ve büyüklüğü ile ilgili olarak özel koşulların aranmaması, yetki vermeye ilişkin incelemenin başvuruda yer alan bilgi ve belgeler üzerinden yapılması, bu sonucu doğurmaktadır¹¹⁰.

¹⁰⁹ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 4, II.

¹¹⁰ Örneğin bankaların esas sermayesinin en az otuzmilyon TL olması (BanK m. 7/f) ve kurucuların gerekli mali güç ve itibara sahip olmaları aranmaktadır (BanK m. 8/e). Yine, aracı kurumların kurucularının, aracı kurum kurucusu ve ortağı olmasının gerektirdiği mali güç ve itibara sahip olması yanında (Seri: V, No: 46 sayılı Aracılık Faaliyetleri ve Aracı Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ m. 6/c), aracı kurumların özsermayelerinin de doksanbin YTL olması gerekmektedir (Seri: V, No: 34 sayılı Aracı Kurumlarının Sermayelerine ve Sermaye Yeterliliğine İlişkin Esaslar Tebliği m. 7/I). Gayrimenkul yatırım ortaklıklarının sermayelerine ilişkin benzer düzenlemeler için bkz. Seri: VI, No: 11 sayılı Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliği m. 6. BDK'lar açısından bu yönde özel düzenlemelerin bulunmaması, küçük sermayeli ortaklıkların kurulmasına yol açmaktadır. Bunun ise, bağımsız denetim mesleğinin gelişmesini engellediği açıktır. Bağımsız denetim mesleğinin gelişimi ve bağımsız denetimden beklenen faydanın sağlanabilmesi, güçlü donanıma sahip büyük BDK'ların kurulmasına bağlıdır.

Bu nedenle, bağımsız denetimden geçecek ortaklığın yönetim kurulunun/komitesinin, BDK'yı belirlerken BDK'nın olanaklarını, uzmanlık ve deneyimlerini dikkate alması gerekmektedir [Tebliğ 3. Kısım m. 4 (1)]. Zira, bağımsız denetimin başarı ile sonuçlandırılabilmesi, görevi yürütecek BDK'nın bu denetim için uygun niteliklere sahip olmasına bağlıdır. Örneğin, iş hacmi fazla olan büyük bir anonim ortaklığın yönetim kurulu, organizasyon ve teknik donanımı yetersiz, personel sayısı az, deneyimi fazla olmayan ve bağımsız denetim faaliyetini başarı ile yürütemeyeceği açık olan bir BDK'yı belirlememelidir. Keza, BDK'nın görevi yürütecek niteliklere sahip olmadığı açıkça anlaşılacakla birlikte; BDK'nın denetim görevini gereği gibi yürütebileceği yönünde bir kuşkunun bulunduğu hâllerde de, denetimden sorumlu komite/yönetim kurulu bu BDK'yı belirlememelidir. Bu nedenle, komite ve/veya yönetim kurulu üyeleri, BDK'yı belirlerken, gerekli dikkat ve özeni göstermelidirler (TTK m. 320). Bu yükümlülüğe uyulmaması nedeniyle bir zarar meydana gelirse, koşullarının varlığı hâlinde, yönetim kurulu/denetimden sorumlu komite üyeleri sorumlu olurlar (TTK m. 336/I, b.5).

Yönetim kurulunun BDK'yı belirlemeye ilişkin kararı ile ilgili özel bir toplantı ve karar yeter sayısı aranmamıştır. Bu itibarla, ana sözleşmede aksine bir düzenleme olmadıkça, yönetim kurulu üyelerinin en az yarısından bir fazlasının toplantıda hazır bulunması¹¹¹ ve mevcut üyelerin çoğunluğu ile karar alması gerekli

¹¹¹ TTK m. 330/I'de, yönetim kurulunun toplantı yeter sayısının "üyelerinin en az yarısından bir fazlası" olarak belirtilmesi, öğretilerde tartışılmıştır. Bir görüşe göre, yasa burada üyelerin yarıdan bir fazlasının hazır bulunmasını aramıştır. Buna göre, beş kişilik bir yönetim kurulunda toplantı yeter sayısı dördür. Zira, beşin yarısı ikibuçuk, bir fazlası ise, üçbuçuktur. Buçuk insan olamayacağından, toplantı yeter sayısı dört olmalıdır. Keza, üç kişilik bir yönetim kurulunun toplantı yeter sayısı da üçtür. Başka bir ifadeyle, bütün üyelerin toplantıda hazır bulunmaları gerekir. (İMREGÜN: Ortaklık, s. 211-212; ERİŞ: 2007, s. 1799 vd.). Diğer bir görüşe göre ise, toplantı yeter sayısına ilişkin bu düzenlemede yasa koyucunun amacı çoğunluk ilkesidir. Dolayısıyla, üç kişilik bir yönetim kurulunda iki üyenin, beş kişilik bir kurulda da üç kişinin hazır bulunması, toplantı yeter sayısının sağlanması için yeterlidir. Yasanın lafzını dikkate alarak farklı bir yorum getirmek, yasa koyucunun amacını göz ardı etmek demektir [ÇAMOĞLU (POROY/TEKİNALP): Ortaklıklar, No. 529]. Yargıtay'a göre ise, üç kişiden oluşan yönetim kurulunun toplantı yeter sayısı üçtür. Üç kişilik bir yönetim kurulu iki kişi ile toplanmış ve karar almış ise, bu karar yok hükmündedir. Zira, toplantı yeter sayısı sağlanmadığından, yönetim kurulu oluşmamıştır. Bu nedenle, alınan karar, TTK m. 330 uyarınca karar niteliğini taşımaz [Bkz. 11. HD., 05.04.1993, E. 1379, K. 2195; 11. HD., 15.10.1993, E. 4885, K. 6526; 11. HD., 19.01.2004, E. 5585, K. 315 (ERİŞ: 2007, s. 1805-1806, 1811)]. Buna karşılık, Yargıtay, yönetim kurulunun üyeliğin açılması nedeniyle toplantı yeter sayısını

ve yeterlidir (TTK m. 330/I). Keza, üyelerden birinin müzakere istemi olmadıkça, bir üyenin önerisinin diğerlerin yazılı muvafakati ile yönetim kurulunun karar alması da mümkündür (TTK m. 330/II). Bu hâlde, önerinin tüm üyelere sunulmuş olması ve üye sayısının çoğunluğunun karara olumlu oy vermiş olması gerekir¹¹². Yönetim kurulu, BDK'yı en geç ilgili hesap döneminin ilk üç ayında genel kurul toplantısından önce belirlemeli ve genel kurulun görüşüne sunulmalıdır [Tebliğ 3. Kısım m. 6 (1), c.2].

BDK seçimi her faaliyet yılı yenilenmelidir. Bu nedenle, bir BDK örneğin gelecek beş yıl için seçilemez. İster yeni bir BDK, isterse geçmiş dönemde denetimi gerçekleştiren BDK belirlenmiş olsun, genel kurul her faaliyet yılı, denetim görevini yerine getirecek BDK'yı seçmelidir¹¹³. BDK'nın seçimine ilişkin olarak, genel kurul toplantı ve karar yeter sayısı ile ilgili özel bir hüküm getirilmemiştir. Bu nedenle, ortaklık ana sözleşmesinde aksine bir düzenleme olmadıkça, ortaklık sermayesinin en az dörtte birini temsil eden pay sahiplerinin toplantıda hazır bulunmaları gerekir. Eğer, ilk toplantıda toplantı yeter sayısı sağlanamamışsa, ikinci toplantıda, toplantıda hazır bulunan pay sahiplerinin sahip oldukları sermaye tutarına bakılmaksızın toplantı yapılır (TTK m. 372). Genel kurul, mevcut oyların çoğunluğu ile karar verir

sağlayamadığı hâllerde, kalan üyelerin karar yeter sayısını sağlamaları koşuluyla, TTK m. 315/I uyarınca geçici üye atanmasına karar verebileceklerine hükmetmiştir. Aksine bir yorumun, TTK m. 315/I'nin uygulama alanını, yasa koyucunun amacına aykırı şekilde daraltacağını belirtmiştir [11.HD., 08.02.1990, E. 1989/5478, K. 708 (YKD 1990, C. XVI, S. 6, s. 859-863)]. Anonim ortaklık yönetim kurulunun toplantı yeter sayısı ile bu konudaki Yargıtay kararlarına ilişkin ayrıntılı açıklamalar için, bkz. YILDIZ, Şükrü: "Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulunun Toplantı Yeter Sayısı ve Yargıtay Kararları", Ticaret Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu 2001, XVIII, s. 67.

¹¹² POROY (TEKİNALP/ÇAMOĞLU): Ortaklıklar, No. 531. Yönetim kurulunun toplantı yapmaksızın karar almasına ilişkin TTK m. 330/II düzenlemesi, yönetim kurulunun toplantı yapmak suretiyle karar alma zorunluluğunu getiren TTK m. 330/I'nin bir istisnasıdır. Zira, hüküm, yönetim kurulunun fiilen toplanmasında güçlük ve imkansızlık olduğu hâllerde uygulanır (Bu konudaki ayrıntılı bilgiler için, bkz. TEOMAN, Ömer: Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulunda Toplantı Yapmaksızın Karar Alması (TK. m. 330 f. 2)", Prof. Dr. M. Kemal OĞUZMAN'ın Anısına Armağan, İstanbul 2000, s. 1147 vd.; DOĞANAY, İsmail: "Anonim Şirketlerde, Yönetim Kurullarının Toplantı ve Karar (Nisabı) Nedir?", Yaklaşım Ocak 1995, S. 25, s. 30).

¹¹³ Tebliğ 3. Kısım m. 7 (9) uyarınca, BDK ve müşteri her faaliyet yılı için yeni bir bağımsız denetim sözleşmesi yapmak zorunda değildirler. Önceki dönemde yapılmış sözleşme koşullarında anlaşmışlarsa, aynı sözleşme gelecek dönem için de geçerli olur. Bu hükümden anlaşılması gereken, sadece geçmiş dönem seçilen BDK ile gelecek dönem de çalışmaya devam edilmesi durumunda, koşullar uygunsa yeni bir sözleşmenin imzalanmasına gerek olmadığıdır. Yoksa, bu ibareden, genel kurulun mevcut denetçiyi onaylamasına gerek olmadığı anlamı çıkarılamaz.

(TTK m. 378/I). Genel kurul görüşüne sunulan BDK'yı seçerse, yönetim kurulu BDK'ya iş teklifini götürür ve sözleşme görüşmelerine başlanır.

Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ ile yürürlükten kaldırılan Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ m.24/III'te, BDK'nın seçilememesi durumunun gerekçeleriyle SPK'ya bildirileceği ve SPK'nın belirlediği BDK ile en geç onbeş gün içerisinde sözleşme yapılacağı hükmü yer almaktaydı. Hükme göre, SPK ortaklığa herhangi bir BDK önermemekte, ortaklığın sözleşme yapacağı BDK'yı seçmekteydi¹¹⁴. Bu düzenleme Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ'e alınmamıştır. Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ, sadece yönetim kurulunun herhangi bir nedenle BDK'yı belirleyememesi veya genel kurulun onayına sunulmuş BDK'yı/BDK'ları seçmemesi durumunda, konunun en geç durumun ortaya çıkmasını izleyen ilk iş gününde SPK'ya bildirilmesi gerektiğini belirtmiştir [3. Kısım m. 6 (1), c. 4]. Tasarı'nın yasalaşması ile, ortaklığın denetçiyi seçememesi hâlinde, denetçinin ilgililerin talebi ile mahkeme tarafından seçileceğine ilişkin düzenleme getiren 399. maddenin VI. fıkrası uygulanacaktır¹¹⁵.

BDK'nın seçilememesinde, yönetim kurulu üyelerinin kusurunun bulunması hâlinde, meydana gelecek zararlar dolayısıyla, üyeler ortaklığa, pay sahiplerine ve ortaklık alacaklılarına karşı müteselsilen sorumlu olurlar (TTK m. 336/I/5). Ayrıca, ilgili faaliyet dönemi için bir BDK'nın seçilememesi, ortaklığın finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmemesine neden olur. Bu ise, SerPK m. 16/II ile ortaklıklara getirilen bağımsız denetimden geçme yükümlülüğünün ihlâl edilmesi anlamına gelir. Böyle bir durumda, SerPK m. 47/C, yükümlülüğe aykırı hareket eden ortaklık hakkında ağır para cezası uygulanacağını hükme bağlamıştır.

b- BBDY Hükümlerine Göre

Kurumsal yönetim ilkelerinin bir gereği olarak¹¹⁶, banka yönetim kurulunun denetim ve gözetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde yardımcı olmak

¹¹⁴ YAVAŞOĞLU: s. 52.

¹¹⁵ Tasarı m. 399 (6) ile ilgili açıklama için bkz. § 3, III, A, 1, b, aa.

¹¹⁶ Bankaların kurumsal yönetim ilkeleri, BanK m. 22 vd. ile BanK m. 22'ye dayanılarak yayımlanan Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik'te (RG, 01.11.2006, S. 26333) düzenlenmiştir.

üzere, yönetim kurulu tarafından denetim komitesi kurulmalıdır (BanK m. 24/I). Denetim komitesinin yardımcı olacağı yönetim kurulunun denetim ve gözetim faaliyetleri ise, bankanın iç sisteminin etkinliğinin ve yeterliliğinin denetimi ve gözetimine ilişkin faaliyetleridir (BanK m. 24/III).

Bankalar, maruz kaldıkları riskleri izlemek ve denetlemek amacıyla, yeterli ve etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurmak zorundadırlar. İç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemleri, bankanın iç sistemleridirler (BanK m. 29/I). BanK m. 29/II ile BDDK'ya; bu sistemlerin kurulması, işleyişi, yeterliliği, oluşturulacak birimler, yerine getirilecek faaliyetler, üst yönetimin görev ve sorumlulukları ile BDDK'ya yapılacak raporlamalar ile ilgili ilke ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir. BDDK, bu yetkiye dayanarak, BİSHY'yi yayımlamıştır.

BİSHY m. 6 ve 7, denetim komitesi ile ilgili düzenlemeler getirir. 6. madde, denetim komitesi üyelerinin nitelikleri; 7. madde ise, denetim komitesinin yetki ve sorumlulukları ile ilgili kapsamlı düzenlemeler içermektedir. 6. maddenin I. fıkrasına göre, banka yönetim kurulu, icrai görevi bulunmayan en az iki yönetim kurulu üyesini, denetim komitesi üyesi olarak seçmek zorundadır. Denetim komitesine seçilecek üyelerin nitelikleri, hükümde bentler hâlinde sayılmaktadır. Bu düzenlemeler, üyelerin bağımsızlıklarına ve mesleki yeterliliklerine ilişkindir¹¹⁷.

BİSHY m. 7 (1)'e göre, denetim komitesinin görevleri, genel olarak; yönetim kurulu adına bankanın iç sistemlerinin etkinliğini, yeterliliğini, bu sistemlerin BanK ve ilgili düzenlemeler çerçevesinde işleyişini ve üretilen bilgilerin bütünlüğünü gözetmek, BDK'lar ile derecelendirme, değerlendirme ve destek hizmeti

¹¹⁷ Denetim komitesi üyelerinin, atamanın yapıldığı tarihten önceki iki yıl da dâhil olmak üzere, iç sistemler ile mali kontrol ve muhasebe birimlerinde görev yapanlar hariç, bankanın ve konsolidasyona tabi ortaklıkların personeli olmamaları [BİSHY m. 6 (1)/a/2], bankada ve konsolidasyona tabi ortaklıklarda nitelikli pay sahibi olmamaları [BİSHY m. 6 (1)/b] ve hâkim ortağın, icrada görevli yönetim kurulu üyelerinin veya genel müdürün eşi veya ikinci dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhrî hısımlı olmamaları [BİSHY m. 6 (1)/c], bağımsızlıkla ilgili olarak aranan özelliklerden bazılarıdır. Ayrıca, BİSHY, atanacak denetim komitesi üyelerinden en az birinin; hukuk, iktisat, maliye, bankacılık, işletme, kamu yönetimi ve dengi dallarda en az lisans düzeyinde; mühendislik alanında ise, lisans düzeyinde ve belirtilen alanlarda lisansüstü öğrenim görmüş olması gerekir. Komite üyeleri, üyelikleri devam ettiği sürece, bu niteliklerini korumalıdır [m. 6 (2)].

kuruluşlarının yönetim kurulu tarafından seçilmesinde gerekli ön değerlendirmeleri yapmak, yönetim kurulu tarafından seçilen ve sözleşme imzalanan kuruluşların faaliyetlerini izlemek ile görevli ve sorumludur. 7. maddenin II. fıkrasında, denetim komitesinin görevlerini açıklayan düzenlemeler bulunmaktadır.

BDK'nın seçimi ile ilgili olarak, denetim komitesine, BDK'nın yönetim kurulu tarafından seçilmesinde gerekli ön değerlendirmeyi yapma görevi getirilmiştir [Bank m. 24/III; BİSHY m. 7 (1); BBDY m. 22 (1)]. Ayrıca, denetim komitesi, bankanın sözleşme imzalayacağı BDK'nın, BDK yönetim kurulu başkan ve üyelerinin, denetçilerinin, yöneticilerinin ve çalışanlarının banka ile ilişkili faaliyetlerinde bağımsızlıklarını ve ayrılan kaynakların yeterliliğini değerlendirmeli ve bu değerlendirmelerini, bir rapor ile yönetim kuruluna sunmalıdır [BİSHY m. 7 (2)].

BBDY'ye göre, denetim komitesi, yapmış olduğu ön araştırma sonucunda, bir veya birden fazla BDK'yı değerlendirmek üzere yönetim kuruluna önerebilir [m. 22 (1)]. Ancak, yönetim kurulu, önerilen BDK'lardan sadece birini denetim görevini yürütmek üzere belirler ve genel kurulun onayına sunar [m. 22 (2)]. Zira, 22. maddenin I. fıkrasında, denetim komitesinin yönetim kurulunun onayına sunmak üzere, “denetim kuruluşunu veya denetim kuruluşlarını” önerebileceği; buna karşılık; II. fıkrasında, yönetim kurulunun denetim faaliyetini yürütecek “denetim kuruluşunu” belirleyeceği ve genel kurulun onayına sunacağı düzenlemesi getirilmiştir. Bu durumda, genel kurul, yönetim kurulunun onayına sunduğu BDK'yı onaylayacak veya reddedecektir¹¹⁸.

BBDY m. 22 (7) uyarınca, banka genel kurulu, bağımsız denetim görevini yürütecek olan BDK'nın seçimine ilişkin yetkisinin yönetim kurulu tarafından kullanılmasını kabul edebilir. Ancak, yönetim kurulu, ilk olağan genel kurul toplantısında genel kurula bu konuda bilgi vermelidir. Diğer bir deyişle, genel kurulun karar vermesi hâlinde, yönetim kurulu, denetim komitesinin önerdiği BDK

¹¹⁸ Yönetim kurulu ve genel kurulun toplantı ve karar yeter sayıları ile ilgili olarak, bkz. § 3, III, 1, a.

veya BDK'ları değerlendirerek, denetim görevini yürütecek olan BDK'yı belirleme yetkisi yanında, BDK'yı seçme yetkisine de sahip olabilmektedir.

BDK'nın, herhangi bir nedenle belirlenememesi veya seçilememesi hâlinde, bu durum gerekçeleri ile birlikte BDDK'ya bildirilmelidir [BBDY m. 22 (6), c. 1]¹¹⁹. Eğer, BDDK gerekçeleri uygun görürse, banka yönetim kurulundan, azami süre¹²⁰ geçmemiş ise, bir önceki hesap döneminde bankanın bağımsız denetimini gerçekleştiren BDK ile; azami süre geçmiş ise, kura ile belirlenecek BDK'lardan biri ile sözleşme yapılması hususunu genel kurulun onayına sunmasını isteyebilir [BBDY m. 22 (6), c. 2]. BBDY, kuranın hangi organ tarafından, nasıl çekilmesi gerektiği ile ilgili bir düzenleme getirmemiştir. Ancak, hükmün ifadesinden, yönetim kurulunun kura çekme hususunu genel kurulun onayına sunacağı; genel kurulun onay vermesi hâlinde, kuranın yönetim kurulu tarafından çekileceği anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, bu konuda özel bir kural getirilmiş olmadığından, genel kurul, kuranın çekilmesi ile ilgili başkaca bir karar da verebilir.

Eğer, bağımsız denetim, BBDY'de belirtilen nedenlerle kesintiye uğramış ise¹²¹, o takdirde, yönetim kurulu durum öğrenildiğinden itibaren onbeş gün içinde denetim komitesinin önereceği yeni BDK'yı/BDK'ları değerlendirerek bir BDK belirlemeli ve genel kurulun onayına sunmalıdır [BBDY m. 22 (3)].

Yönetim kurulu, finansal tabloların hazırlanması, onaylanması, denetlenmesi, yetkili makamlara sunulması ve yayımlanması dâhil finansal raporlama sistemini, görev, yetki ve sorumlulukları belirlemek ve uygulamayı

¹¹⁹ BBDY m. 22 (6), c. 1'de, sadece "belirlenememesi" denilmiştir. Bu ise, dikkat çekicidir. Zira, BBDY m. 22 (2)'de, yönetim kurulunun BDK'yı "belirleyeceği" ve genel kurulun onayına sunacağı düzenlemesi getirilmiştir. İki hüküm birlikte değerlendirildiğinde, 22 (6) hükmünün, BDK'nın sadece yönetim kurulu tarafından belirlenememesi hâline ilişkin olarak getirildiği izlenimi edinilmektedir. Bununla birlikte, hükümde "herhangi bir nedenle" denildiği için, düzenlemenin denetim komitesinin bir BDK önermemesi, yönetim kurulunun BDK'yı belirlememesi ve/veya genel kurulun onayına sunulan BDK hakkında red kararı vermesi hâlleri de, bu hüküm kapsamında değerlendirilecektir.

¹²⁰ Azami süre ile ilgili olarak, bkz. § 3, V.

¹²¹ BBDY m. 22 (3)'de, yönetim kurulunun yeni bir BDK belirleyip, genel kurulun onayına sunabilmesi için, m. 19 (1) ve (3), 23 (2) ve 24'de belirtilen bağımsız denetim faaliyetini kesintiye uğratan hâllerden birinin gerçekleşmesi gerekir. Bu hükümler, BDK'nın bağımsız denetim yapma yetkisinin iptal edilmesi (m. 19), bağımsız denetim sözleşmesinde değişiklik yapılması (m. 23) ve bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi (m. 24) ile ilgili düzenlemeler getirmektedir.

gözetmekle sorumludur [BanK m. 41; BMUY m. 12 (1); BİSHY m. 5 (1)]. Buna göre, BDK'nın belirlenememesi ve BDDK'nın da kendisine sunulan gerekçeyi onaylamaması hâlinde, bankanın uğradığı zararlar dolayısıyla, kusuru bulunan yönetim kurulu üyeleri müteselsilen sorumlu olurlar (BanK m. 2/III; TTK m. 336/I/5)¹²². Ayrıca, BDDK, BanK m. 148/b uyarınca, yönetim kurulu üyeleri hakkında idari para cezası uygulayabilir.

B- Bağımsız Denetim Kuruluşunun İş Teklifini Değerlendirmesi

Bir denetçi, kural olarak, kendisine teklif edilen her denetim görevini kabul etmek zorunda olmadığı gibi, sözleşme yapıp yapmama konusunda da serbesttir (ÇUEHY m. 52/I). Denetçi görevi herhangi bir gerekçe göstermeden reddedebilir. BDK'nın kendisine teklif edilen görevi reddetmeye karar vermesi durumunda, bunu karşı tarafa bildirmesi gerekip gerekmediği hususunda, bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerde bir açıklık bulunmamaktadır. Bu nedenle, meslek mensuplarının uymakla yükümlü oldukları düzenleme hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. ÇUEHY m. 23/I uyarınca, meslek mensubu red kararını gecikmeksizin karşı tarafa bildirmelidir. Öğretide, red kararının karşı tarafa bildirilmemesi durumunda, meslek mensubunun görevi kabul etmiş sayılacağı görüşü bulunmaktadır¹²³. Red kararının zamanında bildirilip bildirilmediği belirlenirken, BDK'ya müşteri hakkında araştırma yaparken ihtiyaç duyacağı uygun bir sürenin dikkate alınması gerekmektedir.

¹²² Yönetim kurulu üyeleri ile denetim komitesi üyelerinin sorumluluğu ile ilgili açıklamalar için, bkz. § 3, III, 2, a.

¹²³ ÖZEL, meslek mensupları ile müşteri arasındaki sözleşmenin hukuki niteliğinin istisna sözleşmesi olduğu görüşündedir. Bu nedenle, burada TBK m. 387 hükmünü uygulamıştır (Sözleşme, s. 367). Bağımsız denetim sözleşmesinin hukuki niteliği ile ilgili açıklamalarımız için bkz. § 2, II.

Bağımsız denetimin getireceği riskler¹²⁴ ile denetim kapsam ve planlamasını belirleme amaçlarına yönelik olarak, BDK'lara düzenlemeler ile ön araştırma yapma zorunluluğu getirilmiştir [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 3. Kısım m. 4 (2); BBDY m. 20 (1); ÇUEHY m. 52/I; EİY m. 33 (1)]¹²⁵. Birbirini takip eden aşamalardan oluşan bağımsız denetim süreci, BDK'nın müşteri hakkında ön araştırma yapması ile başlar¹²⁶. BDK, ön araştırma yaparken ne kadar özenli ve dikkatli davranırsa, denetim sırasında üstleneceği riskler de o oranda azalır¹²⁷. Ön araştırma yapma zorunluluğunun istisnası, Tasarı m. 399 (6) ile getirilen düzenlemedir. Bu düzenleme uyarınca, mahkeme tarafından atanmış olan bir denetçinin, görevi kabul etme ve müşteri ile sözleşme imzalama zorunluluğu bulunduğu; denetlenen ortaklık tarafından seçilen denetçinin ön araştırma yapma zorunluluğu, mahkeme tarafından atanan denetçi için aranmayacaktır¹²⁸.

Bir bağımsız denetimin başarı ile sonuçlandırılmasını sağlayan birçok etken vardır. Bu etkenleri, BDK ve denetlenecek ortaklık açısından ele alarak iki gruba ayırmak mümkündür. Öncelikle, bağımsız denetim ekibinin, (müşteri) ortaklığı denetleyebilecek bir yeterliliğe, gerekli zamana ve kaynağa sahip olması gerekir¹²⁹. Ayrıca, BDK ve denetim ekibi etik kurallara uymalıdır [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 4. Kısım m. 8 (3)/b-c; EİY m. 34 (1)]. Yine, BDK, bağımsız denetimin başarı

¹²⁴ Denetim riski, Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 1. Kısım m. 8 (2), c. 3'te tanımlanmıştır: "Finansal tabloların önemli bir şekilde hatalı veya yanlış sunulduğu hallerde, bağımsız denetçi tarafından uygun olmayan bir görüş verilme riski, bağımsız denetim riski olarak adlandırılır". Denetim riski açısından BDK'nın dikkate alması gerekli durumlar şu şekilde sıralanabilir: Müşteri ile iş yapmanın BDK'nın itibarına gölge düşürecek olması, denetim sırasında finansal tablolar ile ilgili anlaşmazlığa düşülmesi durumunda ortaklığın BDK'ya karşı dava açma eğilimleri, ortaklığın finansal durumu veya ücretin kendisine ödenmemesi vb. (GÜREDİN: s. 180; O'REILLY/WINOGRAD/GERSON/JAENICKE: s. 157). ABD'de birçok bağımsız denetçi (CPA), kabul edilecek yeni müşterinin yeniden yapılanmasını veya işinin hızla büyümesini bir uyarı olarak kabul eder (ARENS/LOEBBECKE: s. 220). Denetim riskleri de bu kapsamda değerlendirilir.

¹²⁵ Bu konuda ayrıca bkz. SBDY m. 12; EPBDY m. 9.

¹²⁶ KEPEKÇİ: s. 31; GÜREDİN: s. 177.

¹²⁷ YAVAŞOĞLU: s. 46.

¹²⁸ Bu konudaki eleştirilerimiz için bkz. § 3, III, A, 1, b, aa, ccc.

¹²⁹ Genel olarak bağımsız denetim ekibinden beklenen yetenek ve yeterliliğin neler olduğu Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 4. Kısım m. 9 (2)'de sayılmıştır. Bunlar; "a) Alınan uygun eğitim ve bağımsız denetimlere iştirak yolu ile benzeri nitelikte ve zorluktaki bağımsız denetim işini anlamak ve gerçekleştirmek hususunda deneyime, b) Bağımsız denetim standartları ile hukuki ve yasal düzenlemeler konusunda yeterli bilgiye, c) İlgili bilgi teknolojileri dâhil uygun düzeyde teknik bilgiye, ç) Müşterinin faaliyette bulunduğu sektör hakkında yeterli bilgiye, d) Mesleki karar verme yeteneğine ve e) Bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol politika ve yöntemlerini kavrama yeteneğine sahip olmayı gerektirir".

ile yürütülebilmesi için, denetlenecek ortaklığın faaliyet alanı hakkında yeterli bilgi ve deneyime sahip olup olmadığını araştırmalıdır. Bu bakımdan, BDK yalnızca yeni bir müşteri ortaklık ile değil, bir önceki faaliyet döneminde müşterisi olan ortaklık ile sözleşme yapmaya karar vermeden önce de, (varsa) ortaklığın faaliyet alanı değişikliğini ve bunun etkilerini dikkate almalıdır [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 4. Kısım m. 8 (5); ÇUEHY m. 52/I].

Bağımsız denetim görevini kabul edip etmemeye karar verme sürecinde, BDK'nın, bağımsız denetçilerin ve zamanın bağımsız denetime uygunluğunu belirlemede yetkili ve sorumlu kişi, sorumlu ortak baş denetçidir [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 4. Kısım m. 8 (1)-(3)]. Sorumlu ortak baş denetçinin; bağımsız denetim ekibinin denetim için uygun yetenek ve yeterlilikte olduğu, süresi içinde bağımsız denetim standartlarına, yasal ve hukuki düzenlemelere uygun olarak bağımsız denetim işini bitirebileceği ve gerçeği yansıtan bağımsız denetim raporu düzenleyebileceği hususlarında tereddüdünün bulunmaması gerekir [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 4. Kısım m. 9 (1); EİY m. 34]. Denetimin, gereği gibi yerine getirilmesi konusunda bir tereddüdün oluşması durumunda görev reddedilmelidir [EİY m. 35 (5)]¹³⁰.

BDK'nın görevi kabul etmeden önce göz önünde bulundurması gereken diğer bir husus ise, denetlenecek ortaklığın yönetiminde etkin olanlar ve yönetimden sorumlu kişiler ile ana ortakların dürüst olup olmadıklarıdır [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 4. Kısım m. 8 (3)/a; EİY m. 33 (1), (2)]. Zira, bağımsız denetim faaliyetinin başarılı yürütülmesinde, denetlenecek ortaklık yönetiminin davranışları da önem taşır¹³¹. Denetlenecek ortaklık yönetimi yasalara ve ilgili düzenlemelere uymalı,

¹³⁰ GÜREDİN: s. 180.

¹³¹ Bir işletmenin, genel kabul gören değer yargılarının, yönetimin yönetme şeklindeki tercihlerinin, işletmenin amaçlarının ve bu amaçlara ulaşma şekillerinin biçimlendirilmesinde, dürüstlük ve etik değerler büyük önem taşır. Yönetimin yasalara uygun davranması kadar, dürüstlüğe ve etiğe dayalı davranış standartlarını geliştirmesi de, o işletmenin toplum içinde itibarlı hâle gelmesinde büyük önem taşır. Bir işletmede dürüstlüğün ve etik davranışların yerleşmemesi ise, hileli ve şüpheli finansal tabloların düzenlenmesine yol açabilmektedir (YILANCI, Münevver: İç Denetim, Eskişehir 2006, B. 2, s. 42-43). Daha kolay finansal kaynak bulma, işletmenin veya kendilerinin itibarını koruma, işletmeyi yatırımcılar için cazip hâle getirme, etkin bir iç denetim sistemi kurmama, finansal raporlama sürecini göz ardı etme ve gerekli kontrolleri yapmama, yılsonunda ikramiye ve primleri yükseltmek suretiyle başarıya dayalı ücretleri en üst seviyeye çıkarma ve muhasebe, iç

finansal tabloların doğruluğunu etkileyecek önemlilikte hileler yönetimden kaynaklanmamalı¹³² ve yöneticiler, hilelerin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerle işbirliği içinde olmalıdırlar [EİY m.33 (3)]. Ayrıca, yönetim, bağımsız denetçilere uygun çalışma ortamı sağlamalı ve denetimde gerekli bilgi ve belgelere ulaşmalarında yardımcı olmalıdır. Bunun yanında, yönetim bağımsız denetçilerin bağımsız denetim standartlarına uymaları konusunda bir uyuşmazlığa neden olmamalı, amaca aykırı olarak denetim alanını sınırlandırmamalı, ücreti düzenli olarak ödemeli ve denetim sonucunda ulaşılan görüşle ilgili olarak bir anlaşmazlık çıkarmamalıdır¹³³. Bağımsız denetçiler, yönetimin dürüst olup olmadığını belirlemede, eğer mevcut müşteri ise, kendi deneyimlerinden; yeni müşteri ise, önceki BDK'nın deneyimlerinden yararlanabilirler. Ancak, yöneticilerin dürüst olup olmadıklarının belirlenmesi her zaman kolay olmayabilir. Bu nedenle, bağımsız denetçiler, bağımsız denetim mesleğini yürütürlerken elde ettikleri deneyimlerinden de yararlanarak, yönetimin açıklamaları ile ön araştırmada elde ettikleri bilgilerin birbirleri ile çelişip çelişmediğini kontrol etmelidirler.

Bu itibarla, BDK'nın uygunluğu ile denetlenecek ortaklık yönetiminin yaklaşımlarını belirlemede ve sonradan ortaya çıkabilecek riskleri tespit etmede ön araştırmanın önemi büyüktür. Bağımsız denetim için başvuruda bulunan her müşteri BDK için risk taşıdığından, riskleri en aza indirmek ve zarar görmemek için, BDK'nın bir müşteri kabul politikası oluşturması ve ön araştırmayı buna göre yapması gerekir¹³⁴. Müşteri kabul politikası, bir bağımsız denetim teklifini kabul edip etmeme konusunda BDK'ya yardımcı olan ve yönetimi dürüst olmayan müşteri ortaklıkların tekliflerini kabul etmemelerini sağlayan ilk önlem niteliğindeki politikalardır¹³⁵.

denetim ve bilgi teknolojisi personelinin niteliksizliği gibi durumlar, hileli ve şüpheli finansal tabloların düzenlenmesine neden olan etkenlerdendir (GÜREDİN: s. 137-138).

¹³² Yönetimin hileler ile ilgili sorumluluğu ve yönetimden kaynaklanan hilelere ilişkin düzenlemeler için bkz. Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 6. Kısım m. 5 vd.

¹³³ KEPEKÇİ: s. 34; GÜREDİN: s. 180-182; KAVAL: s. 56; BOZKURT: s. 87-88; ARENS/ LOEBBECKE: s. 220; O'REILLY/WINOGRAD/GERSON/JAENICKE: s. 157.

¹³⁴ AKSOY: Denetim, s. 243; BOZKURT: s. 87.

¹³⁵ KEPEKÇİ: s. 34-35; BOZKURT: s. 87.

Ön araştırmada öncelikli amaç, bağımsız denetimin BDK'ya getireceği risklerin belirlenmesidir. BDK'nın bu riskleri belirleyebilmesi ise, denetlenecek ortaklığı tanınmasına bađlıdır¹³⁶. BDK, bu konuda kendisine yardımcı olacak finansal olan ve olmayan tüm bilgi kaynaklarına başvurur¹³⁷. BDK'nın bağımsız denetimini yapacağı müşteri ortaklığın mevcut müşteri olması, ön araştırma yapma gerekliliğini ortadan kaldırmaz [EİY m. 33 (6)]. Mevcut müşteri ile yeni müşteri arasında, sadece başvurulacak bilgi kaynakları açısından bir fark bulunmaktadır.

Yeni bir müşterinin ön araştırmasında, BDK'lar için en önemli bilgi kaynağı, müşterinin daha önce bağımsız denetimini yapan önceki BDK'dır. Zira, müşteri yönetiminin dürüst olup olmadığı, bağımsız denetim ilkelerinin uygulanmasında yönetimle bir uyumsuzluğa düşölüp düşölmediği, ücretin ödenmesinde bir sorun yaşanıp yaşanmadığı ve göreve son verilme veya görevin bırakılma nedenleri gibi konularda, en sağlıklı bilgiyi önceki BDK verir¹³⁸. Ancak, görüşmenin başarı ile sonuçlandırılabilmesi, önceki BDK'nın istenilen tüm cevapları vermesine bağlıdır. BDK'ların sır saklama yükümlölüğünün bulunması nedeniyle, önceki BDK'nın gerekli açıklamaları yapabilmesi için, müşterinin bu konuda izin vermesi gerekir [EİY m. 35 (2)-(3), 14 (1)/a]¹³⁹. Bu izni ise, kendisine iş teklif edilen BDK almalıdır [BBDY m. 20 (3)]¹⁴⁰. BDK, önceki BDK ile görüşme isteğini müşteriye bildirmeli ve kendisinden yazılı izin almalıdır. Müşterinin izin vermemesi veya önceki BDK'nın açıklamasına önemli kısıtlamalar getirmesi durumunda, BDK bunu dikkate almalı ve gerekirse görevi kabul etmemelidir¹⁴¹. BDK, önceki BDK ile açıkça konuşmalı, karar vermeden önce bilmesi gereken gerçeklerle ilgili bilgi istemelidir [EİY m. 35 (4)].

¹³⁶ BOZKURT: s. 87.

¹³⁷ GÜREDİN: s. 180.

¹³⁸ ARENS/LOEBBECKE: s. 220; GÜREDİN: s. 182; KEPEKÇİ: s. 33-34.

¹³⁹ Sır saklama yükümlölüğü ile ilgili olarak bkz. § 6, IV. ÇUEHY m. 8/c'ye göre, "meslek mensupları, ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmak sorumluluğunu taşırlar. Mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için aralarında gerekli dayanışmayı kurarlar". Ancak, bunun sınırını sır saklama yükümlölüğü oluşturur (3568 sayılı Yasa m. 43/I).

¹⁴⁰ BBDY m. 20 (3)'e göre, denetim sürecini olumlu veya olumsuz etkileyebilecek hususları belirleyen BDK, bu hususlarla sınırlı olarak ve bankanın iznini almak koşuluyla, önceki BDK'da bilgi talep edebilir. Önceki BDK, bu kapsamda kendisinden istenen bilgileri vermek zorundadır. ABD hukukunda ise, müşteriden izin alma yükümlölüğü önceki denetçiye aittir (ARENS/LOEBBECKE: s. 220).

¹⁴¹ KEPEKÇİ: s. 33; GÜREDİN: s. 182; KAVAL: s. 56; ARENS/LOEBBECKE: s. 220.

BDK, önceki BDK ile görüşme dışında, müşteri hakkında başka kaynaklardan da bilgi toplamalıdır. Zira, “finansal tablolardaki hata ve hilelerin belirlenebilmesi ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların değerlendirilebilmesi” için, öncelikle denetlenecek ortaklığın faaliyet koşullarının ve çevresi ile ilişkilerinin kavranması gerekir [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 10. Kısım m. 3 (1); BBDY m. 20 (2); EİY m. 34 (2)/a]. Ortaklık, faaliyet koşulları ve çevresinin ilişkili olduğu faktörler, Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 10. Kısım m. 6 (1)’de sayılmıştır. Bunlar¹⁴²; “a) Sektör, düzenlemeler, finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri de içeren dış faktörler, b) İşletmenin seçtiği ve uyguladığı muhasebe politikaları da dâhil olmak üzere işletmenin yapısı, c) Amaçlar ve stratejiler ve finansal tablolarda önemli ölçüde yanlışlığa sebep olabilecek faaliyet riskleri, ç) İşletmenin finansal performansının ölçümü ve gözden geçirilmesi ve d) İç kontrol”dür.

BDK, müşterinin daha önce denetimini yapmışsa, göreve devam etmeye karar vermeden önce, müşteri hakkında edindiği deneyimlerini dikkate almalıdır. Bir önceki denetimde yaşanan sorunlar, denetime devam etmeme nedeni olabilir. Örneğin; denetim alanının uygun olmaması, denetim raporundaki görüşlerde uyumsuzluğun ortaya çıkması, ücretin ödenmesinde sorunlar yaşanması, yönetimin dürüst olmaması veya önemli hata ya da hilelerin bulunması gibi durumlarda, BDK denetim görevine devam etmeyebilir¹⁴³. Özellikle, yönetimin dürüst olmaması veya bir yıldan fazla süren hizmetlerin ücretinin ödenmemiş olması hâlinde, denetim görevine devam etmemelidir. Aksi hâlde, bağımsız denetçilerin bağımsızlığı ile ilgili kural ihlâl edilmiş olur¹⁴⁴.

BDK, görevi kabul etmeden önce müşteri yönetimi ile bir ön görüşme yapmalıdır. Ön görüşmede amaç; müşterinin bağımsız denetime ihtiyaç duyma nedenlerini, denetimin amaç, kapsam ve süresini, yönetimin çalışma alanına bir sınırlama getirip getirmeyeceğini, bağımsız denetçilerin çalışma yerlerini ve

¹⁴² Bu konudaki ayrıntılı bilgiler için bkz. Tebliğ’in 10. Kısım. Bu Kısım, UDS (ISA) 315’den alınmıştır.

¹⁴³ KEPEKÇİ: s. 34.

¹⁴⁴ ARENS/LOEBBECKE: s. 220. Ayrıca bkz. § 6, I, A, 3.

çalışmalarında kullanabilecekleri kaynaklardan yararlanabilme olanaklarını, denetim raporunun teslim tarihini, ücreti ve bunun ödenme biçimini belirlemektir¹⁴⁵.

Sözleşme görüşmeleri yürütülürken, taraflar dürüstlük kuralına uygun olarak hareket etmelidirler (TMK m. 2). Örneğin, BDK, kendisine teklif edilen bir bağımsız denetim görevine donanım ve organizasyon açısından uygun olmadığı hâlde, görev için uygun olduğu yönünde bir beyanda bulunmamalı, müşteriye yanıltmamalıdır. Yine, BDK'nın faaliyet döneminin sonunda ya da sona erdikten sonra seçilmesi durumunda, denetim çalışmalarının planlanması ve yürütülmesinde ortaya çıkabilecek bazı kısıtlamalar dolayısıyla, BDK finansal tablolarda şartsız görüş bildirmeme olasılığını müşteriye bildirmelidir¹⁴⁶. Bağımsız denetim görevi ile ilgili olarak, müşteri tam ve doğru olarak bilgilendirilmelidir. Aynı şekilde, müşteri de 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 olur¹⁴⁷.

BDK'nın müşteri hakkındaki ön soruşturması ve sözleşme görüşmeleri olumlu sonuçlanırsa, görev kabul edilir ve sözleşme kurulmuş olur.

C- Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şekli

Yasa ile aksine bir düzenleme getirilmiş olmadıkça, sözleşmenin geçerliliği herhangi bir şekle bağlı değildir (TBK m. 11/I). Şekil serbestliği, borçlar hukukunun temel ilkelerinden biri olup, irade serbestliği ve sözleşme özgürlüğünün bir sonucudur¹⁴⁸. Eğer, bir hukuki işlemin geçerliliği yasa ile belirlenmiş bir şekle bağlanmışsa, hukuki işlem, ancak o şekle uygun olarak akdedilmişse geçerli olarak doğabilir; diğer bir deyişle, şekle uygun olarak düzenlenmemiş sözleşmeler batıldır (TBK m. 11/II). Borçlar hukukunda şekil serbestliği ilke, şekil zorunluluğu ise bir

¹⁴⁵ YAVAŞOĞLU: s. 47; KEPEKÇİ: s. 34.

¹⁴⁶ KEPEKÇİ: s. 36.

¹⁴⁷ YILMAZ; Hamdi: "Sözleşme Görüşmelerinde Kusur "Culpa In Contrahendo" ve Sorumluluğun Hukuksal Niteliğinde Yeni Görüşler", YD 1985, C. 11, S. 1-2, s. 234, 236 vd.

¹⁴⁸ EREN: s. 20.

istisna olduğundan, şekil zorunluluğu sadece yasa veya taraf iradeleri ile öngörülebilir (TBK m. 11, 16). Örf ve âdet hukuku ve yargıç tarafından yaratılan hukuk ile şekil zorunluluğu getirilemez. Ancak, yasa koyucunun açık bir yetki vermiş olması durumunda, tüzük ve yönetmelik ile şekil zorunluluğunun öngörülmesi mümkündür¹⁴⁹.

Bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler uyarınca, bağımsız denetim sözleşmesi yazılı şekilde yapılmalıdır [UDS (ISA) 210/2; Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 3. Kısım m. 5 (1); BBDY m. 21 (1); ÇUEHY m. 51/I]¹⁵⁰. Bu şeklin, bir geçerlilik şekli olup olmadığının incelenmesi gerekir.

Ülkemizde, bağımsız denetim standartları yasalarla düzenlenmemiştir. Yasa koyucu, ortaklıkların finansal tablolarının BDK'lar tarafından onaylanması gerekliliğini belirtmekle yetinmiş [SerPK m. 16/II; BanK m. 39]¹⁵¹; bağımsız denetime ilişkin esasların belirlenmesine ilişkin düzenleme yapma yetkisini ise, düzenleyici kurum ve kuruluşlara bırakmıştır [SerPK m. 22/d-e; BanK m. 15, 33/I, 93]¹⁵². Düzenleyici kurum ve kuruluşlar, yönetmelikler ve tebliğler¹⁵³ ile BDK'ların kuruluş koşulları, bağımsız denetimin amacı, kapsamı, türü vb. yanında; bağımsız denetim sözleşmesinin unsurları, şekli, sözleşmede değişiklik yapılmasını gerektiren hâller ve sona ermesine ilişkin kurallar ile ilgili düzenlemeler de getirmişlerdir. Bağımsız denetimin geçerliliği, getirilen kurallara uymaya bağlanmıştır [Tebliğ 2. Kısım m. 28 (1)-(2)]¹⁵⁴. Bağımsız denetimin hiç veya gereği gibi yapılmaması ve düzenlemelere aykırı davranılması hâlinde, ilgililer sorumlu olurlar ve haklarında yaptırım uygulanır [SerPK m. 16/IV, 47/B/3, 47/C, 47/A/I; Tebliğ 2. Kısım m. 28 (2) ve (4), 29, 30 (1)/1; BanK m. 33/I, 41, 146/I/e]¹⁵⁵. Tasarı ise, bağımsız denetimin UDS'ye uygun yürütüleceği hükmünü getirerek; bağımsız denetim sözleşmesi de dâhil, birçok ilke ve kuralın UDS tarafından belirleneceğini kabul etmiştir [m. 397

¹⁴⁹ EREN: s. 240.

¹⁵⁰ Ayrıca bkz. SBDY m. 13/I; EPBDY m. 10/I.

¹⁵¹ SK m. 18 (2).

¹⁵² SK m. 18 (2); EPK m. 4, 5, 5/A, Ek m. 1-2.

¹⁵³ Bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler için bkz. § 1, V, D, 2, b.

¹⁵⁴ SBDY m. 19; EPBDY m. 20 (1).

¹⁵⁵ Ayrıca bkz. SK m. 34 (2)/j; SBDY m. 20.

(1), 398 (1)]¹⁵⁶. Diğer bir deyişle, anonim ortaklıkların bağımsız denetiminin UDS ile belirlenen kurallar çerçevesinde yürütülmesi zorunludur. Hiç veya gereği gibi yürütülmeyen bir bağımsız denetim nedeniyle meydana gelen zararlardan, koşullarının varlığı hâlinde denetlenen ortaklık yönetim kurulu üyeleri ile denetçiler sorumlu olurlar (m. 553, 554)¹⁵⁷.

Sonuç olarak, bağımsız denetimin bir ön koşulu niteliğinde olan sözleşmenin, düzenlemelerde belirtilen koşullara uygun olarak yapılması gerekir. Bu koşullardan biri de, sözleşmenin yazılı şekilde yapılmasıdır. Yazılı şekil, bir geçerlilik şeklidir ve şekle uygun olmayan bağımsız denetim sözleşmeleri batıldır. Batıl hukuki işlemler, baştan itibaren geçersizdirler. Sonradan geçerli hâle gelemeyecekleri gibi, hüküm ve sonuçlarını doğuramazlar. Hâkim, açılmış bir davada geçersizliği belirlerse, kendiliğinden dikkate alır. Geçersizlik, ilgili herkes tarafından, herkese karşı ileri sürülebilir. Bununla birlikte, sözleşmenin şekil noksanlığının ileri sürülmesinin dürüstlük kuralına (TMK m. 2) aykırılık oluşturduğu hâllerde, sözleşmenin şekil noksanlığı nedeniyle geçersizliği ileri sürülemez¹⁵⁸.

Düzenlemelerde, sözleşmenin sadece yazılı şekilde yapılacağı belirtildiği için, burada söz konusu olan şekil, âdi yazılı şekildir (TBK m. 12-15). Sözleşme yazılı şekilde düzenlenmeli ve tarafların yetkili temsilcileri tarafından el yazısıyla veya elektronik imza ile imzalanmalıdır (TBK m. 13/I, TTK m. 321, Tasarı m. 370)¹⁵⁹.

¹⁵⁶ UDS, TÜRMOB bünyesinde kurulan TUDESK tarafından Türkçeleştirilmiştir. RG'de yayımlanması için, Tasarı'nın yasalaşması beklenmektedir.

¹⁵⁷ Sorumlulukla ilgili açıklamalar için, bkz. § 6, I.

¹⁵⁸ Bu konudaki ayrıntılı bilgi için bkz. AKYOL, Şener: Dürüstlük Kuralı ve Hakkın Kötüye Kullanımı, B. 2, İstanbul 2006, s. 80 vd.; ÇELİKTAŞ, Demet: "Şekle Aykırılık ve Şekle Aykırılığı İleri Sürmenin Sınırı Olarak Hakkın Kötüye Kullanılması Yasağı", Kudret AYİTER'e Armağan, Ankara 1988, s. 616 vd.

¹⁵⁹ Yazılı şeklin unsurları ile ilgili açıklamalar için bkz. TUĞ, Adnan: Türk Özel Hukukunda Şekil, B. 2, Konya 1994, s. 56 vd. Elektronik imza ile ilgili açıklamalar için bkz. KILIÇOĞLU: s. 82 vd.

III- Bağımsız Denetçinin İlanı

Bağımsız denetim sözleşmesi, düzenlemelere uygun olarak hazırlanıp, tarafların yetkili temsilcileri tarafından imzalanması ile yürürlüğe girer¹⁶⁰.

Tasarı uyarınca, denetçinin seçilmesinden sonra denetlenen ortaklık yönetim kurulu, gecikmeksizin denetim görevinin hangi denetçiye verildiğini ticaret siciline tescil ettirmeli, TTSG ve denetlenen ortaklığın internet sitesinde ilan etmelidir [m. 399 (1), c. 3].

Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ'e göre, BDK ve denetlenen ortaklık, sözleşmenin imzalanmasından itibaren altı işgünü içerisinde, sözleşmenin bir örneğini SPK'ya göndermelidir [3. Kısım m. 6 (1), c. 3]. SPK, eğer gerekli görür ise, resmi internet sitesinde sözleşmeyi yayımlayarak kamuya açıklayabilir [2. Kısım m. 27 (4)]. Sözleşmenin bir örneğinin SPK'ya süresi içerisinde gönderilmesi, BDK açısından bir bildirim yükümlülüğüdür [2. Kısım m. 27 (2) c. 1]. Bu yükümlülüğe aykırı hareket edilmesi, BDK'nın bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisinin iptal edilmesi nedenidir [2. Kısım m. 30 (1)/d]. Tebliğ, bağımsız denetim sözleşmesini SPK'ya göndermeyen denetlenen ortaklık için bir yaptırım getirmemiştir. Ancak, denetlenen ortaklıklar, SPK tarafından getirilen düzenlemelere uymak yükümlülüğündedirler. Aksi hâlde, haklarında idari para cezası uygulanır (SerPK m. 47/A).

BBDY m. 25 (6) uyarınca, bankalar; bağımsız denetimin amacı, kapsamı, dönemi ve varsa özel nedenleri, bağımsız denetimin başlama ve bitiş tarihleri, bağımsız denetim raporunun teslim edileceği tarih, bağımsız denetim ekibinde yer alacak sorumlu ortak baş denetçi ve asgari kıdemli denetçi unvanına sahip bağımsız denetçilerin unvanları, ad ve soyadları, bağımsız denetimde yer alan bağımsız denetçiler için öngörülen çalışma süreleri, her biri için uygun görülen ücret tutarı ve

¹⁶⁰ “Bağımsız denetim sözleşmesinin yürürlüğü”nden, bağımsız denetimin, düzenlemelere uygun olarak yürütülmesini sağlamak üzere gereğinin yapılması; diğer bir deyişle, uygulamaya konulması anlaşılmalıdır. Sözleşmenin yürürlüğüne ilişkin düzenlemeler, bağımsız denetim sözleşmesinin geçerliliği ile ilgili değildir. Dolayısıyla, bu düzenlemelere uyulmaması, bağımsız denetim sözleşmesinin geçersiz olmasına neden olmaz. Ancak, yürürlüğe ilişkin kurallara hiç veya gereği gibi uyulmaması hâlinde, ilgililere yaptırım uygulanır. Bağımsız denetim sözleşmesinin yürürlüğü ile ilgili diğer düzenlemeler için, bkz. SBDY m. 14/III; EPBDY m. 10/II.

toplam denetim ücreti ile ilgili eksiksiz bilgilerin yer aldığı bir yazıyı, bağımsız denetim sözleşmesinin imzalanmasını izleyen otuz gün içerisinde BDDK'ya göndermek zorundadırlar. Bu, bankalara getirilmiş bir yükümlülüktür. Yükümlülüğe aykırı hareket eden bankaya BDDK tarafından idari para cezası uygulanır (Bank m. 147). BDK ile bağımsız denetim sözleşmesi imzalayan bankalar, BDDK'nın internet sayfasında duyurulur [BBDY m. 22 (4)]. BDK'ların ise, bağımsız denetim sözleşmesinin bir örneğini veya içeriği ile ilgili bir yazıyı BDDK'ya gönderme yükümlülükleri bulunmamaktadır.

ÇUEHY m. 51/I'e göre ise, bağımsız denetim sözleşmesi imzalayan meslek mensupları, sözleşmenin imzalanmasından itibaren bir ay içerisinde, sözleşmenin yapıldığı tarih ile sözleşmede yer alan hususları, bağlı oldukları odalara bir bilgi formu ile göndermelidirler. Bu bilgileri göndermeyen meslek mensupları hakkında disiplin cezası uygulanır (Disiplin Yönetmeliği m. 6/q).

IV- Süresi

Bir denetçi ile ortaklık arasında bağımsızlığı tehdit eden bir ilişkinin bulunması, denetçinin ortaklık hakkında hazırladığı denetim raporuna güven duyulmamasına neden olur. Ortaklıkların çıkar çatışmalarının dışında ve onlardan bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi ihtiyacı, bağımsız denetimin ortaya çıkış nedenlerinden biridir. Bağımsız denetçilerin ve/veya BDK'ların, denetlenen ortaklıkla uzun süreli iş ilişkisi kurmaları bir alışkanlığa yol açacağından, bağımsızlığı tehdit eden bir neden olarak görülmüştür¹⁶¹. Bunun sonucu olarak, düzenlemeler, bağımsız denetçinin aynı müşteriyi denetlemesini azami bir süreye bağlamışlardır. Azami süre sona erdiğinde, müşterinin bağımsız denetimini yürüten bağımsız denetim elemanlarının ve/veya BDK'nın değişmesi gerekir. Dolayısıyla, bağımsız denetim sözleşmelerinin süresi de, azami süre ile sınırlıdır¹⁶².

Tasarı m. 400 (2)'ye göre, “bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme

¹⁶¹ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 6, I, A, 3, cc.

¹⁶² Bu konudaki düzenlemeler için, bkz. SBDY m. 14/II; EPBDY m. 8/I.

raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir¹⁶³. Görüldüğü üzere, Tasarı, BDK'nın değil, BDK'nın bir ortaklık için görevlendirdiği denetim elemanının değişimini öngörmüştür. Dolayısıyla, BDK'nın aynı ortaklıkla uzun yıllar çalışması mümkündür. Hükümde sadece BDK'dan söz edilmiş, küçük anonim ortaklıkların en az iki YMM/SMMM seçmesi durumunda, denetçilerin aynı hükme tabi olup olmayacakları açıklanmamıştır¹⁶⁴. Ancak, denetçilerin aynı ortaklıkla çalışmalarında bir süre sınırlamasının getirilme nedeni, bir denetçinin böyle bir hâlde, devamlılığın getirdiği bir alışkanlığa sahip olması, bu alışkanlığa güvenerek hata yapma olasılığının bulunması ve uzun yıllar kurulan ilişkiler nedeniyle, denetçinin ortaklığa yakınlık duyabilmesidir. Diğer bir deyişle, değişim, denetçinin bağımsızlığının korunması nedeniyle öngörülmüştür¹⁶⁵. Bu itibarla, hükümde YMM/SMMM'lerden söz edilmemiş olsa da, hükmün amacı ve UDS dikkate alınarak, onlar hakkında da uygulanacağı kabul edilmelidir. Buna göre, denetim görevini bizzat yürüten YMM/SMMM'lerin, aynı ortaklıkla yaptıkları bağımsız denetim sözleşmesinin süresi yedi yılı geçemez.

Tasarı'da sadece denetim elemanının değişiminin öngörülmesi öğretide eleştirilmiştir. Öğretiye göre, sadece bağımsız denetçinin değişimi, yakın zamanda yaşanan muhasebe yolsuzluklarının ortaya çıkmasında önemli bir nedendir. Bir BDK'nın uzun yıllar aynı müşteri ile çalışması, bağımsızlığı tehdit eden durumların ortaya çıkmasına neden olur. Örneğin, Enron skandalında, BDK zaman içerisinde ortaklık yönetimiyle oldukça yakınlaşmış ve bu nedenle bağımsızlık ve sosyal sorumluluklarını kaybederek, müşterinin çıkarlarını sahiplenmeye başlamıştır. Yine,

¹⁶³ TBMM'ye gönderilen Tasarı'da bu hüküm, "Bir bağımsız denetleme kuruluşu, bir şirket için altı yıl arka arkaya denetçi raporu vermişse, söz konusu bağımsız denetleme kuruluşu veya o şirketin denetimi için özgülediği denetçi ile onunla birlikte çalışan denetim takımı en az dört yıl için değiştirilir." biçimindeydi. TBMM Adalet Alt Komisyonu, bu hükmü değiştirmiştir. Değiştirme gerekçesini raporunda, "Tasarının 400 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, AET'nin şirketlere ilişkin 8 inci yönergesinde 2006 yılında yapılan değişikliğe uyularak değişiklik yapılmıştır. Bu bağlamda süre yedi yıla çıkarılmış ve hükümdeki seçenekli ifade değiştirilmiştir. Yönergeye uygun olarak yedinci yılın sonunda denetçi iki yıl için değiştirilecektir." şeklinde belirtmiştir.

¹⁶⁴ Bir görüşe göre, hüküm lafzen değerlendirildiğinde, YMM/SMMM'ler için değişim zorunluluğunun aranmayacağı ortaya çıkmaktadır. Hükmün gerekçesinde de bir açıklama bulunmamaktadır. Ancak, kurumsal yönetim ilkelerinin tüm ortaklıklara uygulanmasının getireceği yararlar dikkate alındığında, YMM/SMMM'ler için de değişim kabul edilmelidir. Bununla birlikte, Türkiye'de mevcut bulunan anonim ve limited ortaklıkların sayıları karşısında, zorunlu değişim için meslek mensuplarının sayılarının yeterli olup olmayacağının da göz önünde bulundurulması gerekir [ÖZKORKUT: Tasarı, s. 39].

¹⁶⁵ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 6, I, A, 3, b, cc.

müşteriler, BDK'ların kıdemli denetim elemanlarını kendi ortaklıklarının üst düzey makamlarına transfer etmektedirler. Böyle bir durumda, BDK uzun süreli iş ilişkisi içinde olduğu müşterisine karşı ayrıcalıklı davranabilmektedir. Ayrıca, BDK'da çalışan denetim elemanları da, bu tip transferleri görerek, müşteriyi kariyeri için bir basamak olarak düşünmekte ve böylelikle, bağımsızlığını ve tarafsızlığını yitirebilmektedir. Nihayet, sadece denetim elemanının değişimi, ülkemizdeki birkaç büyük BDK dışında kalan ve fazla denetim elemanına sahip olmadığı için değişim yapamayan BDK'ların gelişimini de güçleştirecektir. Ortaya çıkacak tüm bu sakıncaların giderilebilmesi için, BDK ve bağımsız denetçi değişimi gibi seçenekli bir düzenlemenin getirilmesi daha yerinde olabilir¹⁶⁶.

Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 3. Kısım m. 7 (9) uyarınca, kural olarak, BDK ve müşteri ortaklık her faaliyet dönemi için yeni bir bağımsız denetim sözleşmesi yapmak zorunda değildirler. Bu nedenle, sözleşme koşullarında bir değişiklik olmadığı sürece, bir bağımsız denetim sözleşmesi iş ilişkisi devam ettiği sürece geçerli olabilir. Ancak, Tebliğ iş ilişkisinin en fazla yedi yıl olabileceğini kabul etmiştir. Diğer bir deyişle, bir BDK aynı müşterinin denetimini en fazla yedi yıl arka arkaya yapabilir. Bu nedenle, bağımsız denetim sözleşmesi de bu süreyi aşamaz. Tekrar aynı müşteri ile bağımsız denetim sözleşmesinin imzalanabilmesi için, en az iki hesap yılının geçmesi gerekir [3. Kısım m. 6 (1), c. 1 ve (2)]. Tebliğ'deki bağımsız denetim sözleşmesi ile ilgili süreler, Tasarı düzenlemesi ile uyumludur. Ancak, Tebliğ, Tasarı'dan farklı olarak sadece BDK'nın değişimini kabul etmiştir.

BBDY'e göre ise, bankalar, aynı BDK ile birbirini izleyen en az üç, en fazla sekiz hesap dönemi için bağımsız denetim sözleşmesi yapabilirler. Bankanın bağımsız denetimini yürüten bağımsız denetim elemanları da, aynı bankanın bağımsız denetim çalışmalarında, birbirini izleyen en fazla beş hesap dönemi görev alabilirler [m. 12 (11)]. Bankanın, aynı BDK ile yeniden bağımsız denetim sözleşmesi imzalayabilmesi için, en az iki hesap döneminin geçmesi gerekir [m. 22 (5)]. Görüldüğü gibi, BBDY, Tasarı'dan farklı olarak, sözleşme için asgari bir süre kabul etmiş ve azami süreyi de sekiz yıla çıkarmıştır. Bunun yanında, yine

¹⁶⁶ AKSOY: Rotasyon, s. 21-22.

Tasarı'dan farklı olarak, hem BDK'nın, hem de bağımsız denetçilerin değişimine ilişkin bir düzenleme getirmiştir. Ancak, BBDY'de, bankanın aynı BDK ile yeniden sözleşme imzalayabilmesi için geçirilmesi gereken süre ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu bakımdan, Tasarı'nın yasalaşması ile, bankaların bağımsız denetim sözleşmelerine de “en az iki yıllık sürenin geçmesi” koşulu uygulanacaktır.

Tasarı, anonim ortaklıkların denetimi ile ilgili asgari düzenlemeleri getirir. Özel hükümlerle getirilen ek düzenlemeler, o yasalara tabi anonim ortaklıkların özelliğinin ve niteliğinin bir gereği olarak kabul edilebilir. Ancak, hiçbir özel düzenleme, Tasarı m. 397 vd. ile getirilen kurallardan daha az ve yetersiz ilke ve kurallar içeremez [bkz. Tasarı m. 397 (1) gerekçesi]. Diğer bir deyişle, özel yasalarla getirilen farklı hükümler, Tasarı ile öngörülen düzenlemeleri ortadan kaldırmadığı sürece, Tasarı'ya aykırılık oluşturmazlar. Bu nedenle, Tebliğ ve Yönetmelik ile öngörülen denetçi değişimine ilişkin farklı düzenlemelerin Tasarı'ya aykırılık oluşturduğu söylenemez. Zira, söz konusu düzenlemeler, Tasarı m. 400 (2)'deki düzenlemelerden daha az değil, daha sıkı kurallar getirmektedirler. Bu da, düzenledikleri finansal piyasaların öneminden ve ortaya çıkabilecek bir muhasebe yolsuzluğunun yaratacağı ekonomik krizin büyüklüğünden kaynaklanmaktadır.

V- Sözleşmenin Değiştirilmesini Gerektiren Nedenler

Bağımsız denetim sözleşmesinin değiştirilmesinin söz konusu olduğu hâllerde, yeni bir bağımsız denetim sözleşmesinin hazırlanması gerekir. Bağımsız denetim sözleşmesi yazılı şekle bağlandığından, değişikliği içeren sözleşme de bu şekle uygun olarak yapılmalıdır (TBK m. 12)¹⁶⁷.

Tasarı'da, sözleşmenin değişimine ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. BBDY'de ise, bu konuda bir düzenleme olmakla birlikte, sözleşmenin hangi durumlarda değiştirilebileceği ile ilgili bir açıklama yoktur (bkz. BBDY m. 23). Ancak, Tasarı ve BBDY, bağımsız denetimin UDS'ye uygun yürütülmesi gerektiğini belirttiklerinden [Tasarı m. 397 (1), 398 (1); BBDY m. 5 (4)], UDS (ISA) 210/12-

¹⁶⁷ Bağımsız denetim sözleşmesinin şekli ile ilgili açıklamalar için, bkz. § 3, III, C.

19'da yer alan düzenlemeler uygulama alanı bulacaktır. Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ'in, sözleşmenin değişmesine ilişkin düzenlemeleri UDS ile paralellik arz ettiğinden, konu Tebliğ ve UDS birlikte dikkate alınarak açıklanacaktır.

Bağımsız denetim sözleşmesi, öncelikle, müşteri ortaklığın istemi ile değiştirilebilir. Müşteri ortaklık, bağımsız denetim çalışması sona ermeden önce, bağımsız denetim sözleşmesinin başka bir sözleşme ile değiştirilmesini istemiş ise, BDK, değişiklik isteminin uygun olup olmadığını incelemek zorundadır [UDS (ISA) 210/12; Tebliğ 3. Kısım m. 7 (1)]. Değişiklik ile ilgili bir karar alınmadan önce, değişikliğin yasal ve sözleşmeye bağlı etkilerinin dikkate alınması gerekir [UDS (ISA) 210/15; Tebliğ 3. Kısım m. 7 (4)].

Değişiklik isteği, üç nedene dayanabilir [UDS (ISA) 210/13-14; Tebliğ 3. Kısım m. 7 (2)]: 1) Ortaklığın bağımsız denetim hizmetini gerektiren koşullarında değişikliğin söz konusu olması, 2) Müşteri ortaklığın, bağımsız denetim çalışmasının içeriğini yanlış anlaması veya 3) Koşulların gereği olarak denetimin kapsamının kısıtlanmasıdır. BDK, özellikle bağımsız denetim kapsamındaki kısıtlamalara neden olan belirtileri dikkatle incelemelidir

Eğer, denetlenen ortaklık, denetim hizmetini gerektiren koşullarda değişiklik olması veya denetim çalışmasının içeriğinin yanlış anlaşılması nedeniyle değişiklik istiyorsa, bu istem makul karşılanabilir. Buna karşılık, istenen değişiklik, istemin ilgili olduğu bilginin yanlış, eksik veya yetersiz olmasından kaynaklanıyorsa, istem uygun karşılanmaz [UDS (ISA) 210/14; Tebliğ 3. Kısım m. 7 (3)]. Örneğin, alacaklar için denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtını toplamasının mümkün olmaması durumunda, denetlenen ortaklık, denetçinin sınırlı görüş bildirmesini veya görüş bildirmekten kaçınmasını engellemek amacıyla, denetimin sınırlı denetime çevrilmesini istiyor olabilir. Bu hâlde, denetçi sözleşmenin değiştirilmesi talebini kabul edemez [UDS (ISA) 210/14; Tebliğ 3. Kısım m. 7 (6)]. BDK'nın değişiklik talebini kabul etmemesi ve denetlenen ortaklığın da önceki koşullarda bağımsız denetime devam edilmesine izin vermemesi durumunda, BDK, sözleşmenin sona erdirilmesine ilişkin hüküm uyarınca işlem yapar [UDS (ISA) 210/19; Tebliğ 3.

Kısım m. 7 (8)]. Zira, denetlenen ortaklığın, denetim faaliyetini önemli ölçüde sınırlandırması veya finansal tablolara ilişkin bilgi ve belgelerin elde edilememesi, BDK'nın sözleşmeyi sona erdirmesini haklı kılan nedenlerdir [Tebliğ 3. Kısım m. 8 (1)].

BDK yaptığı inceleme sonucunda, değişiklik isteminin makul olduğuna ve talep edilen yeni koşulların Tebliğ hükümlerine de uygun bulunduğuna karar verirse, değişiklik istemini kabul eder. Böyle bir durumda, finansal tablo kullanıcılarını yanılgıya düşürmemek amacıyla, yeni koşullara uygun olarak hazırlanan denetim raporunda önceki bağımsız denetim çalışmasında uygulanmış olabilecek yöntem ve tekniklere yollama yapılamaz. Bunun tek istisnasını, “önceki denetim şartları veya üzerinde mutabık olunan yöntem ve teknikleri yerine getirmek için sözleşmelerin değiştirilmesi ve böylece uygulanan yöntem ve tekniklerin açıklanmasının raporun olağan bir bölümü olduğu durumlar” oluşturur [UDS (ISA) 210/16; Tebliğ 3. Kısım m. 7 (5)]. Sözleşme koşullarının değiştirilmesi hâlinde, BDK ve müşteri ortaklık yeni koşullar üzerinde tam olarak anlaşmış olmalıdırlar [UDS (ISA) 210/17; Tebliğ 3. Kısım m. 7 (7)].

BDK ile denetlenen ortaklık, her faaliyet yılı için yeni bir sözleşme imzalamak zorunda değildirler. Ancak, Tebliğ 3. Kısım m. 7 (9)'de belirtilen koşulların varlığı hâlinde, yeni bir sözleşmenin yapılması zorunludur¹⁶⁸.

Yeni bir sözleşmenin yapılmasını zorunlu kılan ilk koşul, denetlenen ortaklığın bağımsız denetimin amaçlarını ve kapsamını yanlış anladığına dair bir belirtinin olmasıdır [Tebliğ 3. Kısım m. 7 (9)/a]. Bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda, bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda, bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır [Tebliğ 1. Kısım m. 3 (1)]. Bağımsız denetimin kapsamını ise, bağımsız denetimin amacına uygun olarak gerçekleştirmek için uygulanan bağımsız denetim yöntem ve teknikleri oluşturur. Tebliğ hükümlerine uygun bir bağımsız denetimin

¹⁶⁸ Tebliğ'de yer alan bu düzenlemeler, UDS'de bulunmamaktadır.

yapılabilmesinde uygulanacak denetim yöntem ve tekniklerinin belirlenmesinde başvurulacak kaynaklardan biri de, bağımsız denetim sözleşmesidir [Tebliğ 1. Kısım m. 4 (1)]. Bu nedenle, taraflar, bağımsız denetimin amacını ve kapsamını sözleşmede açıkça belirlemiş olmalıdırlar. Dolayısıyla, BDK, ortaklığın bağımsız denetimin amaç ve kapsamını yanlış anladığı ile ilgili bir belirtinin olduğunu görürse, yeni bir sözleşme yapmalıdır.

Bunun yanında, eğer taraflar, bir önceki faaliyet döneminde imzaladıkları sözleşme üzerinde değişiklik yapmışlar veya özel koşullar eklemişler ise, bağımsız denetim sözleşmesinin değişiklikleri/koşulları içerecek şekilde yeniden hazırlanması zorunludur [Tebliğ 3. Kısım m. 7 (9)/b].

Yine, denetlenen ortaklığın ortaklık yapısında önemli bir değişiklik gerçekleşmiş veya yönetim kurulunda ya da üst yöneticilerinde yakın zamanda bir değişiklik olmuş ise, yeni bir sözleşmenin hazırlanması gerekir [Tebliğ 3. Kısım m. 7 (9)/c]. Ortaklık yapısında veya yönetim kadrosunda gerçekleşen değişikliklerin, bağımsız denetim sözleşmesinin yeniden hazırlanmasını gerektirme nedeni, BDK'nın bağımsız denetim nedeniyle üstleneceği denetim riskiyle ilgilidir¹⁶⁹. Şöyle ki; bir bağımsız denetimin başarıya ulaşmasını sağlayan tek etken, BDK'nın donanım, organizasyon ve deneyim açısından yeterli olması değildir. Bağımsız denetimin, bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesini sağlayan önemli diğer etken, denetlenecek ortaklığın da, bu denetimin gereği gibi yürütülmesi için üzerine düşeni yapmasıdır; diğer bir deyişle, bağımsız denetçilerle işbirliği içinde olmasıdır. Örneğin; bağımsız denetçilere finansal tablolara ilişkin tüm bilgi ve belgeleri vermeleri veya denetçilerin bu bilgi ve belgelere ulaşmaları için gereken kolaylığı sağlamaları, yönetimin dürüst olması ve işletme içinde etik davranış kültürünün oluşturulması, bağımsız denetçiler ile düzenli olarak iletişim içinde olmaları veya denetim alan ve kapsamını sınırlandırmamaları gibi hususlar, denetlenecek ortaklık tarafından yapılması gereken davranışlardır [Tebliğ 1.Kısım m. 7 (8), 6. Kısım m. 5, 8, 11 26]. Bu nedenle, bağımsız denetçi, yönetimi ilgilendiren bağımsız denetimle ilgili konuları görüşeceği yönetimden sorumlu kişileri belirler. Bu belirlemeyi yaparken,

¹⁶⁹ Bu konuda bkz. § 3, III, B.

yönetimin yapısını, bağımsız denetim sözleşmesinin koşullarını ve ilgili düzenlemeleri de dikkate alarak, kendi inisiyatifini kullanır. Bağımsız denetçi, ilgili kişilerin hukuki yetki ve sorumluluklarını da göz önünde bulundurur. Bu amaçla, bağımsız denetim sözleşmesinde, yönetimle konuşulacak bağımsız denetim konularına, iletişimin şekline ve iletişimde bulunulacak kişilere ilişkin bilgilere yer verilebilir [Tebliğ 8. Kısım m. 4-5]. Bu, BDK'nın üstleneceği riskler ve ortaya çıkabilecek sorunların belirlenmesi açısından önemlidir [Tebliğ 4. Kısım m. 10 (2)]. Bu nedenlerle, ortaklığın yapısında veya yönetiminde değişikliklerin olması durumunda, bağımsız denetim sözleşmesinin yeni koşullar dikkate alınarak yeniden düzenlenmesi gerekir.

Yeni bir denetim sözleşmesinin hazırlanmasını gerektiren diğer bir koşul, denetlenen ortaklığın ticari faaliyetinde veya ticaret hacminde belirgin bir değişikliğin olmasıdır [Tebliğ 3. Kısım m. 7 (9)/d]. Bir BDK'nın, kendisine teklif edilen denetim görevini kabul etmeden önce, göz önünde bulundurması gereken konulardan biri, denetlenecek ortaklığın faaliyette bulunduğu alanda, BDK'nın yeterli bilgi ve deneyime sahip olup olmadığıdır. Eğer, denetlenen ortaklık, BDK'nın yeterli bilgi ve deneyime sahip olmadığı bir alana faaliyetini kaydırır ise, bunların denetime etkisi dikkate alınmalıdır [Tebliğ 4. Kısım m. 4 (5)]. Zira, bağımsız denetim için denetim ekibinde görev alacak denetçilerin yetenek ve yeterlilikleri, denetlenecek ortaklığın faaliyette bulunduğu sektör hakkında yeterli bilgiye sahip olmalarına bağlıdır [Tebliğ 4. Kısım m. 9 (2)/ç]. Keza, denetlenecek ortaklığın ticaret hacminde belirgin değişikliklerin olması da, denetim için harcanacak zamanın, uygulanacak denetim tekniklerinin belirlenmesi, kısaca bağımsız denetimin planlanması açısından önemlidir [Tebliğ 9. Kısım m. 8 (2)].

Nihayet, yasal yükümlülüklerle ilgili bir değişikliğin ortaya çıkması durumunda da, yeni bir sözleşme yapılmalıdır [Tebliğ 3. Kısım m. 7 (9)/e]. Bağımsız denetim sözleşmesinde işletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu ile bağımsız denetçilerin denetim standartlarına ilişkin düzenlemelere uyma yükümlülüklerinin belirtilmesi, zorunlu unsurlardır [Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/b, /ç; 7. Kısım m. 3-4]. Taraflara, bağımsız denetim ile ilgili yasa ile yeni yükümlülüklerin

getirilmesi veya mevcut yükümlülüklerde bir değişikliğin yapılması durumunda, sözleşmenin yeni yükümlülüklerle uygun olarak yeniden düzenlenmesi gerekir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN TARAFLARI

§ 4- BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞU

I- Tanımı

Bağımsız denetim, sadece düzenlemelerde belirtilen koşullara ve niteliklere sahip kişiler tarafından yürütülebilen bir mesleki faaliyettir. Kişilerin, bu mesleki faaliyetleri yürütebilmeleri için, ayrıca ilgili kamu tüzel kişileri tarafından yetkilendirilmiş olmaları gerekir. Başka bir deyişle, bağımsız denetim faaliyetinde bulunabilmek için, aranan koşullara sahip olmak ve ilgili kamu tüzel kişileri tarafından yetkilendirilmek zorunludur. Buna göre, BDK, düzenlemeler ile aranan koşullar ve niteliklere sahip, bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak üzere yetkilendirilmiş olan özel hukuk tüzel kişisidir [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ Başlangıç Hükümleri m. 4 (1)/c; BBDY m. 4 (1)/o]¹.

Ayrıca, BDK'larda görev yapan bağımsız denetçiler, düzenlemeler ile aranan koşulları taşıyan, bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaya yetkili, SMMM veya YMM unvanına sahip muhasebe mesleği mensuplarıdır [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 2. Kısım m. 4 (1)/a; BBDY m. 15 (1)/a]. Dolayısıyla, sadece meslek mensubu dışında olanlar değil; meslek mensubu olmakla birlikte, düzenlemelerde belirtilen koşullara sahip olmayanlar da, bağımsız denetim faaliyetinde bulunamazlar.

Bir kamu hizmetinin yürütülebilmesi için, özel hukuk alanındaki kişilere idare tarafından yetki verilmesi hâlinde, imtiyazdan söz edilir. Bu hâlde, idareye “imtiyaz veren”, özel hukuk kişisine ise “imtiyaz sahibi” denir². Bir özel hukuk kişisine

¹ Bağımsız denetim ile ilgili düzenlemelerde, ‘bağımsız *denetim* kuruluşu’ genel olarak kabul gören ifadedir. Tasarı ise, BDK için iki farklı ifade kullanmıştır. Genel gerekçe No. 129 ve m. 400 gerekçesi’nde ‘bağımsız *denetim* kuruluşu’ denilirken; m. 400 (1), (2) ve gerekçesi ile m. 404 (1), (3) ve gerekçesi’nde ‘bağımsız *denetleme* kuruluşu’ denilmiştir (Bu konudaki açıklama için bkz. ÖZKORKUT: Tasarı, s. 32 dn. 3). Alt Komisyon’un onayladığı Tasarı’da ise, 400 ve 404. maddelerde ‘bağımsız *denetleme* kuruluşu’ ifadesi yer almaktadır.

² Bu konudaki açıklamalar için bkz. GÜNDAY: s. 172 vd.

imtiyaz verilmesinin önemi, TBK m. 99/II ve 100/III hükümlerinin kapsamı bakımından ortaya çıkmaktadır³. Öğretiye göre, TBK m. 99/II ve 100/III kapsamına, özellikle hükümet tarafından verilen imtiyazla çalışan ve bu yüzden bir tekelden yararlanan su, gaz, elektrik gibi hizmetlerde faaliyet gösteren işletmeler girer. Bununla birlikte, bu hükümler; eczacılık, avukatlık, doktorluk gibi, faaliyetin yürütülmesi bir izne veya ruhsata tabi olan mesleklere de uygulanmalıdır⁴. Zira, bu meslekler, resmen düzenlenmekte ve resmi bir izne dayanılarak yürütülebilmektedir. Bir mesleğin, yürütülebilmesi için resmi izin alınma yükümlülüğü dolayısıyla, burada ister idare tarafından verilmiş bir imtiyaz, isterse resmi bir ruhsat bulunsun, her hâl ve durumda, meslek, sayı itibarı ile az ve uzman kişiler tarafından yürütülmekte ve uzman olmaları dolayısıyla, kamuda bir güven uyandırmaktadırlar. Bu nedenle, resmi bir izne veya ruhsata dayanılarak yürütülen bir mesleğin de, TBK m. 99/II ve 100/III kapsamında değerlendirilmesi ve imtiyazlı mesleklerden sayılması gerekir⁵.

Buna göre, bağımsız denetim faaliyeti, ortaklıkların finansal bilgileri hakkında kamunun doğru ve güvenilir bilgileri elde etmelerini sağlamak amacıyla yürütülen ve mesleği yürütenlerin uzman olmalarını gerektiren bir mesleki faaliyettir. Mesleğin resmen düzenlenmiş olması ve yürütülmesinin bir izne tabi bulunması nedenleriyle, BDK'lar, bağımsız denetim faaliyetini yürütmek üzere imtiyaz verilmiş ortaklıklardır (TBK m. 99/II, 100/III).

II- Yetkilendirilmesi

Bir kuruluşun bağımsız denetim yapma yetkisine sahip olabilmesi için, öncelikle, o kuruluşun düzenlemelerde aranan koşulları sağlamış olması gerekir [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 2. Kısım m. 3, 4; BBDY m. 14, 15]⁶. Tasarı m. 400 (1) uyarınca,

³ Bu konuda ayrıca bkz. § 4, III, C, 2.

⁴ TANDOĞAN, Halûk: Türk Mes'uliyet Hukuku (Akit Dışı ve Akdi Mes'uliyet), Ankara 1961, s. 457.

⁵ TANDOĞAN: Borçlar, s. 250 vd., s. 250 dn. 100; ŞENOCAK, Zarife: Borçlunun İfa Yardımcılarından Dolayı Sorumluluğu, Ankara 1995, s. 247-248.

⁶ Ayrıca bkz. SBDY m. 4-8; EPBDY m. 6, 8 ve EPDK tarafından yayımlanan, Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Denetlenmesi Hakkında Tebliğ (Seri No. 1) (RG, 17.10.2003, S. 25262).

BDK'ların kuruluşları ile çalışma usul ve esasları, bir tüzük ile belirlenecektir. Bu itibarla, BDK'lar, Tasarı'nın yasalaşması ile çıkarılacak tüzüğe uygun olarak kurulacak ve faaliyet göstereceklerdir.

A- Yetkilendirilme Koşulları

1- Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ ve BBDY İle Aranılan Ortak Koşullar

Öncelikle, yetkilendirilecek olan kuruluş, anonim ortaklık tipinde kurulmalı ve pay senetleri nama yazılı olmalıdır [Tebliğ 2. Kısım m. 3 (1)/a; BBDY m. 14 (1)/a]. TTK m. 277'ye göre, anonim ortaklıklarda pay sahibi en az beş kurucunun bulunması zorunludur. Ancak, Tasarı m. 338 (2) uyarınca, anonim ortaklıkların kurulabilmesi için, en az bir kurucunun varlığı gerekir. Diğer bir deyişle, anonim ortaklıkların kurucu sayısı birdir. Ancak, BDK'ların bir kurucu ile kurulmaları mümkün değildir. Zira, bir bağımsız denetim ekibinin, en az üç asil ve üç yedek olmak üzere, altı bağımsız denetçiden oluşması zorunludur [Tebliğ 2. Kısım m. 19 (1)]. Bu itibarla, denetim ekibinin başkanı olan sorumlu ortak baş denetçi yanında, bir de yedeğinin olması gerekir. Dolayısıyla, Tasarı'nın yasalaşması ile, bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak bir BDK'nın, en az iki kurucu ile kurulması; kurucu sayısı iki ise bunların, ikiden fazla ise en az ikisinin sorumlu ortak baş denetçi unvanına sahip olması zorunludur.

Ayrıca, her tacir gibi, BDK'lar da, yasaya uygun bir ticaret unvanı seçmek ve kullanmak zorundadırlar [TTK m. 41; Tasarı m. 39 (1)]. Anonim ortaklıkların seçmiş oldukları ticaret unvanının, işletme konusunu göstermesi gerekir [TTK m. 45/I ve Tasarı m. 43/I]⁷. Muhasebe mesleği mensuplarının kuracakları ortaklıkların ticaret unvanlarına ilişkin olarak, ÇUEHY ve Genelge ile düzenlemeler getirilmiştir.

⁷ Öğretide; ticaret unvanında işletme konusunun gösterilmesinin zorunlu olması nedeniyle, aynı konuda faaliyet gösteren çok sayıda ortaklığın zorunlu ek kullanmasını gerektirdiği; getirilen düzenlemeler sonucunda, ana sözleşmede belirtilen işletme konularının ticaret unvanlarına yazılması gerekliliği nedeniyle, uygulamada oldukça uzun ticaret unvanlarının ortaya çıktığı; ayrıca, ultra vires ilkesinin kaldırılması ile, ticaret unvanında işletme konunun kullanılmasının anlamsızlaşacağı belirtilerek eleştirilmiştir. Türk hukukunda ticaret unvanına ilişkin düzenlemeler ve eleştiriler ile Almanya ve İsviçre hukuklarında ticaret unvanına ilişkin gelişmeler hakkındaki açıklamalar için bkz. YONGALIK, Aynur: "Ticaret Unvanı Alanındaki Yeni Gelişmeler – Türk Hukuku Açısından Bir Değerlendirme -", Batider 2002, C. XXI, S. 3, s. 22-24., 17 vd., 6 vd.

Buna göre, meslek mensupları tarafından kurulacak olan ortaklıkların ticaret unvanlarında, meslek unvanının açık olarak yazılması zorunludur. Ayrıca, 3568 sayılı Yasa m. 8 saklı kalmak kaydıyla⁸, ticaret unvanında yetki almış kişilerin isim ve soyadlarının dışında, yabancı isim ve unvan kullanılamaz (ÇUEHY m. 39/II/g, h; Genelge m. 4). Bunun yanında, Genelge'ye göre, meslek unvanının dışında, "danışmanlık", "denetim" gibi rumuzların kullanılması da yasaktır (m. 4). Genelge m. 3/III uyarınca, SMMM'ler tarafından kurulacak olan bir anonim ortaklığın ticaret unvanı, "..... Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Ortaklığı"; YMM'ler tarafından kurulacak olan anonim ortaklıkların ticaret unvanı ise, "..... Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Ortaklığı" şeklinde olmalıdır.

ÇUEHY ve Genelge'ye uygun olarak, BBDY, BDK'ların ticaret unvanlarında "Yeminli Mali Müşavir" veya "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir" ibarelerinin bulunmasını bir koşul olarak aramıştır [m. 14 (1)/b]. Buna karşılık, Tebliğ'e göre, BDK'ların ticaret unvanlarında, "bağımsız denetim" ibaresi bulunmalıdır [Tebliğ 2. Kısım m. 3 (1)/b]⁹. Esasen, bu yönde bir ibarenin yazılmasının aranması, BDK'ların faaliyet konularının sadece bağımsız denetim ile sınırlı olduğu izlenimini vermesi nedeniyle doğru değildir [bkz. TTK m. 41; Tasarı m. 39 (1)]. Zira, BDK'lar, mesleki faaliyet konuları içerisine giren denetim dâhil her tür iş ve işlemi yapabilirler [3568 sayılı Yasa m. 2; ÇUEHY m. 18, 19, 30/II/c; Tebliğ 2. Kısım m. 3 (1)/d]. Başka bir ifadeyle, denetim faaliyetinde bulunma, bu ortaklıkların tek faaliyet konuları değildir. Ayrıca, Genelge ile ticaret unvanlarında "danışmanlık" veya "denetim" gibi ibarelerin yer alması da yasaklanmıştır (m. 4). Bu nedenlerle, BDK'ların ticaret unvanlarının, mesleki düzenlemelere uygun olarak seçilmesi daha yerinde olacaktır.

⁸ 3568 sayılı Yasa m. 8'e göre; "serbest muhasebeci malî müşavirlik mesleğini resmen düzenlemiş olan yabancı bir devletin tabiyetindeki kişilerin, T.C. tabiyetindeki serbest muhasebeci malî müşavirliklerde aranan nitelikleri taşımak şartıyla, kendi memleketlerinde elde etmiş oldukları haklardan 2 nci madde kapsamına giren hizmetleri, karşılıklılık şartı ile serbest muhasebeci malî müşavir unvanı altında Türkiye'de de yapmalarına Maliye ve Gümrük Bakanlığının teklifi üzerine Başbakanın onayı ile izin verilebilir."

⁹ Öğretide, bazı anonim ortaklıklar için, işletme konusunu ifade eden kavramların özel kanunlar ile belirlendiği (örneğin, factoring, bağımsız dış denetim, finansal kiralama vb.), bu kavramların ise, sadece konusu bu olan anonim ortaklıklar tarafından kullanılabilceği ve ticaret unvanlarının gerçeğe uygun olması ilkesinin zaten zorunlu bir gereği olduğu belirtilmiştir (YONGALIK: s. 22 dn.63).

Bunun yanında, ortaklık esas sermayesinin en az % 51'i, sorumlu ortak baş denetçilere ait olmalıdır [Tebliğ 2. Kısım m. 3 (1)/ç; BBDY m. 14 (1)/g]. Bu koşulun getiriliş nedeni, bağımsız denetim çalışmasını BDK adına ve kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten sorumlu ortak baş denetçilerin [Tebliğ 2. Kısım m. 6 (2); BBDY m. 17 (2)], yükümlülükleri ile yetkileri arasında bir denge kurmaktır¹⁰.

Yine, düzenlemeler uyarınca, BDK'ların, bağımsız denetim görevini yürütebilecek ölçüde yönetim yapısına, yeterli sayıda bağımsız denetçiye, gerekli teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olmaları gerekir [Tebliğ 2. Kısım m. 3 (1)/e; BBDY m. 14 (1)/d]. Zira, bağımsız denetim faaliyeti teknik bir faaliyettir. Bu nedenle, BDK'nın donanımı da, bu denetimi gereği gibi gerçekleştirebilecek düzeyde olmalıdır.

Bundan başka, BDK'nın pay sahipleri, yöneticileri ve bağımsız denetçileri, düzenlemelerde belirtilen koşullara sahip olmalıdırlar [Tasarı m. 400 (1) ve gerekçesi; Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 2. Kısım m. 3 (1)/c, 4; BBDY m. 15]¹¹.

Nihayet, düzenlemeler uyarınca, BDK'lar, mesleki sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadırlar [Tebliğ 2. Kısım m. (1)/f, 5 (4), 30 (1)/a; BBDY m. 14 (1)/e, 16 (1)/1, 19 (1)/c]¹². Meslek sahiplerinin faaliyetleri dolayısı ile ortaya çıkacak sorumluluğun sigortasına, mesleki sorumluluk sigortası denir¹³. Bir meslekte uzman olan kişilerin, mesleki faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan zararların tümünü üstlenmeleri durumunda, elde ettikleri tüm birikimlerini kaybetme riski ile oluşan psikolojik baskıdan kurtarılmalı ve mesleğin yürütülmesinin, göze alınabilecek bir risk haline getirilmesi gerekir. Öte yandan, mesleğin yerine getirilmesi dolayısıyla zarar görenler korunmalı ve uğradıkları zararlar giderilmelidir. Sigorta kurumu bu noktada, her iki taraf için de sorunun çözümünü oluşturur¹⁴.

¹⁰ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 4, III, C, 1, a.

¹¹ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 4, IV.

¹² Ayrıca bkz. § 2, II. Tasarı, denetçilerin mesleki sorumluluk sigortası yaptırmaları gerekliliği ile ilgili özel bir düzenleme getirmemiştir.

¹³ ŞENOCAK, K.: s. 1; BOZER, Ali: Sigorta Hukuku, Genel Hükümler – Bazı Sigorta Türleri, B. 2, Ankara 2007, s. 166.

¹⁴ CAN, Mertol: «Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları»na Genel Bir Bakış! (Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları Acaba Yeniden Gözden Geçirilmesi Gereken Bir Düzenleme

Sorumluluk sigortası ile sigortalı, kendi fiili nedeniyle malvarlığında ortaya çıkması olası bir eksilmeye karşı güvence altına alınmaktadır. Sigorta sözleşmesi, sigortacı ile sigortalı arasında yapılmakla birlikte; sigortalının fiili nedeniyle zarar gören üçüncü kişiler de, zararının giderilmesi için sigortacıya doğrudan başvuru hakkına sahiptirler. Dolayısıyla, sorumluluk sigortası, hem sigortalıyı, hem de üçüncü kişileri korumaktadır. Üçüncü kişilerin de korunmasının nedeni, sorumluluk sigortalarının sosyal amaca hizmet etmesidir¹⁵.

Sorumluluk sigortasında, sigortacının edimi; sigorta bedeli ve menfaat değerleri ile birlikte, ortaya çıkan zarar tutarı ile de sınırlandırılmaktadır. Bu nedenle, sorumluluk sigortası, bir zarar sigortasıdır¹⁶. Ayrıca, sigortalının, üçüncü kişiye vermiş olduğu zararlardan yasal olarak sorumlu olması nedeniyle, ortaya çıkan mali yüke karşı sigortalının malvarlığını bir bütün olarak koruduğundan, sorumluluk sigortası, bir malvarlığı sigortasıdır¹⁷. Yine, sigortalının malvarlığının pasif kalemi koruma altına alındığından, sorumluluk sigortası bir pasif sigortadır¹⁸.

Sorumluluk sigortası, isteğe bağlı olabileceği gibi, yapılması yasa gereği zorunlu da olabilir. Zorunlu sorumluluk sigortası ile amaçlanan, sigortalının neden olacağı zararlar dolayısıyla, zarar gören kişilerin güçlük veya hukuki bir sorunla karşılaşmadan, tazminat alacaklarını elde etmelerini sağlamaktır. Bu nedenle, her ne kadar sigorta korumasından yararlanan kişiler olarak, bu sigortanın sigortalısı görünmekteyse de; gerçekte, sigortalının zarar verdiği kişilerin korunması amaçlanmaktadır¹⁹. Zorunlu sorumluluk sigortasında korunan diğer yarar ise, kamu

mi?), Ankara 2006, s. 6-7; KUBİLAY, Huriye: “Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin ve Müdürlerin Sorumluluk Sigortası”, Bilgi Toplumunda Hukuk, Ünal TEKİNALP’e Armağan, C. I, İstanbul 2003, s. 539; TEKİL, M.: s. 116-117. Sigorta, bireylerin geleceklarını güven altına alır, kötü tesadüfler ile karşılaşklarında sefalete düşmelerini engeller. Bu itibarla, sigortanın en önemli fonksiyonu, bireylere, kurumlara, ekonomik ve sosyal hayata güven sağlamasıdır (KENDER; Rayegân: Türkiye’de Hususi Sigorta Hukuku (Sigorta Müessesesi, Sigorta Sözleşmesi), B.9, İstanbul 2008, s. 6).

¹⁵ BOZER: s. 131.

¹⁶ BOZER: s. 131; ayrıca, bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. ŞENOCAK, K.: s. 17 vd.

¹⁷ BOZER: s. 131; ayrıntılı açıklamalar için bkz. ŞENOCAK, K.: s. 43 vd.

¹⁸ BOZER: s. 131; bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. ŞENOCAK, K.: s. 54 d.

¹⁹ KARAYALÇIN, Yaşar: Risk-Sigorta-Risk Yönetimi, Özel Sigorta Hukukuna Giriş, Ankara 1984, s. 30; BOZER: s. 132; CAN: s. 11; TEKİL, M.: s. 120.

yararıdır. Bir sorumluluk sigortası zorunlu olarak öngörülürken, bunda bir kamu yararının bulunup bulunmadığına dikkat edilmesi gerekir [Sigortacılık Kanunu (SK) m. 13/I]²⁰. Bu sebeple, öğretide, zorunlu sigortanın özel sigorta ile sosyal sigortalar arasında yer aldığı belirtilmiştir²¹. Öğretideki bir görüşe göre, bir sorumluluk sigortasının konusunu oluşturan sorumluluklar nedeniyle, zarara uğrayabilecek kişi sayısı azımsanmayacak kadar fazlaysa veya sigorta sözleşmesini yapan kişinin eylem ve davranışları ya da araç ve işletmeleri, sıklıkla veya kaçınılmaz şekilde üçüncü kişilerin zarara uğrasına neden olabilecek bir tehlikeyi barındırıyorsa, kamu yararı var demektir²².

SerPK'da, bağımsız denetçilerin mesleki sorumluluk sigortası yaptırmaları ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır²³. Mesleki sorumluluk sigortası yaptırma yükümlülüğü, Tebliğ ile, BDK'ların sermaye piyasasında bağımsız denetim yapma yetkisine sahip olma koşullarından biri olarak getirilmiştir [2. Kısım m. 3 (1)/f]. Bank m. 36 uyarınca ise, BDK'lar, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla, mesleki sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadırlar. Bu nedenle, mesleki sorumluluk sigortası, zorunlu bir sigortadır (SK m. 13/III).

Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları (Genel Şartlar), Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Devlet Bakanlığı tarafından yayımlanan tebliğ ile belirlenmiştir²⁴. Genel Şartlar, tüm meslek türlerini içeren genel bir düzenlemedir. Bu nedenle, sigorta sözleşmesi ile poliçede, sigortalının mesleki faaliyetinin konusu tanımlanmalı ve sınırları çizilmelidir (Genel Şartlar m. A.1/I). Sigortalının, sadece mesleki faaliyetleri sigorta ile teminat altında olduğundan (Genel Şartlar m. A.3/I), mesleki faaliyetin belirtilmesi ve sınırlarının çizilmesi, hangi faaliyetlerin meslek gereği olduğu üzerinde ortaya çıkabilecek tereddütlerin giderilmesi açısından

²⁰ CAN: s. 11-12. RG, 14.06.2007, S. 26552.

²¹ KARAYALÇIN: Sigorta, s. 30; BOZER: s. 132.

²² CAN: s. 12.

²³ SerPK Tasarı Taslağı m.23, mesleki sorumluluk ve sigorta ile ilgili bir düzenleme getirmektedir. Hükme göre, "bağımsız denetim kuruluşları denetledikleri finansal tablo ve raporların Kurulca belirlenen denetim ilke ve esaslarına uygun denetlenmemesinden ve hazırladıkları raporlardaki yanlış, yanıltıcı eksik bilgi ve görüşler nedeniyle doğabilecek zararlardan raporu imzalayanlarla birlikte müteselsilen sorumludur ... Kusursuzluğu ispat yükü, bu madde kapsamındaki kuruluşlardadır. Bağımsız denetim ... kuruluşları bu madde uyarınca doğabilecek sorumlulukları için mesleki sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadırlar."

²⁴ RG, 16.03.2006, S. 26110.

gereklidir²⁵. Genel şartların eki niteliğindeki klozlar, genel şartlara göre özel düzenlemeler getirebilir (Genel Şartlar m. C.10/I). Buna göre, icra edilen bazı mesleklerde o mesleğe özgü olarak ortaya çıkabilecek özel ihtiyaçların karşılanmasını sağlamak amacıyla, genel şartlardan farklı hükümler içeren kloz yayımlanmışsa, o meslek grubu için klozda yer alan hüküm uygulanacaktır²⁶. Ayrıca, sigorta sözleşmesinin tarafları, sigortalının aleyhine olmamak koşuluyla özel şartlar kararlaştırabilirler (Genel Şartlar m. C.10/II)²⁷.

Devlet Bakanlığı tarafından, Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Mesleki Sorumluluk Sigortası Klozu (Kloz) yayımlanmıştır²⁸. Kloza göre, sigortacı, sözleşmedeki koşullara bağlı olmak kaydıyla, sigortalının poliçede belirlenmiş mesleki faaliyetini yerine getirirken neden olduğu zarar dolayısıyla ödeyeceği tazminat tutarı ile, kararlaştırılmışsa yargılama giderleri, avukatlık ücreti, sigortalının müteselsil sorumluluk gereği ödeyeceği SSK primi, vergi, vergi cezası, gecikme zammı ve gecikme faizini, poliçede yazılı limitler dâhilinde temin eder (m. D).

Genel Şartlar'a göre, sigorta sözleşmesinde, sigortalının poliçede belirtilen ve ilgili taraflarca konusu tanımlanarak sınırları çizilen mesleki faaliyeti yürütürken, sözleşme süresi içinde meydana gelen olay sonucu doğan ve sorumluluk hükümleri uyarınca tazmini sözleşme süresi içinde ya da sonrasında talep edilen zararlara karşı, sözleşmede belirtilen tutarla teminat verilebilir (m. A.1.a). Böyle bir sigorta sözleşmesi, sözleşme sona erdikten sonra ileri sürülen tazminat talepleri için de bir

²⁵ CAN: s. 15.

²⁶ CAN: s. 13.

²⁷ Genel şartlar ile özel şartlar arasındaki farklar, şu şekilde ifade edilebilir. Genel şartlar; "tek tek rizikolar ve somut sözleşmeler dikkate alınmaksızın, gelecekte, belirli bir sigorta dalında yapılacak tüm sözleşmelerin içeriğine temel oluşturmak üzere önceden belirlenen, genellikle basılı ve yazılı biçimde poliçede yazılı biçimde yer alan kayıtlardır." Genel şartlar, her bir sigorta dalı için ayrı ayrı belirlenmiş olup, görüşme ve pazarlık yapılmaksızın saptanır. Taraflar arasından sözleşmenin yapılması ile hukuksal değer kazanır ve tarafları bağlar (BAHTİYAR, Mehmet: "Sigorta Poliçesi Özel Koşulları, Genel Koşullardan Ayırılması ve Bazı Sorunlar", Prof. Dr. Ali BOZER'e Armağan, Ankara 1998, s. 136-137). Özel şartlar ise, somut sigorta sözleşmesine uygun olarak ve sadece yapılan sözleşme dikkate alınarak, tarafların kendi iradeleri belirledikleri veya kabul ettikleri kurallardır. Özel şartlar ve genel şartlar, sözleşmenin taraflar arasında yapılması ile sözleşmesel nitelik kazanır (BAHTİYAR: Sigorta, s. 133, 137). Sigorta poliçelerindeki özel şartların, genel şartlardan ayırt edilmesi ile ilgili açıklamalar için bkz. BAHTİYAR: Sigorta, s.133 vd.

²⁸ RG, 03.05.2007, S. 26511.

koruma getirir. Buna sigortanın geleceğe etkili olması denir. Bu yönde bir sözleşme yapılma nedeni, sorumluluğu doğuran olay gerçekleştiğinde, buna bağlı zararların hemen ortaya çıkmayabilecek olmasıdır²⁹. Sigorta sözleşmesinin geleceğe etkili olarak yapılması hâlinde, sözleşme süresi ve sözleşmenin bitiminden itibaren iki yıl içinde, mesleki faaliyet dolayısıyla bir zararın ortaya çıkması durumunda, riziko gerçekleşmiş olur (Genel Şartlar m. B.1). Bu hâlde, sigortalı sigortacıdan tazminat taleplerinin karşılanmasını isteyebilir. Ancak, bunun için, tazminat talebine neden olan zarar verici olayın, sigorta sözleşmesinin devam ettiği süre içerisinde gerçekleşmesi gerekir³⁰. Klotz ile, Genel Şartlar'da belirtilmiş olan iki yıllık süre, muhasebe mesleği ile ilgili faaliyetlere ilişkin olarak beş yıla çıkarılmıştır. Taraflar sözleşme ile beş yıllık süreyi kısaltamazlar; ancak, daha uzun bir süre öngörebilirler (Klotz m. I).

Genel Şartlar m. A.3'te, teminat dışında kalan hâller belirtilmiştir³¹. Klotz ile, bunlara ek olarak, ticari veya endüstriyel sırların saklanmaması veya kötüye kullanılması sonucu meydana gelen zararlar da, teminat kapsamı dışına alınmıştır (m. II). Buna göre, bağımsız denetçilerin sır saklama yükümüne aykırı davranışları dolayısıyla meydana gelen zararlar, mesleki sorumluluk sigortası kapsamında olmayacaktır.

Genel Şartlar m. 4.1, teminat dışında kalan hâller, tazminat talepleri ve ödemeleri düzenlemiştir³². Klotz m. III ile, bunlara yeni talepler eklenmiştir. Bunlar; "Türkiye Cumhuriyeti mevzuatı dışındaki kanunlar çerçevesinde yapılabilecek tazminat talepleri; sigortalının fiillerinden sorumlu olduğu kişilerin kasıtlı hareketlerinden kaynaklanabilecek tazminat talepleri; yasal belgelerin, mevcut yasa ve yönetmeliklerde öngörülen zamanlarda tamamlanmamasından kaynaklanan

²⁹ CAN: s. 19.

³⁰ CAN: s. 19-20.

³¹ Bunlar; "a) Sigortalının poliçede belirtilen mesleki faaliyetlerinin kapsamını aşan her türlü faaliyeti; b) Mesleki faaliyetin ifası sırasında sigortalı tarafından kasten sebep olunan her türlü olay ve davranışları; c) Sigortalı veya çalıştırdığı kişilerin, poliçede belirtilen mesleki faaliyeti ifa ederken alkol, uyuşturucu ya da narkotik maddelerin tesiri altında bulunması sonucunda meydana gelen olaylar."

³² Bkz. Genel Şartlar m. A.4.1 Aksine Sözleşme Yoksa Teminat Dışında Kalan Haller, m. A.4.2 Aksine Sözleşme Yoksa Teminat Dışında Kalan Tazminat Talepleri ve m. A.4.3 Aksine Sözleşme Yoksa Teminat Dışında Kalan Ödemeler.

tazminat talepleri; yazılım veya donanımla ilgili her türlü görüş veya tavsiyeden kaynaklanan tazminat talepleri ve sigortalının yediemin veya benzeri sair bir sıfatla yürüttüğü faaliyetlerden kaynaklanan tazminat talepleri”dir.

Tebliğ uyarınca, BDK’lar, mesleki sorumluluk sigortasına ilişkin poliçe örneğini, poliçe tarihinden itibaren en geç altı iş günü içerisinde SPK’ya göndermekle yükümlüdürler [2. Kısım m. 28 (2), c. 2]. Poliçe örneğinin SPK’ya gönderilmesi, BDK’ların bildirim yükümlülüklerinden biridir. Bildirim yükümlülüğüne uyulmamış olması, bu sigorta yaptırılmış olsa dahi, bağımsız denetim yapma yetkisinin iptali nedenidir [2. Kısım m. 27 (2), 30 (1)/d]. BDK’nın mesleki sorumluluk sigortası yaptırmaması hâlinde ise, yetkilendirilme koşullarını kaybetmiş olduğundan, bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisi iptal edilir [2. Kısım m. 30 (1)/a].

BBDY’e göre ise, BDK’lar, bağımsız denetim sözleşmesinde, sözleşmenin imzalanmasından itibaren en geç yedi gün içinde mesleki sorumluluk sigortası yaptıracaklarını taahhüt etmelidirler³³. BDK’lar, banka ile imzalanan bağımsız denetim sözleşmesindeki tutarın iki katından az olmamak üzere, bağımsız denetim hizmeti nedeniyle meydana gelebilecek zararların tazminini teminen, Hazine Müsteşarlığı tarafından belirlenen mesleki sorumluluk sigortasını yaptırmalıdır. Mesleki sorumluluk sigortası, bağımsız denetim sözleşmesi imzalanan banka ya da bankanın doğrudan veya dolaylı olarak kontrol ettiği iştiraki veya bağlı ortaklığı olan sigorta ortaklığına yaptırılamaz [m. 26 (11)].

BDDK’nın uygun görmesi hâlinde, mesleki sorumluluk sigortasına esas matrah, yetkili BDK’nın geçmiş yıla ilişkin ciro tutarından az olmamak üzere, yönetim kurulu tarafından kabul edilmiş cari yıla ilişkin bütçelenen ciro tutarının iki katı esas alınarak belirlenir [m. 26 (12)]. BDK, mesleki sorumluluk sigortası poliçe örneğini, yapıldığı tarihten itibaren onbeş gün içerisinde BDDK’ya göndermeli; ayrıca, bu konuda bankanın denetim komitesini bilgilendirmelidir [m. 26 (13)]. Mesleki sorumluluk sigortasının BBDY’de belirlenen esaslar dâhilinde

³³ Bu konuda ayrıca bkz. § 3, II.

yaptırılmaması, bağımsız denetim sözleşmesinin feshi olarak kabul edilir [m. 24 (4)]. Mesleki sorumluluk sigortasının birden fazla yaptırılmamış olması ise, BDK'nın bağımsız denetim yapma yetkisinin iptali nedenidir [m. 19 (1)/c].

BDK'nın veya istihdam ettiği bağımsız denetçilerin kusuruna bağlı olarak, finansal tabloların güvenilirliğini önemlilik arz eden ölçüde etkileyecek hususlar ortaya çıkar ise, mevduat ve katılma hesabı sahipleri ya da finansal tablo kullanıcıları, uğradıkları zararların giderilmesini BDK'dan veya ilgili sigorta ortaklığından istemeye yetkilidirler [BBDY m. 61 (1)].

2- Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ İle Aranan Diğer Koşullar

Tebliğ, BDK'ların, sadece bağımsız denetim ve mesleki alanda faaliyet gösterebileceklerini de, yetkilendirme koşulları arasında saymıştır [2. Kısım m. 3 (1)/d]³⁴. Ancak, bunun ayrıca belirtilmesine gerek bulunmamaktadır. Zira, ÇUEHY m. 30/II/c uyarınca, SMMM ve YMM'ler, 3568 sayılı Yasa'da belirtilen faaliyet konularının dışında faaliyette bulunamazlar.

3- BBDY İle Aranan Diğer Koşullar

BBDY uyarınca, BDK'nın ana sözleşmesi, ilgili mevzuat ile 3568 sayılı Yasa ve bu Yasaya dayanılarak çıkarılan mevzuata aykırı hükümler taşımamalıdır [m. 14 (1)/c]³⁵.

BBDY, ayrıca, yetkilendirilecek olan BDK'nın, ilgili meslek odasına kayıtlı olduğunu belgeleyen oda faaliyet belgesi ile TÜRMOB'dan denetim ortaklığı tescil belgesi almış olmasını aramıştır [m. 14 (1)/ç]. Yine BDK'nın, yurt içinde ve yurt dışında bağımsız denetim yapma yetkisinin iptal edilmemiş olması gerekir [m. 14 (1)/ f].

³⁴ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 4, VII.

³⁵ Bir anonim ortaklık olması dolayısıyla, BDK'ların ana sözleşmelerinin TTK m. 279'a (Tasarı m. 339) uygun olarak hazırlanması gerekir.

Bunun yanında, BDK pay sahiplerinin, yönetim kurulu başkan ve üyelerinin, yöneticilerinin ve denetçilerinin; bağımsız denetim görevini yürütürken bağımsızlıklarının ortadan kalkması hâlinde, bankaya verilen denetim hizmetinden çekilecekleri yönünde bir taahhütte bulunmaları da aranmıştır [m. 14 (1)/ğ]³⁶.

B- Başvuru ve Yetkilendirilme

Yetkilendirilme koşullarını sağlamış olan kuruluşlar, düzenlemelerde belirtilen bilgi ve belgeler ile yetkili kurula başvururlar [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 2. Kısım m. 5 (1); BBDY m. 16 (1)]. Yetkili kurul, eğer gerekli görürse, ek bilgi ve belgeler isteyebilir [Tebliğ 2. Kısım m. 5 (2); BBDY m. 16 (3)]. Tebliğ'e göre, SPK başvuru belgelerinde bir eksiklik görürse ya da ek bilgi ve belgeler isterse, yetkilendirilecek BDK'nın, kendisine bildirim tarihinden itibaren üç aylık süre içerisinde bilgi ve belgeleri SPK'ya göndermek zorundadır. Eğer, üç aylık süre geçirilmişse, yetkilendirilecek BDK'nın adayının başvurusu işlemde kaldırıılır [2. Kısım m. 5 (2)]. Yapılan inceleme sonucunda başvurunun uygun olduğu sonucuna ulaşılır ise, yetkili kurullar BDK'ya bağımsız denetim yapma yetkisini verirler.

III- Yapısı

A- Organları

Bir anonim ortaklık olan BDK'ların [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 2. Kısım m. 3 (1)/a; BBDY m. 14 (1)/a], TTK uyarınca üç zorunlu organı bulunmalıdır. Bunlar; genel kurul (m. 360 vd.), yönetim kurulu (m. 312 vd.) ve denetleme kurulu/denetçidir (m. 347 vd). Pay sahiplerinin taşımaları gerekli özel nitelikler ile esas sermayenin en az %51'inin sorumlu ortak baş denetçilere ait olması zorunluluğu dışında [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 2. Kısım m. 3 (1)/c-ç; BBDY m. 14 (1)/g]³⁷, ortaklık yapısına

³⁶ Taahhüt, BBDY ek-2'de verilen örneğe uygun olarak yazılı şekilde hazırlanmalı ve BDDK'ya başvuru dilekçesine bu taahhütler de eklenmelidir [BBDY m. (1)/e].

³⁷ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 5, II, A. SBDY m. 4/a uyarınca, sigorta ve reasürans ortaklıklarının bağımsız denetimini yapacak olan BDK'ların, SerPK ve BanK ile bu yasalara dayanılarak çıkarılan düzenlemeler uyarınca, bağımsız denetim yapma yetkisi almış kuruluşlar olması gerekmektedir. Bunun gibi, EPBDY m. 6'da, enerji piyasasında faaliyette bulunan kişilerin

ilişkin olarak TTK'dan farklı bir düzenleme getirilmemiştir. Bu nedenle, genel kurul ve denetleme kurulu ile ilgili konularda, TTK hükümleri uygulama alanı bulur. Buna karşılık, yönetim kurulu ve temsille ilgili olarak, Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ, TTK ve BBDY'den farklı düzenlemeler içermektedir. Bu bakımdan, yönetim kuruluna ilişkin farklılıkların incelenmesinin yararlı olacağı görüşüdeyiz.

Öncelikle, TTK uyarınca, yönetim kurulu üyesi olmak için gerçek kişi olmak zorunludur. Bu nedenle, tüzel kişiler yönetim kurulu üyesi olamazlar. Ancak, tüzel kişinin gerçek kişi temsilcisi yönetim kuruluna üye seçilebilir (m. 312/II)³⁸. Buna karşılık, Tebliğ'e göre, BDK'larda sadece gerçek kişiler pay sahibi olabilirler [2. Kısım m. 3 (1)/c]. Bu nedenle, yönetim kurulu üyelerinin, bir tüzel kişinin temsilcisi olma olasılığı da bulunmamaktadır. BBDY m. 15 (2) ve 16 (1)/g'de ise, yetkilendirilecek denetim kuruluşlarının tüzel kişi pay sahipleri ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. Dolayısıyla, BBDY uyarınca, tüzel kişiler BDK'larda pay sahibi olabilirler ve gerçek kişi temsilcileri, yönetim kuruluna üye olarak seçilebilirler³⁹.

Ayrıca, TTK uyarınca, yönetim kurulu üyesi seçilebilmek için, kural olarak, anonim ortaklıkta pay sahibi olmak gerekir⁴⁰. Pay sahibi olmayan bir kişinin yönetim

bağımsız denetimini yapacak BDK'ların, SerPK ve SerPK'ya dayanılarak yayımlanan düzenlemeler uyarınca yetki almış olmaları zorunludur.

³⁸ Tasarı m. 359 (2), tüzel kişinin yönetim kuruluna üye olarak seçilmesini düzenler. Hükme göre, "bir tüzel kişi yönetim kuruluna üye seçildiği takdirde, tüzel kişiyle birlikte, tüzel kişi adına, tüzel kişi tarafından belirlenen, sadece bir gerçek kişi de tescil ve ilân olunur; ayrıca tescil ve ilânın yapılmış olduğu, şirketin internet sitesinde hemen açıklanır. Tüzel kişi adına sadece, bu tescil edilmiş kişi toplantılara katılıp oy kullanabilir." Hükümün gerekçesinde, bu düzenleme ile, tüzel kişinin, yönetim kurulu üyesi olarak sorumlu tutulmasının yolunun açıldığı; böylece, büyük sermayeli ortaklıkların, temsilcilerinin arkasına gizlenmeleri önlenerek, adil bir sorumluluk sisteminin kabul edildiği; temsilcinin yönetim kurulu üyesi seçilmesi ile tüzel kişi ile arasındaki bağ kesildiğine ilişkin teorisinin ise reddedildiği belirtilmiştir. Buna göre, Tasarı uyarınca, tüzel kişi temsilcinin eylem ve kararları dolayısıyla sorumlu olmayacağına ilişkin bir açıklık bulunmamakla birlikte, AE. Mazbatası m.312'de, yönetim kurulu üyesi sıfatıyla sadece temsilcinin kişisel olarak sorumlu olacağı belirtilmiştir. Bu ise, öğretide eleştirilmiştir. Sorumluluğa ilişkin bu yasa boşluğunun doldurulmasında, çıkarlar dengesi göz önünde bulundurulurken, ödeme kabiliyeti bakımından tüzel kişinin sorumlu olmasının daha yerinde olacağına ilişkin görüş ve açıklamalar için, bkz. TANDOĞAN, Halûk: "Hükûmî Şahısların Anonim Şirket İdare Meclisinde Temsili", Batider 1962, C. I, S. 2, s. 15 vd.; İMREGÜN, Oğuz: "Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Üyesi Sıfatının Kazanılması ve Ortaklık Sözleşmesi İle Bu Konuda Getirilebilecek Düzenlemeler", Prof. Dr. Ümit DOĞANAY'ın Anısına Armağan, İstanbul 1982, s. 174-175.

³⁹ Bu konuda bkz. § 4, III, B, 2.

⁴⁰ TTK m. 274 hükmü saklıdır (TTK m. 312/III).

kurulu üyesi seçilmesi hâlinde, bu kişinin göreve başlayabilmesi için en az bir paya sahip olması zorunludur (m. 312/II). Bunun yanında, yönetim kurulu üyesi, reşit ve mümeyyiz olmalıdır⁴¹. Nihayet, seçilmiş olan yönetim kurulu üyesi hakkında, yönetim kurulu üyeliği görevini sona erdiren nedenlerden biri bulunmamalıdır (m. 315/II).

Tebliğ, TTK ile aranan niteliklere ek olarak, BDK yöneticilerinin belli niteliklere ve koşullara sahip olmasını da aramıştır [bkz. 2. Kısım m. 4 (1)]. Bu nedenle, bir BDK'nın yönetim kurulu üyesi olabilmek için, Tebliğ'de belirtilen bu koşulların da sağlanmış olması gerekir. Tebliğ 2. Kısım m. 4 (1)'de belirtilen koşullar, hem yöneticiler, hem de bağımsız denetçiler için aranan ortak koşullardır. Tebliğ'in ifadesinden, bütün bağımsız denetçilerin koşulların tamamına sahip olması gerektiği anlamı çıkmaktadır. Ancak, m. 4 (1)/ç, sorumlu ortak baş denetçi ile ilgili bir düzenleme getirmektedir. Sorumlu ortak baş denetçi unvanının, bağımsız denetçi unvanlarından sadece birisi olması nedeniyle [Tebliğ 2. Kısım m. 6 (1)], esasen tüm denetçilerin bu koşulu sağlamalarının zorunlu olmadığı açıktır. Başka bir ifadeyle, sorumlu ortak baş denetçi dışında kalan bağımsız denetçilerin, BDK'da yönetici olabilmek için, m. 4 (1)/ç hariç, diğer koşullara sahip olmaları gerekli ve yeterlidir.

BBDY m. 15, yetkilendirilecek kuruluşun pay sahipleri ile bağımsız denetçilerinde aranan koşulları düzenlemektedir. Bu koşullar, hem pay sahipleri, hem de bağımsız denetçilerin sağlamaları gerekli koşullardır. BBDY, Tebliğ'de olduğu gibi, BDK yöneticilerinin özel niteliklere sahip olmalarını ise aramamaktadır. Bu nedenle, BBDY m. 15'te sayılan koşullara sahip her pay sahibi ve bağımsız denetçi, BDK yöneticisi olabilir.

BDK'nın yönetim ve/veya temsil yetkisinin bir kısmının veya tamamının TTK m. 319/II uyarınca, pay sahibi olmayan (murahtas) müdürlere bırakılmasının mümkün olup olmadığının incelenmesi gerekir⁴². Zira, Tebliğ'de, yöneticiler ile ilgili özel koşullar getirilmiş olmakla birlikte; BDK yönetiminin veya temsil işlerinin, pay sahibi olmayan kişilere bırakılmasını engelleyen bir düzenleme bulunmamaktadır.

⁴¹ ÇAMOĞLU (POROY/TEKİNALP): Ortaklıklar, No: 548c.

⁴² Bu konudaki ayrıntılı açıklamalar için bkz. ARSLAN: s. 85 vd.

Bu konunun incelenmesinde, ÇUEHY m. 30/II/d hükmünün de dikkate alınması gerekir. ÇUEHY m. 30/II/d uyarınca, meslek mensupları tarafından kurulmuş olan ortaklıklar, mesleğin yürütülmesi ile ilgili işlerde, ancak pay sahipleri tarafından temsil edilebilirler. Başka bir deyişle, pay sahibi olmayan kişilerin, bu ortaklıkları temsil yetkisi bulunmamaktadır. ÇUEHY, sadece temsil ile ilgili bir düzenleme getirmiştir. Bundan, ortaklığın yönetim işlerinin pay sahibi olmayan kişilere bırakılabileceği anlaşılmaktadır. Buna göre, BDK, mesleğin yürütülmesi ile ilgili faaliyetlerde, sadece pay sahipleri tarafından temsil edilebilir. Bu nedenle, pay sahibi olmayan kişiler, Tebliğ ve BBDY ile aranan koşullara sahip olsalar da, BDK'yı temsil edemezler. Başka bir deyişle, TTK m. 319/II uyarınca, BDK'nın temsil yetkisinin bir kısmı veya tamamı, üçüncü kişilere bırakılamaz. Aynı şekilde, üçüncü kişiler müdür (TTK m. 342) veya ticari mümessil (TBK m. 449) olarak da atanamazlar⁴³. Buna karşılık, düzenlemelerde aranan koşullara sahip olmak kaydıyla, TTK m. 319/II uyarınca, yönetim işlerinin bir kısmı veya tamamının, pay sahibi olmayan kişilere bırakılması mümkündür.

Bağımsız denetim faaliyetlerinde ise, BDK'yı temsile yetkili olanlar, sadece sorumlu ortak baş denetçilerdir [Tebliğ 2. Kısım m. 6 (2); BBDY m. 17 (2)]. Bağımsız denetimde temsil yetkisinin sorumlu ortak baş denetçiye verilmesinin nedeni, bağımsız denetim faaliyetinin önemini kavrayabilecek yeterlilikte bir uzmanlığı ve deneyimi olan ve sorumluluğu üstlenebilecek bir kişinin BDK'yı temsil etmesinin amaçlanmış olmasıdır⁴⁴.

Bağımsız denetim faaliyetini yürütme gibi, bağımsız denetim raporunu BDK adına imzalama yetkisi de, bağımsız denetimi BDK adına yürüten sorumlu ortak baş denetçiye aittir [Tebliğ 2. Kısım m. 6 (2); BBDY m. 17 (2)]. Bu nedenle, sorumlu ortak baş denetçinin imzasının noterden onaylanarak, ticaret siciline tescil ettirilmesi gerekir (TTK m. 42/II, TST m. 21). Kural olarak, temsilcinin temsil olunan adına imzaladığı belgede “temsilen” veya benzeri ifadeleri kullanması gerekir. Ancak, bir

⁴³ Ticari mümessillik kurumu ile ilgili ayrıntılı bilgi için, bkz. KIRCA, İsmail: Ticari Mümessillik, Ankara 1996, s. 76 vd., 105 vd. Meslek mensuplarının ticari mümessillik, ticari vekillik yapmaları, ayrıca ÇUEHY m. 43 uyarınca ticari faaliyette bulunma yasağı kapsamında değerlendirilmiş ve yasaklanmıştır. Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı ile ilgili olarak, bkz. § 4, VII, A.

⁴⁴ Sorumlu ortak baş denetçi ile ilgili açıklamalar için bkz. § 4, III, C, 1, a.

bağımsız denetim raporunda, BDK'nın unvanı altına imzasını atan sorumlu ortak baş denetçinin, raporda sorumlu ortak baş denetçi unvanını belirtmesi, BDK'yı temsil ettiğini göstermesi bakımından gerekli açıklığı sağlar. Bu nedenle, ayrıca "temsilen" vb. ifadelerin kullanılmaması, bir eksiklik olarak nitelendirilemez⁴⁵.

Tasarı'nın 359. maddesinin I. fıkrası, yönetim kurulu üyesinin pay sahibi olma zorunluluğunu kaldırmıştır. Buna göre, Tasarı'nın yasalaşması ile BDK'da pay sahibi olmayan ve Tebliğ'de/BBDY'de aranan koşullara sahip olan kişilerin, BDK'nın yönetim kuruluna üye olarak seçilmeleri mümkündür. Zira, bu düzenlemelerde, pay sahibi olma zorunluluğu aranmamıştır. Aslında, böyle bir zorunluluğun getirilmemesinin nedeni, TTK m. 312/II'de pay sahibi olma zorunluluğunun zaten öngörülmüş olması ve bunun, ayrıca belirtilmesine ihtiyaç duyulmamasıdır. Tasarı'nın yasalaşması hâlinde, bu zorunluluk da ortadan kalkacağından; düzenlemelerde belirtilen koşulları taşıyan üçüncü kişilerin, BDK yönetim kuruluna üye olma yolu da açılmış olacaktır. Ancak, bunun iki koşulu bulunmaktadır. İlki, üye olarak seçilecek kişinin, aynı zamanda bir başka BDK'nın pay sahibi, yöneticisi veya bağımsız denetçisi olmamasıdır [Tebliğ 2. Kısım m. 15 (1)/b; BBDY m. 15 (1)/b]. İkincisi ise, ÇUEHY m. 30/II/d hükmü nedeniyle, pay sahibi olmayan kişilerin sadece yönetim işlerinde yetkili kılınması gerekliliğidir. Buna göre, pay sahibi olmayan kişiye, Tasarı m. 367 (TTK m. 319/II) uyarınca, yönetim yetkisi kısmen veya tamamen bırakılabilir⁴⁶.

⁴⁵ Bu konuda bkz. KARAYALÇIN, Yaşar: Ticaret Hukuku, I. Giriş-Ticarî İşletme, B.3, Ankara 1968, s. 389, 488.

⁴⁶ Tasarı, TTK'dan farklı olarak, ortaklığın temsil ve yönetiminin devrini iki maddede düzenlemektedir. Tasarı'nın 367. maddesi, yönetim yetkisinin; 370. maddenin II. fıkrası ise, temsil yetkisinin devrini düzenlemektedir. 367. madde gerekçesinde; Tasarı ile, yönetim ve temsil yetkilerinin mutlaka yönetim kurulu tarafından kullanılmak zorunda olmadığı; yönetim kurulunun gereğinde bir gözetim organı olarak çalışabileceği düzenlemesinin getirildiği belirtilmiştir. Yönetim yetkisinin devri, organsal işlevin devridir. Gerekçede, Tasarı ile TTK düzenlemeleri arasındaki farklar, şu şekilde belirtilmiştir: "(1) Tasarı yönetim hakkı ile temsil yetkisini birbirinden ayırmıştır. (2) Devir esas sözleşmesel bir dayanağı gerektirir ve ancak yönetim kurulu tarafından kabul edilen bir teşkilat yönetmeliği ile yapılır. (3) Korumaya değer menfaatlerini ikna edici bir şekilde ortaya koyan alacaklılar bu yönetmelik hakkında bilgilendirilir. (4) Hüküm ile yönetim kurulu yanında ondan tamamen bağımsız, "yönetim" diye adlandırılan bir organ yaratılmamış, yönetim kurulu ile "yönetim" arasında kesin bir ayırım bulunduğu anlayışı reddedilmiş, sadece şirketin işletme konusunun elde edilmesi için gerekli tüm kararların alınması hakkının, yani bir iç ilişki hakkı olan yönetimin (...) kısmen veya tamamen devrine imkân verilmiştir. Devir, kural olarak temsil yetkisinin devrini içermez. Bunun için temsil yetkisinin 370 nci maddeye göre ayrıca veya aynı işlemde açıkça belirtilmek suretiyle devri gerekir." Gerekçe uyarınca, örgüt yönetmeliği, yönetimi bir bütün olarak düzenlemelidir. Yönetmelik; örgüt şemasını, karar ve atama yetkilerini, işletmenin

BBDY ve TTK ile Tebliğ arasındaki diğer bir fark ise, yukarıda belirtildiği gibi, TTK ve BBDY uyarınca, ortaklığın her bir pay sahibinin yönetim kurulu üyesi olması mümkün iken; Tebliğ'e göre, sadece pay sahibi sıfatına sahip olmanın, yönetim kurulu üyeliğine seçilmek için yeterli olmamasıdır. Zira, Tebliğ'in 2. Kısım m.3 (1)/c düzenlemesi uyarınca, BDK'da pay sahibi olmak için, yönetici ve bağımsız denetçilere getirilen koşulların tamamına sahip olunması gerekmemektedir. Belirtilen hüküm uyarınca, bir pay sahibinin, sorumlu ortak baş denetçi unvanına sahip olması veya sermaye piyasasında bağımsız denetim lisans belgesinin bulunması⁴⁷ ya da BDK'da tam zamanlı olarak görev yapması⁴⁸ zorunlu değildir [Tebliğ 2. Kısım m. 3 (1)/c, m.4 (1)/ç, d ve h]⁴⁹. Bu nedenle, muhasebe mesleği mensubu olup, sermaye piyasasında bağımsız denetim lisansına sahip olmayan ve BDK'da tam zamanlı olarak görev yapmayan pay sahipleri, yönetim kuruluna üye olamazlar.

Tebliğ ile, BDK'da pay sahibi olacak kişilerin, bağımsız denetçi olma zorunluluğunun aranmamasının iki yararı bulunmaktadır. Bunlardan ilki, bağımsız denetçi lisansı bulunmayan SMMM veya YMM unvanlarına sahip meslek mensuplarına da BDK'da pay sahibi olma yolu açılarak, BDK'ların sermaye bakımından daha güçlü ortaklıklar hâline gelmelerinin sağlanmasıdır. Zira, BDK'da pay sahibi olmak için, aynı zamanda bağımsız denetçi sıfatına sahip olunması da aransaydı, bağımsız denetçi sayısının azlığı dikkate alındığında, daha az sayıda ve

teknik, ticari ve hukuki açıdan yönetimine ilişkin esasları içermelidir. Murahhasların yetki alanlarının açıkça gösterilmesi açısından, bu tasarruf önemlidir. Yönetmeliğin tescil ve ilan edilmesi zorunlu değildir. Hükümde, yönetmeliğin kimin tarafından karara bağlanacağı belirtilmemiştir. Burada önemli olan, devir işleminin ana sözleşmede düzenlenmesi suretiyle, esas sözleşmesel bir dayanak sağlanmasıdır. Bu nedenle, yönetmelik, genel kurul veya yönetim kurulu tarafından onaylanabilir.

⁴⁷ Bir kişinin sermaye piyasasında bağımsız denetim lisansına sahibi olmaması, onun sorumlu ortak baş denetçi olmasına da engel teşkil eder. Zira, sorumlu ortak baş denetçi olmak için de, bu lisansa sahip olmak zorunludur. Pay sahipleri için her iki bende yollama yapılmasının nedeni, pay sahibinin böyle bir lisansın bulunması hâlinde, sorumlu ortak baş denetçi unvanına sahip olmasının zorunlu olmadığını belirtmektir. Ancak, esasen, Tebliğ 2. Kısım m.3 (1)/ç düzenlemesi ile de aynı sonuca varmak mümkündür. Bu hüküm, BDK'nın esas sermayesinin en az %51'inin sorumlu ortak baş denetçiye ait olmasını aramıştır. Bunun zıt anlamı, esas sermayenin en fazla % 49'una, sorumlu ortak baş denetçi unvanına sahip olmayan kişilerin sahip olabileceğidir.

⁴⁸ "Tam zamanlılık" ile ilgili olarak, bkz. § 4, III, C, 2.

⁴⁹ Ortaklar için aranan koşullar ile ilgili olarak, bkz. § 4, III, B.

sermaye bakımından daha küçük BDK'ların ortaya çıkmasına neden olabilirdi⁵⁰. Oysa, bağımsız denetimin kurumsallaşabilmesi ve bağımsız denetim mesleğinin gelişebilmesi için, güçlü ve büyük BDK'lara ihtiyaç bulunmaktadır.

Getirilen bu düzenlemenin diğer bir yararı ise, BDK'lara, bağımsız denetim müşterisi olmayan daha fazla sayıda ortaklığa, bağımsız denetim dışı hizmet sunabilme olanağının sağlanmasıdır. BDK'ların faaliyet konuları, bağımsız denetim ile sınırlı değildir⁵¹. BDK'lar, Tebliğ'de öngörülen koşullara uymak suretiyle, denetim dışı hizmetler verebilirler [Tebliğ 2. Kısım m. 11 (4)-(6)]. Buna göre, pay sahibi, örneğin BDK'nın denetim müşterisi olmayan bir ortaklığın muhasebe defterlerini tutabilir veya muhasebe sistemlerini kurabilir. Bu hizmetlerin verilebilmesi için, bağımsız denetçi sıfatına sahip olunması gerekmemektedir (bkz. ÇUEHY m. 18, 19). Böylece, BDK'ların bağımsız denetçileri ortaklıklara bağımsız denetim hizmeti verirlerken; denetçi lisansı bulunmayan pay sahipleri de, denetim müşterisi olmayan ortaklıklara denetim dışı hizmetler verebilirler. Dolayısıyla, BDK'lar daha geniş bir müşteri çevresine sahip olabilirler.

B- Pay Sahipleri

Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ ve BBDY, BDK'larda pay sahibi olacak kişiler için özel koşullar aramıştır.

1- Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ İle Aranan Koşullar

BDK'nın pay sahiplerinin, 2. Kısım m.3 (1)/c'de yapılan atıf uyarınca, 2. Kısımın 4. maddesinin I. fıkrasının (ç), (d) ve (h) bentleri dışında kalan niteliklere sahip olmaları zorunludur. 2. Kısım m.4, BDK'nın yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin sahip olmaları gerekli nitelikleri düzenlemektedir. Bu düzenleme, yönetici ve bağımsız denetçilerin, aynı zamanda BDK'da pay sahibi olmamaları

⁵⁰ Aslında, sermaye piyasasında faaliyette bulunan mevcut BDK'ların büyük çoğunluğu organizasyon ve sermaye bakımından küçük BDK'lardır. Ancak, SPK, BDK'ların bu bakımdan büyük ortaklıklar olması amacını taşımaktadır.

⁵¹ BDK'ların faaliyet konuları ile ilgili olarak bkz. § 5, V.

hâlinde önem kazanır⁵². Zira, BDK'nın pay sahiplerince yönetilmesi ya da pay sahiplerinin aynı zamanda bağımsız denetçi olmaları hâlinde, bu kişilere zaten 2. Kısım m.4 uygulanacağından, m. 3 (1)/c'nin uygulama gereği de kalmayacaktır.

Tebliğ 2. Kısım m. 3/c'nin, m. 4'e yapmış olduğu yollamaya göre, pay sahiplerinin sahip olmaları gerekli nitelikler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1- 3568 sayılı Yasa'ya göre, SMMM veya YMM unvanını almaları ya da yabancı ülkelerde bağımsız denetim yapma yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları gerekir⁵³. Buna göre pay sahipleri, BDK'da bağımsız denetçi olarak görev yapmıyor olsalar da, bu sığata sahip olmak zorundadırlar. Böyle bir nitelik, pay sahiplerinin BDK faaliyetlerinin sorumluluğunu üstlenebilecek niteliğe ve bilince sahip olmalarının, ancak bu şekilde sağlanabileceği düşüncesiyle getirilmiştir.

ÇUEHY m. 30/I, b uyarınca, sadece aynı unvana sahip meslek mensupları bir ortaklık kurabilirler. Bunun anlamı, SMMM'lerin ve YMM'lerin birlikte bir ortaklık kuramayacak olmalarıdır. Ortaklık kuracak meslek mensupları için, Genelge m. 5-8 hükümlerinde de buna paralel düzenlemeler getirilmiştir. Bu nedenle, SMMM'ler ve YMM'ler bir arada BDK kuramazlar. BDK'nın pay sahiplerinin aynı unvana sahip meslek mensupları olması gerekir⁵⁴.

2- Müflis olmamaları ve yüz kızzartıcı bir suçtan mahkûm bulunmamaları gerekir.

3- Türkiye'de yerleşik olmalıdırlar.

4- Sermaye piyasası mevzuatı veya diğler mevzuat uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi iptal edilmiş olan kuruluşlarda yetki iptaline neden olan bağımsız denetim faaliyetlerinde sorumlulukları tespit edilmemiş olmalıdır.

⁵² Bu konudaki açıklamalar için, bkz. § 4, III, A.

⁵³ Tebliğ 2. Kısım m. 4 (2) uyarınca, "... yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belgelerin tanınmasında 3568 sayılı Kanunun ilgili hükümleri uyarınca müttekabiliyet esası aranır, ayrıca Kurulda, meslek personeli yardımcılığında geçen süreler dahil en az on yıl meslek personeli olarak çalışmış olanlar ile Kurul üyesi olarak görev yapanlar bu koşulu yerine getirmiş sayılırlar."

⁵⁴ ÖZKORKUT: Meslek Mensupları, s. 480-481.

5- Faaliyet yetki belgelerinden biri veya birden fazlası iptal edilmiş yahut borsa üyeliği iptal edilmiş işletmelerde iptalde sorumluluğu bulunan kişilerden olmamalıdır.

6- SerPK'ya muhalefetten dolayı haklarında verilmiş bir mahkûmiyet kararı bulunmamalıdır.

7- SerPK'nın ilgili maddeleri uyarınca sermaye piyasalarında işlem yapmaları yasaklanmamış olmalıdır.

2- BBDY İle Aranan Koşullar

BBDY m. 15 (1), BDK'nın pay sahipleri ile bağımsız denetçilerinde aranan ortak koşulları düzenlemektedir. Diğer bir deyişle, BDK'nın pay sahiplerinin ve bağımsız denetçilerinin, aynı niteliklere sahip olmaları aranmıştır:

1- 3568 sayılı Yasa uyarınca, denetim yetkisi almış, ilgili meslek odasına kayıtlı SMMM veya YMM unvanına sahip veya 3568 sayılı Yasa m. 8 uyarınca karşılıklı olarak ve diğer hükümlere uygun şekilde yabancı ülkelerde bağımsız denetim yapma yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları gerekir.

2- Başka bir BDK, derecelendirme veya değerlendirme kuruluşunda pay sahibi, yönetim kurulu başkan veya üyesi, denetçi veya yönetici olmamalı; BDK, derecelendirme veya değerlendirme faaliyetlerinde personel olarak görev yapmamalıdır.

3- BanK m. 8/I/d'de sayılan niteliğe sahip olmalıdırlar⁵⁵.

⁵⁵ BanK m. 8, bankaların kurucu ortakları için aranan koşulları düzenlemektedir. 8. maddenin I. fıkrasının (d) bendine göre, "taksirli suçlar hariç olmak üzere affa uğramış olsalar bile mülga 765 sayılı Türk Ceza Kanunu ve diğer kanunlar uyarınca ağır hapis veya beş yıldan fazla hapis, 5237 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve diğer kanunlar uyarınca üç yıldan fazla hapis cezasıyla cezalandırılmamış olması veya mülga 3182 sayılı Bankalar Kanununun, bu Kanunla yürürlükten kaldırılan 4389 sayılı Bankalar Kanununun, bu Kanunun ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun ve ödünç para verme işleri hakkında mevzuatın hapis cezası gerektiren hükümlerine muhalefet yahut mülga 765 sayılı Türk Ceza Kanunu, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu veya diğer kanunlar uyarınca basit veya nitelikli zimmet, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlâk kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmî ihale ve alım satımlara fesat karıştırma, karapara aklama veya Devletin şahsiyetine karşı işlenen suçlar ile Devlet sırlarını açığa vurma, Devletin egemenlik alametlerine ve organlarının saygınlığına karşı suçlar, Devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, Devlet sırlarına

4- Yurt içinde veya yurt dışında bağımsız denetim, değerlendirme veya derecelendirme yapma yetkisi iptal edilmiş kuruluşlarda yetki iptaline neden olan faaliyetlerde sorumluluklarının belirlenmemiş olması gerekmektedir.

5- Mesleki faaliyet dışında ticari bir faaliyette bulunmamalıdır.

6- Haklarında diğer yetkili kurumlar tarafından yapılan bir disiplin kovuşturması sonucunda, bağımsız denetim yapmalarını engelleyecek nitelikte ceza almamalıdır.

BBDY m. 15 (2) uyarınca, yetkilendirilecek kuruluşun tüzel kişi pay sahiplerinin ortaklık yapıları şeffaf ve açık olmalıdır. BBDY m. 16 (1)/g'ye göre, denetim yetkisine sahip olmak amacıyla BDDK'ya başvuruda bulunan BDK'lar, tüzel kişi pay sahiplerinin ortaklık yapılarını gösteren belgeleri de dilekçelerine eklemek zorundadırlar.

Hangi tüzel kişilerin BDK'da pay sahibi olabilecekleri, pay sahipleri için aranan iki koşul dikkate alınarak belirlenebilir. Bu koşullardan ilki, bir BDK pay sahibinin bir başka BDK, değerlendirme veya derecelendirme kuruluşunda pay sahibi olamayacağına ilişkin koşuldur⁵⁶. BBDY, sadece pay sahipleri için bir yasak getirmiştir. Yoksa, bir BDK'nın, bir başka BDK'da pay sahibi olmasını yasaklamamıştır. Buna karşılık, Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 2. Kısım m. 15 (1)/b, BDK'ların başka bir BDK'da pay sahibi olamayacakları yönünde bir düzenleme getirmiştir⁵⁷. Buna göre, SPK tarafından yetkilendirilmemiş olan bir BDK; başka bir BDK, değerlendirme veya derecelendirme kuruluşunda pay sahibi olmadığı sürece, BBDY uyarınca yetkilendirilmiş bir BDK'da pay sahibi olabilir.

Bunun yanında, mesleki faaliyette bulunma koşulu arandığından, Genelge m.3'te düzenlenen ortaklıklar da BDK'da pay sahibi olabilirler. Genelge m.3, mesleki ortaklık bürosu veya ortaklık türleri ile ilgili düzenleme getirmektedir. Bu

karşı suçlar ve casusluk, yabancı devletler olan ilişkilere karşı suçlar, vergi kaçakçılığı suçlarından veya bu suçlara iştiraktan hükümlü bulunmaması," gerekir.

⁵⁶ Aynı yönde düzenlemeler için bkz. Derecelendirme Kuruluşlarının Yetkilendirilmesine ve Faaliyetlerine İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik (RG, 01.11.2006, S. 2633) m. 13 (1)/a ve 13 (2) ile Bankalara Değerleme Hizmeti Verecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik (RG, 01.11.2006, S. 2633) m. 9 (1)/f/1 ve 9 (2).

⁵⁷ Bu yasak, ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet olduğu düşüncesi ile getirilmiştir. Bkz. § 4, VII, A.

düzenleme uyarınca, birden fazla meslek mensubu, ortaklık bürosu, sermayesi paylara bölünmüş komandit ortaklık, limited ortaklık veya anonim ortaklık kurabilirler. Ortaklık bürosunun hukuki yapısı bir adi ortaklık olduğundan⁵⁸ (Genelge m. 3/I/a), ortaklık büroları BDK'da pay sahibi olamazlar. Zira, BBDY uyarınca, pay sahibi olacak bir ortaklığın tüzel kişiliğe sahip olması gerekir. Genelge m.3'te belirtilen diğer ortaklıkların ise, BDK'da pay sahibi olabilmeleri için, BDK'nın pay sahipleri ve bağımsız denetçileri ile aynı mesleki unvana sahip olması gerekir. Başka bir deyişle, bir BDK'nın pay sahiplerinin unvanları YMM ise, YMM'ler tarafından kurulmuş olan sermayesi paylara bölünmüş komandit ortaklık, limited ortaklık veya anonim ortaklık o BDK'da pay sahibi olabilir (ÇUEHY m. 30/I, b).

BBDY m. 15 (3) uyarınca, yetkilendirilecek kuruluşun bağımsız denetçilerinin, BBDY m. 17'de belirtilen niteliklere sahip olmaları gerekmektedir. 17. madde, meslek mensupları ile ilgili düzenlemeler getirmektedir⁵⁹. Bu koşulun yanında, BBDY, bağımsız denetçilerin, bağımsızlıklarını ortadan kaldıran ilişkilerinin ortaya çıkması durumunda, bağımsız denetimden çekileceklerini taahhüt etmelerini de bir koşul olarak aramaktadır.

C- Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçi; BDK tarafından bağımsız denetim görevini yürütmekle görevlendirilen, bağımsızlık niteliğinin bir gereği olarak denetimi yapılan ortaklıkla arasında bir işçi-işveren ilişkisi bulunmayan⁶⁰, her kıdem ve unvandaki denetim elemanıdır [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ Başlangıç Hükümleri m. 4 (1)/a; BBDY m. 4 (1)/a; ÇUEHY m. 44]. Bağımsız denetçi unvanları, kıdem sırasına göre; sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli bağımsız denetçi, bağımsız denetçi ve bağımsız denetçi yardımcısıdır [Tebliğ 2. Kısım m. 6 (1); BBDY m. 17 (1)]. BBDY,

⁵⁸ ÖZKORKUT: Meslek Mensupları, s. 454, 462.

⁵⁹ Bağımsız denetçiler ile ilgili açıklamalar için bkz. § 4, III, C.

⁶⁰ Bağımsızlık ile ilgili açıklamalar için bkz. § 6, I, A, 3.

stajyer bağımsız denetçi yardımcısını da denetçi unvanları arasında saymıştır [m.17 (1)]⁶¹.

1- Sorumlu Ortak Baş Denetçi ve Organ Niteliği

a- Sorumlu Ortak Baş Denetçi

Sorumlu ortak baş denetçi; baş denetçi unvanını taşıyan, denetim çalışmasını BDK adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve bağımsız denetim raporlarını BDK adına imzalamaya yetkili bulunan kişidir [Tebliğ 2. Kısım m. 6 (2); BBDY m. 17 (2)]⁶². BDK'nın esas sermayesinin en az %51'inin sorumlu ortak baş denetçilere ait olması zorunludur [Tebliğ 2. Kısım m. 3 (1)/ç]. Bu koşulun getiriliş nedeni, bağımsız denetim çalışmalarını BDK adına ve kendi kişisel sorumluluğuyla yürüten sorumlu ortak baş denetçiye, yükümlülükleri ile yetkileri arasında bir denge oluşturmak amacıyla, yönetimde ve BDK'nın faaliyetlerinde etkin olmasını sağlamaktır. Zira, bir bağımsız denetim çalışmasının bağımsız denetim standartlarına aykırı olması hâlinde, bu nedenle meydana gelen zararlardan, BDK ile birlikte sorumlu ortak baş denetçi de hukuken sorumlu olur⁶³.

Sorumlu ortak baş denetçi, BDK'da görev yapan denetçilerin en kıdemlisidir. Tebliğ'de sözü edilen "kıdem"den anlaşılması gereken, muhasebe mesleği ile ilgili kıdem değildir. Tebliğ, muhasebe ile değil, bağımsız denetimle ilgili düzenleme getirdiğinden, burada belirtilen "kıdem", bağımsız denetim faaliyetinde deneyimli olmayı ifade etmektedir. Bu nedenle, sorumlu ortak baş denetçinin, fiilen en az on yıl mesleki deneyiminin bulunması zorunludur [Tebliğ 2. Kısım m. 6 (2), (3); BBDY m. 17 (2), (3)]. Tebliğ, ayrıca, sorumlu ortak baş denetçinin en az iki yıl süreyle, SPK'nın listesinde yer alan BDK'ların bağımsız denetim faaliyetlerinde

⁶¹ Stajyer denetçi yardımcısı, Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ m.6/I'de denetçi unvanlarından biri olarak düzenlenmişti. Ancak, Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ'de, bu unvan, bağımsız denetçi unvanları arasında sayılmamıştır.

⁶² Tebliğ'de sorumlu ortak baş denetçinin gerçek kişi olması gerektiği belirtilmiştir. Ancak, Tebliğ 2. Kısım m. 3 (1)/c'de anonim ortaklık pay sahiplerinin gerçek kişi olma zorunluluğu getirilmiştir. Bu nedenle, sorumlu ortak baş denetçiyi tanımlarken, gerçek kişi olması gerektiğinin ayrıca belirtilmesine ihtiyaç yoktur.

⁶³ Sorumlu ortak baş denetçinin sorumluluğu ile ilgili bkz. § 4, III, C, 1, b ve § 6, II, C, 2, b, bb.

denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi unvanları ile fiilen çalışmış olmasını da aramaktadır [2. Kısım m. 4 (1)/a].

Bu düzenlemeler ile, bağımsız denetim faaliyetini BDK adına yürütmeye ve bağımsız denetim raporunu BDK adına imzalamaya yetkili olan bir kişinin, bağımsız denetim faaliyeti nedeniyle üstlendiği yetki ve sorumluluğu algılayabilecek yeterlilikte bir mesleki deneyime sahip olması amaçlanmıştır. Bunun nedeni, bağımsız denetim standartlarına aykırı olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda, gerçeği yansıtmayan bir bağımsız denetim raporu hazırlanırsa, bundan denetlenen ortaklık yanında, üçüncü kişilerin de zarar görecektir. Bağımsız denetim raporundan yararlanan kişi çevresinin geniş olması ve bu nedenle ortaya çıkacak zarar tutarının büyüklüğü, BDK adına faaliyette bulunacak temsilcinin özel nitelikte olmasını gerektirmektedir.

Bağımsız denetim faaliyetlerinde, sadece sorumlu ortak baş denetçi BDK'yı temsil etme yetkisine sahip olduğundan [Tebliğ 2. Kısım m. 6 (2); BBDY m. 17 (2)]; başka bir unvandaki bağımsız denetçinin, bağımsız denetimde BDK'yı temsil yetkisi bulunmamaktadır. Bu kapsama, BDK'nın yetkili temsilcisi olup, sorumlu ortak baş denetçi unvanı bulunmayan bağımsız denetçiler de girer. Buna göre, düzenlemeler ile, bağımsız denetimde BDK'nın temsilinin sorumlu ortak baş denetçi unvanına bağlandığı söylenebilir. Sorumlu ortak baş denetçinin kendisine verilen bu yetkiyi kullanabilmesi için, BDK'nın aynı zamanda yetkili temsilcisi olması gerektiği açıktır (TTK m. 42/II, TST m.21).

b- Organ Niteliği

Sorumlu ortak baş denetçinin kendisine getirilen önemli yetki, görev ve sorumluluklar dolayısıyla, BDK'nın organı olarak kabul edilip edilemeyeceği incelenmelidir⁶⁴.

⁶⁴ Çalışmamızda, sorumlu ortak baş denetçinin BDK'daki konumu bakımından değil; sadece, "sorumlu ortak baş denetçi" sıfatı açısından organ niteliğinin bulunup bulunmadığı üzerinde durulacaktır. Zira, sorumlu ortak baş denetçinin BDK'daki konumu ne olursa olsun, bağımsız denetimde sahip olduğu yetki, görev ve sorumluluklar aynıdır.

Kişi veya kişilerin organ olarak nitelendirilmesinin önemli sonuçlarından biri, organın hukuki işlemleri ve diğer bütün fiilleri dolayısıyla tüzel kişinin sorumlu olmasıdır (TMK m. 50/II)⁶⁵. Organın kusuru nedeniyle ortaya çıkan zararlardan dolayı ise, tüzel kişi yanında organ da kişisel olarak sorumlu olur (TMK m. 50/III). Temsilci kavramı yerine, organ kavramına ihtiyaç duyulmasının nedeni, temsilin hukuki işlemlerde söz konusu olması; haksız fiillerde ise, temsile yer olmamasıdır. Diğer bir deyişle, temsilcinin haksız fiilî nedeniyle meydana gelen zararlardan tüzel kişi sorumlu tutulamaz. Oysa, görevlerini yerine getirirken hukuka aykırı davranışlarla başkalarına zarar veren kişilerin bu fiilleri dolayısıyla tüzel kişiyi sorumlu tutmak, sosyal adaletin bir gereğidir⁶⁶. Belirtmek gerekir ki, SerPK m. 16/IV ve BanK m. 33/I, bağımsız denetim faaliyetleri nedeniyle meydana gelen zararlardan BDK'yı sorumlu tutarak, üçüncü kişileri koruyan bir düzenlemeyi zaten getirmektedir. Diğer bir deyişle, üçüncü kişilere uğradıkları zararlar dolayısıyla BDK'ya başvurma hakkının tanınması suretiyle, zararın hakkaniyete uygun bir şekilde paylaşılması olanağı sağlanmaktadır. Bu nedenle, sorumlu ortak baş denetçinin organ niteliği incelenmeden önce, bu açıklamalarımızın teorik bir değer taşıdığı belirtilmelidir.

Sorumlu ortak baş denetçinin organ niteliğinin belirlenebilmesi için, bağımsız denetim çalışmalarında kendisine verilmiş olan yetki, görev ve sorumlulukların neler olduğu incelenmelidir. Ancak, bundan önce, organ niteliğinin belirlenmesinde kabul edilen kıstasların açıklanması ve sorumlu ortak baş denetçinin yetki ve görevlerinin bu çerçevede değerlendirilmesi gerekir.

1- Organ Kavramının Belirlenmesinde Başvurulacak Kıstaslar

Bir makamın organ olarak nitelendirilmesinde iki kıstas esas alınır. Bunlar, şeklî kıstas ve maddi kıstastır. Şeklî kıstas, organın yasa koyucu, statü veya

⁶⁵ Organın işlem ve fiilleri dolayısıyla tüzel kişinin sorumluluk hâlleri ve koşulları ile ilgili ayrıntılı açıklamalar için bkz. ÖZTAN, Bilge: Medeni Hukuk Tüzel Kişilerinde Organ Kavramı ve Organların Fiillerinden Doğan Sorumluluk, Ankara 1970, s. 111 vd.

⁶⁶ SEROZAN, Rona: Tüzel Kişiler, Özellikle: Dernekler ve Vakıflar, B. 2, İstanbul 1994, s. 40-41.

yetkili bir merci tarafından belirlenmiş olmasıdır. Yasa koyucu, bir tüzel kişinin faaliyette bulunabilmesi için sahip olması zorunlu organları, her bir tüzel kişi için belirtmiştir. Bunun yanında, tüzel kişiler, yasanın emredici hükümlerine aykırı olmamak koşuluyla, amaçlarına veya büyüklüklerine göre, ihtiyaç duydukları organları statülerinde serbestçe belirleyebilirler. Keza, tüzel kişinin bir organı doğrudan doğruya atamaya yetkili olmadığı durumlarda, bu organın atanması yetkili bir makama da bırakılabilir⁶⁷. Örneğin, bir denetçinin olduğu anonim ortaklıklarda, yasada belirtilmiş nedenlerle denetçinin görevinin sona ermesi hâlinde, ilgililerin başvurusu üzerine, ilk genel kurul toplantısına kadar görev yapmak üzere denetçiyi mahkeme atar (TTK m. 351, c. 2). Şeklî kıstasta, yasa veya tüzüğe uygun olarak bu sorumlu makamlara seçilmiş ya da atanmış olmak aranmaktadır⁶⁸.

Maddi kıstas ise, yasa veya statüde belirtilmemiş kişi veya kişi gruplarının, verilen yetkiler dikkate alınarak, organ olarak nitelendirilip nitelendirilmeyeceğinde kullanılan kıstastır. Buna göre, bir tüzel kişinin iç veya dış faaliyetinde karar alma, alınan kararı yürütme ve denetleme görevlerini, sorumluluk altında, bağımsız bir şekilde ve sürekli olarak yerine getiren kişi veya kişilere organ denir⁶⁹. Bu açıklamalar uyarınca, öğretide; “tüzel kişinin fonksiyonlarını, kanuna veya tüzel kişinin tüzüğüne göre bağımsız olarak yerine getirmek üzere seçilen veya atanan ya da kendisine bu fonksiyonları bağımsız bir şekilde yerine getirme yetkisi fiilen ve dışarıdan belli olacak biçimde verilen **kişi** (kişi organı) veya **kişi grupları** (kurul organ)..” organ olarak tanımlanmıştır⁷⁰. Öğretide, maddi kıstas dikkate alınarak, sadece bir sözleşme ilişkisi uyarınca bir tüzel kişinin görevlerini üstlenen kişiler de, organ olarak nitelendirilmektedir⁷¹.

⁶⁷ ÖZTAN: s. 31 vd.

⁶⁸ SEROZAN: Tüzel Kişiler, s. 43.

⁶⁹ ÖZTAN: s. 36 vd.; OĞUZMAN, M. Kemal/SELİÇİ, Özer/OKTAY-ÖZDEMİR, Saibe: Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler), B. 7, İstanbul 2005, s. 201-202; SEROZAN: Tüzel Kişiler, s. 41. Buna göre, müdür, başkan, yönetici organ-kişi olarak kabul edilir (SEROZAN: Tüzel Kişiler, s. 42).

⁷⁰ ÖZSUNAY, Ergun: Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler, Tüzel Kişilerin Genel Teorisi Dernekler, Vakıflar, B. 5, İstanbul 1982, s. 72. Benzer tanım için bkz. İZMİRLİ, Yedigâr: Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Organ Niteliğini Kaybetmesi ve Hukuki Sonuçları, Ankara 2001, s. 24.

⁷¹ SEROZAN: Tüzel Kişiler, s. 42.

Yasanın organ kavramının belirlenmesinde getirdiği iki kıstas bulunmaktadır. Bunlardan ilki, tüzel kişinin iradesinin oluşumuna katılmaktır⁷². Öğretide, bu kıstasın, organ kavramının belirlenmesinde nihai bir kıstas olmadığı belirtilmiştir. Zira, genel kurul tüzel kişinin iradesini yaratan organ olmakla birlikte, üçüncü kişilerle hukuki işlemler yapamamaktadır. Buna karşılık, üçüncü kişilerle hukuki işlem yapan yönetim kurulunun hukuki işlemleri yaparken ortaya koyduğu iradesi ise, TMK m. 50/I'de (EMK m. 48/I) belirtilen “tüzel kişinin iradesi, organları aracılığı ile açıklanır.” kavramı ile bağdaşmamaktadır. Bu nedenle, yasanın getirdiği bu kıstas, organ niteliğini belirlemede sadece bir yardımcı kıstastır⁷³.

Yasanın getirdiği ikinci kıstas ise, iradenin yürütülmesine katılma ve yönetimdir. Ancak, bu kıstasın da, organ kavramının belirlenmesinde nihai bir kıstas olmadığı, bir yardımcı kıstas niteliğinde bulunduğu belirtilmiştir. Şöyle ki; bu kıstas, genel kurul ve denetleme kurulunu kapsamamaktadır. Ayrıca, bir tüzel kişide, iradenin yürütülmesine katılmak için organ niteliğine sahip olunması zorunlu değildir. Diğer bir deyişle, tüzel kişinin en önemsiz mevkiinde bulunan bir müstahdemin de iradenin yürütülmesine katılması mümkündür⁷⁴. Bunun üzerine öğretide, kişi veya kişi gruplarına organ niteliğini verecek faaliyetlerin neler olduğunun belirlenmesi ve buna göre, bu faaliyetleri yerine getirenlerin organ olarak nitelendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Burada, yönetim kurulunun görev ve yetkilerinden hareket edilmiştir. Zira, genel kurulun ve denetleme kurulunun görev ve yetkilerinin yasalarda yorumu gerektirmeyecek bir açıklıkta olduğu ve bu görevleri yerine getirenlerin organ niteliğine sahip bulunacağı belirtilmiştir. Ayrıca, denetleme kurulunun görevlerini kural olarak bir başka kişiye devredemediği; genel kurulun ise, bazı görevlerini yönetim kuruluna devredebildiği ifade edilmiştir. Buna karşılık, yönetim kurulunun yönetim ve temsil görevlerinin bir kısmını veya tamamını bir kişi veya kişi grubuna devredebildiği belirtilmiştir. Buna göre, yönetim kuruluna ait olan yönetim veya temsil görevlerini, yasanın öngördüğü biçimde kullanan kişi veya kişi grupları organ olarak nitelendirilebilecektir⁷⁵.

⁷² Bu konudaki açıklamalar için bkz. ÖZTAN: s. 39 vd.

⁷³ ÖZTAN: s. 44.

⁷⁴ ÖZTAN: s. 45.

⁷⁵ Bu konudaki açıklamalar için bkz. ÖZTAN: s. 46.

İsviçre Federal Mahkemesi kararlarında, organ niteliği ile ilgili olarak çeşitli kıstaslar getirilmiştir. Bu kıstaslar, öğretilerde beş başlık altında toplanmıştır. Bunlar; iradenin yaratılmasına katılma, yönetim ve temsile yetkili olma, teşebbüsün “kumanda manivelasını” elde bulundurma, teşebbüsün sevk edici mevkiinde fiilen görevli olma ve tüzel kişinin iradesinin oluşumuna etkili ve kesin bir şekilde katılmadır⁷⁶. İradenin yaratılmasına katılma kıstası, doğrudan doğruya tüzel kişinin iradesine katılma koşulunu araması ve böylelikle, yönetim kurulu dışında kalan kişileri organ kapsamına almaması bakımından eleştirilmiştir. Zira, bu kıstasta, tüzel kişi adına üçüncü kişilerle hukuki işlemler yapanlar ve üçüncü kişilere haksız fiilleriyle zarar verenler organ olarak kabul edilmemektedir. Oysa, tüzel kişi adına genellikle bu kişiler işlem yapmaktadırlar⁷⁷.

Federal Mahkemenin, yönetime ve temsile yetkili olanların organ niteliğine sahip olacağına ilişkin olarak öngördüğü kıstasta ise, yönetim kurulu üyesi olmasa da, yönetime ve temsile yetkili olanların organ niteliğine sahip olacağı kabul edilmiştir. Mahkemenin bir kararında, İsv. MK m. 55’in (TMK m. 50/EMK m. 48), zararın adil şekilde paylaşımını amaçladığı belirtilmiş; organ niteliği belirlenirken, bunun da göz önünde bulundurulması gerektiği ifade edilmiştir. Kararda, yönetim kurulunun işin görülmesini üçüncü kişilere bıraktığı; kendisinin ise, işi denetim görevini üstlendiği belirtilmiştir. Buna göre, dar bir organ kavramı kabul edildiğinde, yönetim ve temsil yetkisi bırakılan kişiler organ olarak nitelendirilemeyecek; bu ise, hakkaniyete uygun bir zarar bölüşümünü engelleyecektir. Bu hâlde, hakkaniyete uygun bir zarar bölüşümü, maddi kıstasın kabul edilmesi ile gerçekleşebilecektir. Bu kıstas uyarınca, yönetim kurulu üyesi olmamakla birlikte, yönetim kurulunun denetiminde, tüzel kişi için önemli sayılan işleri bağımsız bir şekilde yerine getirmek üzere yetki verilen kişiler, organ kabul edilecektir⁷⁸.

Federal Mahkemenin kabul ettiği bir diğer kıstas ise, teşebbüsün “kumanda manivelasını” elinde bulunduranların da organ kabul edilebileceğidir. Bu

⁷⁶ Bu kıstaslarla ilgili açıklamalar için bkz. ÖZTAN: s. 63 vd.

⁷⁷ ÖZTAN: s. 64.

⁷⁸ Bu konudaki açıklamalar için bkz. ÖZTAN: s. 64 vd.

kıstasa göre, tüzel kişiyi temsile yetkili olmamakla birlikte, temsile yetkili olanlara verdiği hatalı talimat nedeniyle üçüncü kişilerin zarara uğramalarına neden olan kişiler de, organ olarak kabul edilmektedir⁷⁹.

Federal Mahkemenin, organ kavramına ilişkin olarak getirdiği en geniş kıstas ise, teşebbüsün sevk edici mevkiinde fiilen görevli olma kıstasıdır. Bu kıstasa göre, bir kişi fiilen sevk edici bir mevkide ise ve emri altında birçok müstahdem çalışmakta, onlara talimat verip, denetlemekteyse, bu kişi de organ olarak kabul edilecektir⁸⁰.

Federal Mahkemenin getirdiği son kıstas ise, tüzel kişinin iradesinin oluşumuna etkili ve kesin bir şekilde katılma kıstasıdır. Bu kıstasa göre, İsv. MK m.55'in koruyucu özelliğinin uygulanabilmesi için, yönetim kurulu üyeleri dışındaki kişilerin de organ olarak kabul edilmesi gerekir. Ancak, bu kişilerin, tüzel kişilerin iradesinin oluşumuna etkili ve kesin bir şekilde katılması koşulu da aranmalıdır⁸¹.

Öğreti ve uygulamada, organ niteliğine ilişkin olarak çeşitli kavramlar ortaya konulmuştur. Bunlardan biri, "fiilî organ" (görünüşte organ) kavramıdır. Bu görüş uyarınca, sözleşme gereği olarak bir tüzel kişinin görevlerini üstlenen kişiler de organ sayılmaktadırlar. Eğer, bir kişinin tüzel kişi ile organ-kışı kimliği kuşkuluyorsa, iç ilişki dikkate alınmamalı; dış ilişkide, görünüşte yarattığı güven esas alınarak, o kişi organ-kışı olarak kabul edilmelidir. Ancak, bunun için, kişinin tüzel kişi adına tek başına harekete yetkili, bağımsız ve sorumlu görevlisi olduğu konusunda, görünüşte bir izlenim yaratması gerekir. Fiilî organ, hukuki görünüşün korunması ilkesinin bir gereği ve görünüşte temsilci kavramına paralel olarak ortaya çıkan bir kavramdır. Fiilî organ kavramının temelinde yatan düşünce, tüzel kişinin organının fiilleri dolayısıyla daha geniş bir çevreye karşı sorumlu tutulabilmesi

⁷⁹ ÖZTAN: s. 69-70.

⁸⁰ ÖZTAN: s. 70-71.

⁸¹ ÖZTAN: s. 71; BİLGİLİ: s. 33. Buna göre, bu kıstas uyarınca, bir inşaatın ustabaşı, iradeye etkili ve kesin olarak katılmadığından organ olarak kabul edilmezken; mühendis, inşaat ile ilgili kararları ve işin icrasına ilişkin tedbirleri alması, emri altındakileri denetlemesi suretiyle tüzel kişinin iradesine katılması nedenleriyle organ kabul edilmiştir. Bkz. ÖZTAN: s. 72.

gereğidir⁸². Eğer bir kişi veya kişi grubu, bir tüzel kişinin iç veya dış faaliyetinde karar alma, alınan kararı yürütme ve denetleme görevlerini, sorumluluk altında, bağımsız bir şekilde ve sürekli olarak yerine getiriyorsa, bu kişi veya kişi grupları organ olarak nitelendirilir⁸³.

Bunun yanında, öğretide, “fonksiyonel organ” kavramı da kullanılmıştır. Fonksiyonel organ kavramı, yasa veya ana sözleşme ile organ olarak kabul edilip edilmediği önemli olmaksızın, ortaklığın yönetimi ve temsili yetkilerine sahip bulunan kişileri ifade eder⁸⁴. “Olgu organ” kavramı da, öğretide kullanılan bir diğer kavramdır. Olgu organ, “tüzel kişinin yetkili organı aracılığı ile seçilmemiş ve sicile tescili yaptırılmamış bulunan fakat, kullandığı yetkiler veya zarar doğuran fiil ya da işlemde iştigal ettiği mevki nedeni ile tüzel kişinin iradesinin oluşmasına bilfiil ve kesin olarak katılan ve fiilî bir olgu olarak ortaya çıkan bu tür organ(dır).”⁸⁵ Bundan başka, öğretide, çeşitli nedenlerle şeklen yönetim kurulu üyesi olmamakla birlikte, yönetim kurulunda doğrudan doğruya faaliyet gösteren veya doğrudan doğruya ortaklık yönetimini elinde tutan ve bu nedenle, yönetim kurulu üyeleri gibi sorumluluklarının bulunduğu belirtilen ortakları ifade etmek için, “fiilî ve örtülü yönetim kurulu üyeleri” kavramları da kullanılmaktadır⁸⁶.

Öğretideki bir görüş, yönetim kurulu üyeleri ile yönetim ve tasfiye ile uğraşan kişilerin sorumluluğunu düzenleyen İsv. BK m. 754’den farklı olarak,

⁸² SEROZAN: Tüzel Kişiler, s. 42, 46-47. Bu konuda ayrıca bkz. TANDOĞAN: Sorumluluk, s. 127-128.

⁸³ ÖZTAN: s. 36 vd.; OĞUZMAN/SELİÇİ/OKTAY-ÖZDEMİR: s. 201-202; SEROZAN: Tüzel Kişiler, s. 41. Buna göre, müdür, başkan, yönetici organ-kişi olarak kabul edilir (SEROZAN: Tüzel Kişiler, s. 42).

⁸⁴ POROY, Reha/TEKİNALP, Ünal/TEKİNALP, Gülören: “Ortaklıklar Hukukunda Organların Sorumluluğu (Anonim, Limited, Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Ortaklıklar İle Kooperatiflerde)”, Doğumunun Yüzüncü Yılında ATATÜRK’e Armağan, İstanbul 1982 (İHFM, C. XLV-XLVII, S. 1-4), s. 349. Bu kavram, öğretide eleştirilmiştir. Fonksiyonel organ kavramının, icra edilmesi gerekli bir fonksiyonu ve devamlılığı içerdiğinin görüldüğü; oysa, bazı hâllerde, hâkim pay sahibi gibi hiçbir fonksiyon icra etmeyen kişilerin de organ olarak isimlendirilebildiği ifade edilmiştir (HELVACI: Sorumluluk, s. 9 dn. 2).

⁸⁵ HELVACI: Sorumluluk, s. 9.

⁸⁶ NOMER, Fusun: Anonim Ortaklıkta Pay Sahibinin Sadakat Yükümlülüğü, İstanbul 1999, s. 74. Yine, “hukuki ve fiilî, açık veya gizli” yöneticiler ile ilgili olarak, bkz. KARAYALÇIN, Yaşar: “Üst Kuruluşlar Hukuku”, Batider 1991, C. XVI, S. 1, s. 41. Ayrıca bu konuda bkz. KORKUT, Ömer: Anonim Şirketlerde İnançlı Yönetim Kurulu Üyeliği, Ankara 2007, s. 202 vd.

TTK'nın sadece yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu ile yetindiğini⁸⁷; ancak, TTK m. 321/V ile kabul edilen kuralın, TTK m. 336'nın getirdiği çerçevenin aşılabileceği anlamına geldiğini belirtir. Zira, TTK m. 321/V ile, temsile veya yönetime yetkili olanların görevlerini yerine getirirlerken işledikleri haksız fiiller dolayısıyla anonim ortaklığın sorumlu olacağı kabul edilmiştir⁸⁸. Öğretide, ayrıca, TTK m. 321/V hükmü nedeniyle, TTK'daki temsilci kavramıyla TBK'da düzenlenen temsilci kavramının birbirinden farklı olduğu da ifade edilmiştir. Bu görüş uyarınca, TTK'da düzenlenen temsilcilerin tüzel kişiler adına faaliyette bulunmaları zorunludur. Dolayısıyla, temsilci olarak kabul edilen kişi veya kişi grupları olmaksızın tüzel kişi üçüncü kişilerle sözleşme yapamaz. Bu nedenle, TMK'daki organ kavramıyla, TTK'daki temsilci kavramının aynı kapsama sahip olduğu kabul edilmelidir. Zira, farklı isimlere sahip olsalar da, TTK'da düzenlenen temsilciler de, tüzel kişiler adına aynı görevleri yerine getirmekle görevli olup, aynı yükümlülükleri yüklenmektedirler. Temsil ve yönetim görevinden, sadece yönetim kurulunun görevleri değil; mahkeme içtihatları ile öğretinin, tüzel kişinin varlığı için yerine getirilmesini gerekli gördüğü görevler de anlaşılmalıdır⁸⁹.

2- Sorumlu Ortak Baş Denetçinin Yetki, Görev ve Sorumluluklarının, Kıstaslar Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Organ niteliğinde ortaya konan başlıca kıstasların; tüzel kişi adına önemli görev ve yetkilerin üstlenilmesi, tüzel kişinin iradesinin oluşumuna katılma ve tüzel kişi adına bağımsız olarak görevlerini yerine getirme olduğu söylenebilir. Bu itibarla, sorumlu ortak baş denetçinin organ niteliği belirlenirken, bu kıstaslar dikkate alınacaktır.

⁸⁷ İsv. BK m. 754'ün kaynak olarak alındığı Tasarı m. 553 (1), kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurlarının hukuki sorumluluğunu düzenler. Hükmün gerekçesinde, İsv. BK m.754'de, "yönetim kurulu üyeleri ile yönetim ve tasfiye ile uğraşan kişiler" ifadesindeki, "uğraşanlar" kelimesinin "gerçekte görevli olmadığı halde yönetime ve tasfiyeye karışan, talimat veren, yönetimi ve tasfiyeyi yönlendiren, bir bakıma arkadan yöneten büyük pay sahipleri başta olmak üzere, gizli yöneticiler ve tasfiye memurları(nın) (öğretideki deyimle "fiili organlar") kastedil(diği)" belirtilmiştir. Tasarı'ya "uğraşanlar" kelimesinin alınmama nedeninin ise, kelimeye amacı aşan bir anlam ve boyut kazandırılabileceği endişesi olduğu ifade edilmiştir. Böylece, "ucu açık bir ibareyi" Tasarı'ya almak yerine, "yöneticiler" kelimesinin yorumunun öğreti ve içtihatlarla bırakıldığı açıklanmıştır.

⁸⁸ TEKİL, Fahiman: Anonim Şirketler Hukuku, B. 2, İstanbul 1998, s. 206 dn. 157.

⁸⁹ ÖZTAN: s. 90-91.

Öncelikle, sorumlu ortak baş denetçi, BDK'nın bağımsız denetim faaliyetini yürütme ehliyetine sahip olması açısından, ortaklıkta bulunması zorunlu olan bir pay sahibidir. Zira, bağımsız denetim faaliyetlerinde, BDK'yı temsile yetkili tek kişi sorumlu ortak baş denetçidir. Ayrıca, BDK'nın bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak üzere yetkilendirilme koşullarından biri, esas sermayesinin en az %51'inin sorumlu ortak baş denetçilere ait olmasıdır [Tebliğ 2. Kısım m. 3 (1)/ç; BBDY m. 14 (1)/g]. Bu nedenle, bir BDK'da sorumlu ortak baş denetçinin olmaması ve eksikliğin giderilememesi hâlinde, yetkilendirilme koşullarının kaybedilmesi nedeniyle, BDK'nın bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisi iptal edilebilir [Tebliğ 2. Kısım m. 30 (1)/f; BBDY m. 19 (1)/a]. Bu durum, tüzel kişinin fiil ehliyetine sahip olabilmesi için, gerekli organlarının bulunması zorunluluğuna benzemektedir (bkz. TMK m. 49). Zira, tüzel kişinin gerekli organlarının bulunmaması hâlinde, fiil ehliyetini kaybetmesinde olduğu gibi; bir BDK'da da, sorumlu ortak baş denetçinin olmaması durumunda, BDK bağımsız denetim faaliyetinde bulunamaz.

Sorumlu ortak baş denetçiye, bağımsız denetim çalışmasında önemli yetki ve görevler yüklenmiştir. Bunlardan biri de, sorumlu ortak baş denetçinin, yukarıda da belirttiğimiz gibi, bağımsız denetim çalışmasını BDK adına yürütmesidir [Tebliğ 2. Kısım m. 6 (2); BBDY m. 17 (2)]. Diğer bir deyişle, BDK'nın önemli faaliyet konularından biri olan bağımsız denetim çalışmalarında, sorumlu ortak baş denetçi BDK'nın temsil yetkisini kullanabilecek tek kişidir. Bu nedenle, sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetimde BDK'yı temsil yetkisinin bizzat sahibi olup; BDK yönetim kuruluna ait bir yetkiyi kullanmamaktadır. Sorumlu ortak baş denetçinin temsil yetkisi ise, BDK yönetim kuruluna dahi devredilemez nitelikte bir yetkidir⁹⁰.

Yine, sorumlu ortak baş denetçi, BDK'nın talimatları ile bağlı olsa da, BDK'nın denetim standartlarına uygun olmayan talimatlarına uyamaz. Zira,

⁹⁰ Devredilemezlikten anlaşılması gereken; temsil yetkisinin, sorumlu ortak baş denetçinin kendi iradesiyle bir başka sorumlu ortak baş denetçiye dahi devredemeyecek olmasıdır. Yoksa, örneğin, sorumlu ortak baş denetçinin BDK'daki pay senetlerini satarak ortaklıktan çıkması veya bağımsız denetimi yürütemeyecek kadar sağlık sorunlarının bulunması gibi bir nedenin ortaya çıkması hâlinde; bu yetki, sözleşmede belirtilen yedek sorumlu ortak baş denetçiye devredilebilir [Tebliğ 2. Kısım m. 6 (2), 19 (1), 27 (1)].

bağımsız denetçiler, bağımsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye izin veremezler [Tebliğ 2. Kısım m. 12 (3)/ç; BBDY m. 12 (2)]. Aksi hâlde, bu nedenle doğacak zararlardan sorumlu olurlar [Tebliğ 2. Kısım m. 29 (1)]. Zararın, BDK'nın talimatına uyması nedeniyle doğması, sorumlu ortak baş denetçinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Bu nedenle, sorumlu ortak baş denetçi, denetim standartları çerçevesinde bağımsız bir şekilde yetkilerini kullanır ve görevlerini yerine getirir.

Sorumlu ortak baş denetçiye, yönetim kurulunun gözetim yükümlülüğüne (TTK m. 331) benzer bir yükümlülük de yüklenmiştir. Şöyle ki; sorumlu ortak baş denetçi, denetim ekibinin başı olması nedeniyle [2. Kısım m.19 (1); BBDY m. 4 (1)/c]; bağımsız denetim görevinin denetim standartları ile yasal ve hukuki düzenlemelere uygun olarak yürütülmesinden, denetim çalışmalarını yönlendirme, gözetim ve verimlilikle ilgili hususlardan sorumludur [Tebliğ 4. Kısım m. 10 (1)]. Sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetim çalışmasının her aşamasına fiilen katılmak zorunda değildir. Ancak, denetim faaliyetinin uygun gördüğü aşamalarında inceleme yapma, çalışma kağıtlarını inceleme, gerekli durumlarda denetim planını değiştirme, ortaklık yönetimi ile BDK arasındaki iletişimi sağlama ve ekip içindeki bilgi paylaşımının olmasına dikkat etme gibi, yetki ve sorumlulukları bulunmaktadır [Tebliğ 4. Kısım m. 5-13; BBDY m. 27 (4), (5), 29]. Yine, bağımsız denetimde yoruma açık kritik konular ile çalışmalar sırasında belirlenen önemli konular ve önemli riskler hakkında karar verme yetkisi de sorumlu ortak baş denetçiye aittir [Tebliğ 4. Kısım m. 10 (8)].

Bunun yanında, sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetim standartları ile kendisine verilen görevlerin bir sonucu olarak, BDK'nın kararlarında etkili de olabilmektedir. Şöyle ki; sorumlu ortak baş denetçi müşterinin kabul edilmesi ve/veya görevin devamına ilişkin süreci başlatmadan önce, verilen en son kararın uygunluğunu belirlemelidir. Bu belirlemeyi yaparken; müşterinin yöneticilerinin, yönetimden sorumlu olan kişilerin ve ana ortakların dürüstlüğü; bağımsız denetim ekibinin işlerin yapılması açısından yeterliliği ile gerekli zaman ve kaynağa sahip olup olmadığını ve BDK ile bağımsız denetim ekibinin etik ilkelere uyup uymadığını dikkate almalıdır [Tebliğ 4. Kısım m. 8 (2)-(3)]. Yine, müşteri ile denetim ilişkisinin

devam edip etmeyeceğine karar verirken; mevcut ve önceki dönemde ortaya çıkan, müşterinin faaliyet alanının BDK'nın yeterli bilgi ve deneyime sahip olmadığı bir alana kayması gibi önemli hususları değerlendirir ve bunların etkilerini dikkate alır [Tebliğ 4. Kısım m. 8 (5)]. Eğer, denetim görevinin kabulünden sonra, denetim işinin kabulünü etkileyen bir bilgi elde edilir ise; sorumlu ortak baş denetçinin, konuyu derhâl BDK'ya taşıma ve BDK'nın gerekli işlemleri yapmasını sağlama görevleri bulunmaktadır [Tebliğ 4. Kısım m. 8 (6)]. Keza, sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetimle ilgili olarak bağımsızlığın tam olarak sağlandığını belirlemek zorundadır. Eğer, bağımsızlığı tehdit eden bir durum varsa ve bu durum ortadan kaldırılamıyorsa veya etkisi azaltılamıyorsa; sorumlu ortak baş denetçi, BDK ile görüşmeli ve bu durumun iptalini veya bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirme sürecinin başlatılmasını sağlamak zorundadır (Tebliğ 2. Kısım m. 7). Görüldüğü üzere, sorumlu ortak baş denetçi, ortaya çıkan durumların ciddiyetine göre, BDK'nın gerekli önlemleri almasını veya gerekiyorsa bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirmesini sağlama görevi gereği, BDK'nın kararlarında etkili olabilmektedir.

Ayrıca, sorumlu ortak baş denetçiye BDK'nın iradesinin oluşmasına etkili ve kesin bir şekilde katılmasına olanak veren bir görev getirilmiştir. Bu da, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğuna karar vermektir [Tebliğ 2. Kısım m. 19 (1)/a; BBDY m. 48-50]. Finansal tabloların uygun olup olmadığına karar vermenin anlamı, bağımsız denetim raporunda yer alacak görüşü belirlemektir [Tebliğ 29. Kısım m.12 (1)]. Sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetim raporuna son şeklini vermeden önce, bağımsız denetim ile ilgili çalışma kâğıtlarını incelemeli, bağımsız denetçilerle tartışarak bağımsız denetimde varılan sonucu ve elde edilen denetim kanıtlarının ulaşılan görüşü desteklediğinden emin olmalıdır [Tebliğ 4. Kısım m. 10 (7); BBDY m. 48-50]. Bağımsız denetim raporu, BDK tarafından hazırlandığını gösteren açık bir başlık taşınmalı [Tebliğ 29. Kısım m.7 (1); BBDY m. 47 (1)/ğ] ve BDK unvanı kullanılarak sorumlu ortak baş denetçi tarafından imzalanmalıdır [Tebliğ 29. Kısım m.13 (1), 2. Kısım m.6 (2); BBDY m. 47 (1)/h, 17 (2)]⁹¹. Bu bilgiler birlikte değerlendirildiğinde varılan sonuç; bağımsız

⁹¹ 2. Kısım m. 6 (2), “sorumlu ortak baş denetçi, ... kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişilerdir.” düzenlemesini getirmiştir. Buna karşılık, Tebliğ 29. Kısım m. 13 (1)'e göre, “bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçi adına

denetim sonucuna ilişkin görüşün, BDK'nın iradesini yansıttığı ve bu iradeyi açıklama yükümlülüğünün sorumlu ortak baş denetçiye ait olduğudur. Bu ise, sorumlu ortak baş denetçinin organ niteliğine sahip olduğuna ilişkin olarak ortaya konulabilecek en önemli özelliğidir. Zira, TMK m. 50/I uyarınca, “tüzel kişinin iradesi, organları aracılığı ile açıklanır.”

SerPK m. 16/IV uyarınca, BDK'lar, bağımsız denetim raporlarındaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan sorumlu tutulmuşlardır. “Nedeniyle doğabilecek zararlardan” ifadesi dolayısıyla, SerPK'nın zarar gören kişileri, denetlenen ortaklıkla sınırlı tutmadığı anlaşılmaktadır. Diğer bir deyişle, bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmaması hâlinde, bu nedenle zarar gören üçüncü kişiler de BDK'ya zararlarının giderilmesi için başvurabilirler. Bank m. 33/I ise, BDK'ların, faaliyetleri dolayısıyla üçüncü kişilere verdikleri zararlardan sorumlu olduklarını açıkça ifade etmiştir. Yasa koyucunun amacı, üçüncü kişilerin malvarlıklarını da korumak olduğundan, bu hükümler bir koruma normudurlar⁹². Bir bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmaması nedeniyle BDK'nın sorumlu tutulabilmesi, bağımsız denetimin, bağımsız denetim standartlarına aykırı olarak yürütülmesine bağlıdır⁹³. Bağımsız denetimin standartlara aykırı olması ise, sorumlu ortak baş denetçinin ve bağımsız denetçilerin kusurlu davranışlarının bir sonucudur.

Ancak, yukarıda da ifade edildiği gibi, bağımsız denetim raporundaki görüşü belirleme görevi sorumlu ortak baş denetçiye verilmiş olduğundan ve gerçeği yansıtan bir bağımsız denetim raporu hazırlanması konusunda denetim, gözetim ve talimat verme yükümlülükleri sorumlu ortak baş denetçiye yüklendiğinden; bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmaması, esas itibariyle, sorumlu ortak baş denetçinin kusurundan kaynaklanır. Başka bir ifadeyle, sorumlu ortak baş denetçi, kendisine yüklenen görevleri gereği gibi yerine getirmemesi sonucunda, gerçeği yansıtmayan bir bağımsız denetim raporunun hazırlanması nedeniyle kusurludur. Sorumlu ortak baş denetçinin bu sorumluluğu, kusurlu olarak hukuka aykırı

imzalanır.” 29. Kısım m. 13 (1)'deki ifade hatalıdır. Zira, sorumlu ortak baş denetçi, Tebliğ'in de açık ifadesi uyarınca, bağımsız denetimde, BDK'nın yetkili temsilcisidir. Bu nedenle, bağımsız denetim raporunu, sadece BDK'nın unvanını kullanarak imzalayabilir (TTK m. 42/II, TST m. 21).

⁹² KIRCA, Ç.: Sorumluluk, s. 23.

⁹³ Sorumluluk ile ilgili bkz. § 6, I, C.

davranması sonucunda üçüncü kişilerin bir zarara uğramalarına neden olması dolayısıyla, haksız fiil sorumluluğudur (TBK m. 41).

Görüldüğü üzere, SerPK m. 16/IV ve BanK m. 33/I, sorumlu ortak baş denetçinin kusurlu davranışları nedeniyle denetlenen ortaklığın ve üçüncü kişilerin uğradıkları zararlardan, sorumlu ortak baş denetçiyi değil, BDK'yı sorumlu tutmuştur. Bu ise, TMK m.50/II düzenlemesi ile aynı sonuca yöneliktir. Zira, TMK m.50/II uyarınca, “organlar, hukuki işlemleri ve diğer bütün fiilleriyle tüzel kişiyi borç altına sokarlar.” Bu bakımdan, sorumlu ortak baş denetçinin, BDK'nın bir organı niteliğine sahip olduğu söylenebilir. Aynı şekilde, TTK m. 321/V düzenlemesi de bu sonucu destekler. TTK m. 321/V, anonim ortaklıkların temsilcilerinin haksız fiil teşkil eden davranışlarından dolayı sorumlu olacağını düzenler. Öğretide, TTK m. 321/V düzenlemesi nedeniyle, TTK düzenlemesindeki temsilci kavramı ile TMK düzenlemesindeki organ kavramının aynı olduğu belirtilmiştir⁹⁴.

Sonuç olarak, getirilen görev, yetki ve sorumlulukları nedeniyle, sorumlu ortak baş denetçi, BDK'nın organı niteliğindedir. Buna göre, sorumlu ortak baş denetçinin işlem ve fiilleri, BDK'nın işlem ve fiilleri sayılır (TMK m. 50/II). Bu hâlde, sorumlu ortak baş denetçinin, bağımsız denetim sözleşmesinden doğan borca aykırı davranışlarından, BDK, TBK m. 100 değil, TBK m. 96 uyarınca sorumlu olur. Keza, sorumlu ortak baş denetçinin haksız fiilinden doğan zararlardan, BDK'nın TBK m .41 uyarınca sorumluluğu söz konusudur⁹⁵.

2- Diğer Bağımsız Denetim Elemanları

Sorumlu ortak baş denetçi dışında kalan bağımsız denetçilerin, BDK'da pay sahibi olmaları zorunlu değildir. BDK'larda, bağımsız denetim faaliyetinde görev alan diğer bağımsız denetim elemanları baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi ve denetçi yardımcısı unvanına sahip denetçilerdir. Denetçi unvanlarının elde edilebilmesinde asgari süre öngörülmüştür. Buna göre, *baş denetçi* unvanı için en az on yıl, *kıdemli denetçi* unvanı için en az altı yıl ve *denetçi* unvanı için en az üç yıl

⁹⁴ ÖZTAN: s. 90-91.

⁹⁵ Bu konuda ayrıca bkz. § 6, I, C, 2, b, aa.

fiilen mesleki deneyim sahibi olunması zorunludur. Bu hesaplamada, denetçi yardımcılığında geçen süre de dikkate alınır [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 2. Kısım m. 6 (3); BBDY m. 17 (3)]. *Denetçi yardımcıları* ise, BDK'nın denetçi olmak üzere işe aldığı ve en az iki yıl süreyle staja tabi tuttuğu denetim elemanlarıdır [Tebliğ 2. Kısım m. 9 (1); BBDY m. 17 (3)]. Bir üst unvana terfi edebilmek için bu sürelerin doldurulması yeterli değildir. Denetçi elemanlarının ayrıca, terfi için gerekli bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olmaları da gerekmektedir. Diğer bir deyişle, bilgi ve deneyimi bulunmayan bir denetçi, öngörülen süreyi tamamlasa dahi BDK tarafından bir üst unvana terfi ettirilemez [Tebliğ 2. Kısım m. 6 (3); BBDY m. 17 (3)].

Denetçiler bağımsız denetim lisans belgesine sahip olmalı ve BDK'da tam zamanlı olarak görev yapmalıdırlar. Tebliğ'e göre, "tam zamanlılık" ile, bağımsız denetçilerin mesleki yeterliliklerinin sağlanması ve geliştirilmesi suretiyle, bağımsız denetim kalitesinin artırılması ve kurumsallığın sağlanması açısından, mevcut çalışma ortamında sürekli faaliyet gösterilmesi anlaşılmalıdır [2. Kısım m. 10 (1)]. Ancak, *tam zamanlılığın*, bağımsız denetçinin *yarı zamanlı* eğitmen veya öğretim görevlisi olarak hizmet vermesini engellemediği de belirtilmiştir [2. Kısım m. 10 (2)]. Bu iki fıkra bir arada değerlendirildiğinde, "tam zamanlılık" ile "tam gün çalışmanın", "yarı zamanlılık" ile "yarım gün çalışmanın" amaçlandığı sonucuna varılmıştır. Buna göre, bağımsız denetçiler, BDK'da tam gün çalışmak zorundadırlar. Ancak, BDK'daki çalışmalarını süreklilik arz etmesi koşuluyla, eğitmen veya öğretim görevlisi olarak hizmet vermeleri de mümkündür.

Yine, Tebliğ uyarınca, tam zamanlılık, sadece denetlenen ortaklıkların bağımsız denetim faaliyetlerine katılmakla sınırlı değildir [2. Kısım m. 10 (2)]. Bağımsız denetçiler, mesleki yeterliliklerini sağlamak, korumak ve geliştirmekle yükümlüdürler⁹⁶. Bu nedenle, bağımsız denetim mesleği ile ilgili mevzuatı, ulusal ve uluslararası gelişmeler ile yayınları, düzenlenen kurs, seminer veya konferansları izlemek zorundadırlar [Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 2. Kısım m. 8 (3), (4)]. Diğer bir deyişle, bağımsız denetçi, bağımsız denetim faaliyetlerinde görev yapma yanında, mesleki yeterliliğini artırmak üzere gerekli çalışmalarını da yapmak zorundadır.

⁹⁶ Mesleki yeterlilikle ilgili olarak bkz. § 6, I, A, 1.

Bu hâlde, “tam zamanlılık”; BDK’da tam gün veya süreklilik arz etmesi koşuluyla ve mesleki faaliyette bulunmak suretiyle yarım gün çalışma ile bağımsız denetim görevini yürütme ve mesleki yeterliliği sağlamayı/geliştirmeyi ifade eden bir kavramdır.

Bağımsız denetçiler ile BDK arasında bir sözleşme ilişkisi bulunmaktadır. Bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim işini görme edimini yüklenmeleri nedeniyle, bu sözleşme bir iş görme sözleşmesidir. Tebliğ’de, bağımsız denetçiler için “istihdam edilme” ifadesinin kullanılması [bkz. 2. Kısım m. 8 (1)-(2)], bağımsız denetçilerin BDK’da tam gün görev yapma gereklilikleri (2. Kısım m. 10), bağımsız denetim faaliyetlerinde sorumlu ortak baş denetçinin gerekli gördüğü usul çerçevesinde ve onun denetimi altında bağımsız denetim faaliyetini yürütmeleri [2. Kısım m. 20; 4. Kısım m. 4 (1)/c, 5 (2), 10 vb.] ve en önemlisi, ücretin önemli bir unsur olması nedenleriyle, bağımsız denetçi ile BDK arasında bir hizmet sözleşmesi bulunmaktadır (TBK m. 313 vd).

Hizmet sözleşmesinin bir gereği olarak, bağımsız denetçiler BDK’nın talimatlarına uyma borcu altındadırlar. Talimatlara uymamaları, sözleşmenin ihlalini oluşturur. Bununla birlikte, BDK’nın talimat verme hakkı, işyerinin ihtiyaçları ile sözleşme konusu bağımsız denetim işi ile ilgili düzenlemelerle de sınırlıdır⁹⁷. Buna göre, BDK’nın bağımsız denetim standartları, mesleki düzenlemeler ve meslek etiğine uygun olmayan talimatlarına bağımsız denetçinin uymaması, sözleşmenin ihlali sonucunu doğurmaz. Ayrıca, belirtmek gerekir ki, düzenlemelere aykırı talimatlara uymak, bağımsız denetçilerin düzenlemeler çerçevesinde sorumlu olmalarına neden olur. Diğer bir deyişle, BDK’nın haklı olmayan talimatlarına uymamak, bu düzenlemeler gereği bağımsız denetçiler için bir yükümlülüktür⁹⁸.

⁹⁷ Bu konuda bkz. YAVUZ: s. 453.

⁹⁸ Bağımsız denetçiler, bağımsız denetim standartlarına uymak zorundadırlar. Buna göre, bir denetçinin bağımsız denetim çalışmaları sırasında dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik, mesleki özen, bağımsızlık, güvenilirlik, mesleki davranışlar gibi etik ilkelere uymamaları hâlinde, SPK tarafından sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmaları yasaklanabilir [Tebliğ 2. Kısım m. 30 (1)/ç, (2)]. Keza, TÜRMOB tarafından yayımlanmış olan Disiplin Yönetmeliği’nde de, çeşitli yaptırımlar öngörülmüştür. Bu konuda, bkz. § 6, I, C, 4. Bu nedenle, bağımsız denetçinin bir etik

Hizmet sözleşmesi, TBK m. 344 vd. hükümleri uyarınca sona erdirilebilir. Uygulamada ise, bağımsız denetçiler İş Kanununa tabi olarak çalışmaktadırlar. Bu itibarla, İş Kanununun sözleşmenin feshini düzenleyen 17 vd. hükümleri uyarınca sözleşme feshedilecektir.

Bağımsız denetçi, BDK'nın bağımsız denetim sözleşmesinden doğan edimini yerine getirmede kullandığı ifa yardımcısıdır⁹⁹. Bu itibarla, bağımsız denetçinin bağımsız denetim görevlerini yürütürken denetlenen ortaklığa verdiği zararlardan, BDK, TBK m. 100/I uyarınca sorumlu olur.

TBK m. 100/I düzenlemesi emredici bir düzenleme değildir. Bu nedenle, kural olarak, borçlunun yardımcı kişinin vermiş olduğu zararlardan dolayı sorumluluğu, alacaklı ile yapılan bir sözleşme ile kısmen veya tamamen kaldırılabilir (TBK m. 100/II). TBK m. 99/I, borçlunun kendi kusurundan, TBK m. 100/II ise yardımcı kişinin kusurundan doğan sorumluluğunun, sözleşme ile kısmen veya tamamen kaldırılmasını düzenlemektedir. TBK m. 99/I, borçlunun ağır kusurundan dolayı sorumluluktan kurtulması yönünde önceden yapılan sözleşmeleri geçersiz kabul ederken; TBK m. 100/II, borçlunun, yardımcı kişinin her türlü kusuru dolayısıyla sorumlu olmayacağı yönünde sözleşme yapılmasına izin vermiştir. Ancak, her iki düzenleme, bu yöndeki sözleşmelere iki sınır getirmiştir. İlki, alacaklının, borçlunun hizmetinde olmasıdır. İkincisi ise, borçlunun sorumluluğunun, hükümet tarafından imtiyaz yoluyla verilen bir sanatla uğraşmaktan doğmasıdır (TBK m. 99/II, 100/III). Bu hâlde, borçlu sözleşme ile, TBK m. 99/II uyarınca, hafif kusurundan dahi kurtulamazken; TBK m. 100/III uyarınca, yardımcı kişinin sadece hafif kusurundan kendisini kurtarabilmektedir¹⁰⁰.

Hükümet tarafından imtiyaz yoluyla verilen bir sanatla uğraşan borçlunun, sorumlu olmayacağı yönünde bir sözleşme yapmasına sınır getirilmesinin nedeni, imtiyazın verildiği mesleki faaliyette bulunanların sayıca az olmaları dolayısıyla,

çatışma ile karşı karşıya kaldığında, sorunu önce BDK içinde çözümlenmeye çalışması; bir çözüme ulaşamadığında ise, SPK'ya başvurması gerektiği Tebliğ'de belirtilmiştir [2. Kısım m. 11 (3)/c].

⁹⁹ Bu konuda bkz. ŞENOCAK, Z.: İfa Yardımcıları, s. 57 vd.

¹⁰⁰ Bu konudaki ayrıntılı açıklamalar için, bkz. EREN: s. 1042 vd.; ŞENOCAK, Z.: İfa Yardımcıları, s. 239 vd.

mali durumlarının güçlü bulunmasıdır. Ayrıca, kamu, bu mesleki faaliyette bulunanları uzman olarak görmekte ve bu kişilere özel bir güven duymaktadır. Bu nedenle, böyle bir mesleki faaliyette bulunan borçlunun, kendisinin veya yardımcı kişinin ağır kusurundan dolayı sorumlu olmayacağı yönündeki bu tip sözleşmeler, kamunun duyduğu güveni de sarsmaktadır¹⁰¹.

BDK'lar, bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak üzere yetkilendirilmiş imtiyazlı ortaklıklardır¹⁰². Bu nedenle, BDK ve denetlenen ortaklık, bağımsız denetim elemanlarının bağımsız denetim görevlerini yerine getirirlerken, denetlenen ortaklığa verdikleri zararlar dolayısıyla BDK'nın kısmen veya tamamen sorumlu olmayacağı yönünde bir sözleşme yapabilirler. Ancak, bu sözleşme, sadece bağımsız denetçinin kusurunun hafif olduğu hâllerde geçerli olabilir (TBK m. 100/III).

Buna karşılık, BDK'nın, sorumlu ortak baş denetçinin vermiş olduğu zararlardan dolayı sorumlu olmayacağı yönünde denetlenen ortaklıkla yapılan bir sözleşme geçersizdir (TBK m. 99/II). Zira, sorumlu ortak baş denetçi, BDK'nın organı niteliğindedir ve organın fiili, tüzel kişinin fiilli sayılır (TMK m. 50/II)¹⁰³.

Bağımsız denetçinin haksız fiili nedeniyle denetlenen ortaklığın uğradığı zararlardan, BDK, TBK m. 55 uyarınca sorumlu olacaktır. Keza, bağımsız denetçi de haksız fiili nedeniyle denetlenen ortaklığa karşı sorumlu olur (TBK m. 41). Bu hâlde, denetlenen ortaklık, BDK veya bağımsız denetçiden birine ya da her ikisine başvurarak, zararının giderilmesini isteyebilir (TBK m. 51)¹⁰⁴.

BDK'nın TBK m. 100 uyarınca denetlenen ortaklığa tazminat ödemesi hâlinde, ifa yardımcısına, aralarındaki hizmet sözleşmenin ihlal edilmesi nedeni ile

¹⁰¹ Bu konuda bkz. ŞENOCAK, Z.: İfa Yardımcıları, s. 247-248.

¹⁰² Bu konuda ayrıca bkz. § 4, I.

¹⁰³ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 4, III, C, 1, b.

¹⁰⁴ Bu konuda bkz. ŞENOCAK, Z.: İfa Yardımcıları, s. 263.

rücu edebilir. Keza, bağımsız denetçinin haksız fiili nedeniyle TBK m. 55 uyarınca tazminat ödeyen BDK, TBK m. 51 uyarınca bağımsız denetçiye rücu eder¹⁰⁵.

IV- Tasarı Hükümlerine Göre Denetçinin Denetlenen Anonim Ortaklığın Bir Organı Olup Olmadığı Sorunu

TTK uyarınca, anonim ortaklığın üç zorunlu organı bulunmaktadır. Bunlar; karar organı genel kurul (TTK m. 360 vd.), yönetim ve temsil organı yönetim kurulu (TTK m. 312 vd.) ve denetim ve gözetim organı denetçi/denetleme kuruludur (TTK m. 347 vd). Organların görev ve yetkileri yasa ile belirlenmiştir. Genel kurul ve denetleme kurulu nitelik itibariyle devamlı olan; ancak, görevlerini yerine getirmek için devamlı faaliyette bulunması da gerekmeyen organlardır. Buna karşılık, yönetim kurulu görevleri gereği devamlı faaliyette bulunması gerekli bir organdır. Bu nedenle, genel kurul ve denetleme kurulunun yasada sayılmış bulunan münhasır yetkileri dışında kalan yetkiler, yönetim kurulu tarafından kullanılır¹⁰⁶.

Tasarı ile anonim ortaklıklar hukukunda birçok yeni düzenleme getirilmiştir. Bunlardan biri de, ortaklığın denetim sistemine ilişkindir. Tasarı; denetleme kurulunun düzenlendiği TTK'nın 347 ilâ 359. maddelerini kaldırmış, bağımsız denetim sistemini getirmiş ve denetim görevinin BDK'lar tarafından yerine getirileceğini kabul etmiştir¹⁰⁷. Tasarı ile, denetçinin genel kurul ile yönetim kurulu yanında, anonim ortaklığın bir organı olup olmadığı hususu tartışmalı hâle gelmiştir.

Tasarı'nın Genel Gerekçesi No.129'da, denetçinin *anonim ortaklığın bir organı olmaktan çıkarıldığı* belirtilmiştir. Buna karşılık, 399. maddenin I. fıkra gerekçesinde, denetim sözleşmesinin niteliğinin belirlenmesi sorununun kapsamına, *denetçinin bir tür ortaklık organı olup olmadığı alt sorununun* da girdiği ve 530. maddesinin I. fıkra gerekçesinde, “kanunen gerekli olan organlar” teriminin, *denetçinin organ olup olmadığının belirlenmesi ile* anlam kazanacağı ifade

¹⁰⁵ Borçlunun TBK m. 100 uyarınca tazminat ödemesi hâlinde borçluya rücu etmesi ile ilgili açıklamalar için bkz. ŞENOCAK, Z.: İfa Yardımcıları, s. 261 ve TBK m. 51 uyarınca rücu için bkz. EREN: s. 587, 787 vd.

¹⁰⁶ POROY (TEKİNALP/ÇAMOĞLU): Ortaklıklar, No: 517.

¹⁰⁷ Tasarı m. 400 (1) uyarınca, küçük anonim ortaklıklar, denetçi olarak dilerlerse BDK yerine en az iki YMM veya SMMM'yi seçebilirler.

edilmiştir. Denetçinin organ niteliğinin tartışmalı olduğu, 437. maddenin II. fıkraya gerekçesinde, “denetçinin bağımsızlığı, yani şirketin dışında bulunması, *bir görüş uyarınca şirketin organı olmaması (tartışmalı)* onun bilgi verme yükümlülüğünün bulunmadığı anlamına gelmez.” denilmek suretiyle, açıkça ifade edilmiştir. Keza, BDK’ların hizmet sundukları birçok müşterisinin bulunması, onlara çeşitli hizmetler sunması ve her müşterisini içerden ve yakından izlemesinin olanaklı bulunmaması nedenleriyle, *ortaklığın denetiminin tamamen BDK’lara bırakılmayacağı* da belirtilmiştir [Tasarı m. 375 (1)/c gerekçesi]. Tasarı’nın, sorunun çözümünü öğreti ve içtihatlarla bırakmış olduğu anlaşılmaktadır.

Tasarı’nın gerekçesindeki denetçinin organ niteliğine ilişkin bu bilgiler, çelişkili olması nedeniyle öğretilerde eleştirilmiştir¹⁰⁸. Ayrıca, bir görüşe göre, anonim ortaklıkların kuvvetler ayrılığına benzeyen ve sağlıklı bir şekilde yürüyen yasama-yürütme-yargı sisteminde, yargıyı temsil eden denetim kurulu yok edilmiştir. Yerine getirilen denetim, hesap denetimi ile sınırlı kalmıştır. Oysa, hesap denetimi, denetçilerin görevlerinin sadece bir kısmını oluşturur. Yine, aynı görüş uyarınca, BDK’lar muhasebenin dayandığı belgelerin sıhhatini araştırmayacakları için, bu durum naylon faturaların artmasına neden olacaktır. Bu faturaların sıhhatini kontrol edecek bir kurul kalmamıştır. Denetleme kuruluna aileden kişilerin atanması ve onların da denetim işini tamamlamadıkları için denetimin faydasız hâle gelmesi nedenine dayanarak denetim kurulunun kaldırılması, bir çözüm değildir¹⁰⁹.

Başka bir görüş ise, Tasarı’nın yeni organlar düzeninde, anonim ortaklığın esasta iki organdan oluştuğunu belirtmiştir. Bunlar, yönetim kurulu ve genel kuruldur. Denetçinin, bir organ olup olmadığı tartışılacak; organ ise, buna göre nitelendirilmesi yapılacaktır. Artık, Türk anonim ortaklıklar hukukunda denetçilerin denetleme dışı görevleri bulunmamaktadır. Yeni organlar düzenine hâkim olan üç kurum

¹⁰⁸ ARKAN: Tasarı, s. 54; AÜHF Ticaret Hukuku Anabilim Dalı, No: 85.

¹⁰⁹ ÇAĞA, Barbaros: “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu”, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Sempozyumu 27-28 Mayıs 2005, YÜHFD 2005, C. II, S. 1, s. 473-474. ÇAĞA, bu eleştirilerinden önce, yokluk ve butlan davalarında, ortaklığı yönetim kurulunun temsil edeceğini; ancak, davayı açmaya yetkili kişiler arasında yönetim kurulunun da bulunduğunu; böyle bir durumda ise, yönetim kurulunun hem davacı, hem de davalı olacağını belirtmiştir. ÇAĞA, birçok kişiye dava açma yükümü getirildiği için, yönetim kuruluna bu yönde bir yetki vermenin gereksiz olduğunu ifade etmiş ve mevcut sistemimizde bu gibi durumlarda denetçiye yetki tanındığını; ama, Tasarı ile, bu olanağın da kaldırıldığını ifade ederek, eleştirmiştir (s. 473).

bulunmaktadır. Bunlar; organ kuramı (zorunlu organlar ve isteğe bağlı organlar), şekli-filî organ kuramı ve işlev ayrımı kuramıdır¹¹⁰.

Görüldüğü üzere, denetçinin anonim ortaklığın bir organı olup olmadığı, çözümlenmesi gerekli bir sorundur. Belirtmek gerekir ki, Tasarı hükümleri incelendiğinde, denetçinin organ olduğu sonucuna varabileceğimiz düzenlemeler yanında, aksine düzenlemeler de bulunmaktadır. Bu itibarla, konu, organ niteliğine uygun düzenlemeler ve organ niteliğine uygun olmayan düzenlemeler olmak üzere, iki başlık altında incelenmeye çalışılacaktır¹¹¹.

1- Tasarı'nın, denetçinin organ niteliğine uygun düzenlemeleri

- Denetçinin, anonim ortaklığın organizasyon bölümünde düzenlenmiş olması

Bir makamın organ olarak belirlenmesinde esas alınan kıstaslardan ilki, organın yasa, statü veya yetkili merci tarafından belirlenmiş olmasıdır. Bu bakımdan, denetçi ile ilgili yapılması gereken ilk tespit, denetçinin Tasarı'da şeklen düzenlenmiş olduğudur.

Denetçiyi düzenleyen hükümler Tasarı'nın üçüncü bölümünde, yönetim kuruluna ilişkin hükümler (ikinci bölüm) ile genel kurula ilişkin hükümler (dördüncü bölüm) arasında yer almaktadır. Düzenlendiği yer bakımından, Tasarı, TTK sistemini korumuştur. Bu düzenleme, denetçiyi anonim ortaklığın zorunlu organı olarak kabul eden İsv. BK düzenlemesiyle de paraleldir. Buna karşılık, Tasarı, bağımsız denetçiyi organ olarak kabul etmeyen kaynak yasadan ayrılmıştır¹¹². Alman hukukunda, bağımsız denetçiler, Pay Senetli Ortaklıklar Kanununda ortaklığın organizasyonu bölümünde değil, sermaye ortaklıkları için tamamlayıcı hükümlerin yer aldığı Alm. TK § 316 vd. hükümlerinde düzenlenmiştir.

¹¹⁰ TEKİNALP, Ünal: “Zorunlu Hedefler Bağlamında TTK Tasarısı'nda Anonim Şirkete İlişkin Kuramsal ve Dogmatik Düzen”, Türkiye’de Hukuk Reformu Toplantıları 4, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Paneli, HPD Ağustos 2004, S. 4, s. 19.

¹¹¹ Organ niteliğinin belirlenmesinde başvuru kıstasları ile ilgili açıklamalar için, bkz. § 4, III, C, 1, a.

¹¹² Bu konuda bkz. BİLGİLİ: s. 89-90.

Buna göre, anonim ortaklığın organizasyonu bölümünde düzenlenmiş olması nedeniyle, denetçinin, ortaklığın zorunlu organı olduğu düşünülebilir.

- Karar alma yetkisinin bulunması ve denetim raporunda açıkladığı görüşü ile genel kurul kararını etkilemesi

Bir kişi veya kişi grubunun organ olarak nitelendirilmesinde en önemli özellik, kişi veya kişi grubunun karar alabilmesi veya bir kararın alınmasında etkili olabilmesidir. Bu husus, Genel Gerekçe No. 70 ile de açıkça belirtilmiştir. Genel Gerekçeye göre, bir organın işlevlerini yerine getirebilmesinin vazgeçilmez koşulu, organın karar alabilmesidir. Gerekçede, genel kurul ve yönetim kurulu ile ilgili açıklamalar getirilmiş; ancak, denetçiden söz edilmemiştir. Öğretide, “karar alma veya bir kararın alınmasına katkıda bulunma” kıstasının, organ niteliğini tek başına belirleyen nihai bir kıstas olmadığı belirtilmiştir. Karar alma, organ niteliğinin belirlenmesinde, sadece yardımcı bir kıstastır¹¹³.

Tasarı m. 378 (1)’de, denetçiye bir karar alma yetkisi tanınmıştır. Hükme göre, pay senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıklarda, risklerin erken teşhisi için bir komitenin kurulması zorunlu değildir. Ancak, eğer denetçi, böyle bir komitenin kurulmasını gerekli görür ve yönetim kuruluna yazılı olarak bildirimde bulunursa, yönetim kurulu komiteyi derhâl kurmalıdır¹¹⁴. Görüldüğü üzere, bu hüküm ile, denetçiye komitenin kurulmasının gerekip gerekmediği hakkında bir karar verme yetkisi tanınmakta; kurulması yönünde karar verir ve yönetim kuruluna bildirir ise, yönetim kuruluna da bu karara uyma yükümlülüğü yüklenmektedir. 378. maddenin

¹¹³ Bu konuda bkz. ÖZTAN: s. 39 vd.

¹¹⁴ Denetçiye getirilen bu yetki, öğretide çeşitli gerekçelerle eleştirilmiştir. Bir görüşe göre, bu düzenleme, pratik bir amacının bulunmaması ve komitenin yapacağı işlerin zaten yönetim kurulunun işi olması nedeniyle, Tasarı’da çıkarılmalıdır (MOROĞLU: Tasarı, s. 176). Başka bir görüşe göre, denetçiye tanınan bu yetki UDS ile denetçilere getirilen yetkileri aşması yanında; yetki kullanılabilir bir yetki değildir (DURAL: s. 34). Diğer bir görüşe göre ise, böyle bir düzenleme ile denetçi, uzman olmadığı bir alanda görüş bildirmekle karşı karşıya kalmaktadır. Tasarı’da muhasebe denetiminden daha geniş bir kapsamı olan bir denetim düzenlenmiştir. Eğer, bu düzenleme ile ortaklıktaki “risk yönetimi ve iç kontrol sistemi” kastediliyor ise, bunun yasadaki hükme paralel olarak açıkça ifade edilmesi gerekmektedir. Aksi hâlde, UDS’ye uygun olarak, finansal tabloların denetimi esas alınmalıdır (AKSOY: Tasarı, s. 132).

gerekçesine göre, bu konuda özel olarak denetçinin görevlendirilmesi nedeni, erken uyarı sistemine verilen istisnai önemdir.

Komiteler, Tasarı m. 366 (2)'de (TTK m. 318/II) düzenlenmiştir¹¹⁵. Hükme göre; işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amaçlarıyla, yönetim kurulu komiteler veya komisyonlar kurabilir. Komiteler, ortaklığın iç ilişkilerine özgü bir işbölümüdür. Komitelerin kurulması, yönetim kurulunun isteğine bağlanmıştır. Bu nedenle, ana sözleşme ile komitelerin kurulması için yönetim kuruluna bir yetki verilmesine gerek yoktur. Ancak, m. 378 (1) ile, denetçinin uygun görmesi durumunda, komitenin kurulması yönetim kurulunun bir yükümlülüğü hâline gelmektedir. Bu nedenle, risklerin erken teşhisi için bir komitenin kurulmaması nedeniyle meydana gelen zararlardan, yönetim kurulu üyeleri sorumlu olurlar [m. 553 (1)].

Bu düzenleme ile, esas görevi ortaklığın finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun bağımsız denetimini yapmak olan denetçilere, riskleri izleme görevi de yüklemiş olmaktadır. Zira, denetçinin, risklerin erken teşhisi için bir komitenin kurulmasına karar verebilmesi için, riskleri belirlemesi ve izlemesi gerekmektedir. Ayrıca, Tasarı m. 398 (4)'e göre, denetçi, “finansal tabloların, gerçek resmi, dürüstçe göstermemesi dolayısıyla tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında belirlemeye uygun bir sistem ... kurulmuş ise, bu sistemin yapısını ve uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte yönetim kuruluna” sunmalıdır. Diğer bir deyişle, denetçi, riskleri izleme yanında, sistemin işleyişini denetleme yetki ve görevini de yüklenmektedir. Eğer, denetçi bu görevleri hiç veya gereği gibi yerine getirmez ve bu nedenle bir zarar meydana gelirse, bundan sorumlu olur [m. 554 (1)].

Tasarı ile denetçiye getirilen esas görev, anonim ortaklığın finansal tabloları ile yönetim kurulunun hazırladığı yıllık faaliyet raporunu UDS'ye göre denetlemek, denetimde elde ettiği bilgiler ile finansal tablolar ve yıllık rapordaki bilgilerle uyumlu olup olmadığını, denetim raporunda açıklamaktır [m. 397 (1), 398 (2)].

¹¹⁵ Komiteler ile ilgili olarak bkz. § 3, III, A, 2, a.

Tasarı, denetçinin raporunda açıkladığı görüşe bir sonuç bağlamaktadır. Şöyle ki; Tasarı'nın 403. maddesine göre, denetçi denetim sonunda olumlu görüş, sınırlı olumlu görüş veya olumsuz görüş verebileceği gibi, görüş bildirmekten de kaçınabilir¹¹⁶. Denetçinin olumlu görüş bildirmesinin anlamı; ortaklığın finansal tablolarının doğru olduğu, ortaklığın finansal durumuna ve kârlılığına ilişkin resmin gerçeğe uygun olduğu ve gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığıdır [m. 403 (1)]. Böyle bir durumda, denetçi ayrıca raporunda, yönetim kurulunun sorumluluğunu gerektiren bir durumun mevcut olmadığını da belirtmelidir [m. 403 (2)]. Olumlu görüş verilmesi hâlinde, genel kurul, tabloların sonuçları hakkında karar alabilir [m. 403 gerekçesi].

Buna karşılık, denetçinin sınırlı olumlu veya olumsuz bir görüş vermesi ya da görüş bildirmekten kaçınması hâlinde, genel kurul, finansal tabloları esas alarak, açıklanan kâr veya zarar ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bulunan herhangi bir karar alamaz. Bu hâllerde, yönetim kurulu görüş tarihinden itibaren iki işgünü içerisinde genel kurulu toplantıya çağırılmalı ve toplantı tarihinde geçerlilik kazanacak şekilde istifa etmelidir [m. 403 (5)]¹¹⁷.

Sonuç olarak, Tasarı, denetçiye, ortaklığın bir iç ilişkisi olan risklerin erken teşhisi komitesinin kurulması ile sınırlı olarak bir karar alma yetkisi tanınmakta ve yine risklerin erken teşhisi sisteminin işleyişini denetleme görevini de yüklemektedir.

¹¹⁶ Bu konuda bkz. § 6, I, B.

¹¹⁷ Görüş yazılarının düzenlendiği 403. maddenin Tasarı'nın ilk görüşe sunulduğu metninde, denetçiye, denetim sonucunda yönetim kurulunun sorumluluğunu gerektiren bir durumun mevcut olup olmadığını ortaya koyma ve sorunlara işaret etme görevi verilmiştir. Hükmün gerekçesinde, olumlu görüşün yönetim kurulunun ibrasının; olumsuz görüşün ise, finansal tabloların gerçeği yansıtmadığı sonucunu verdiği için, yönetim kurulunun sorumluluğunun dayanağı olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca, genel kurulun hareket sahasını daraltmamak için, yeni finansal tablolar düzenlenmesi yönünde, genel kurula karar alma zorunluluğu getiren bir yasal düzenlemeye gidilmediği de ifade edilmiştir. Zira, genel kurulun mevcut yöneticileri görevden almasına ve/veya yeni finansal tabloların düzenlenmesine karar vermesi için herhangi bir engel yoktur. Alt Komisyon ise, 403. maddeyi önemli ölçüde değiştirmiştir. Alt Komisyon'un gerekçesine göre; "Tasarıyı hazırlayan komisyon bazı ülkelerin düzenlenmesinin aksine, kaçınma olması veya olumsuz görüş verilmesi halinde finansal tabloların hukuki yazgısı hakkında bir hüküm sevk etmekten kaçınmıştır. ... Ancak Alt Komisyonumuz, olumlu görüş verilmemiş bulunan hallerde, mevcut finansal tablolara dayanarak açıklanan kâr veya zararlarla ilgili bir karar alınmasını uygun görmemiş bu sebeple beşinci fıkrayı kaleme almıştır. ... Genel kurula sunduğu finansal tablolar, denetçi tarafından kabul edilmeyen bir yönetim kurulu görevde kalmamalı, standartlara ve hükümlere uygun finansal tabloları aynı yönetim kurulu hazırlamamalı, hukuk düzeni ortaya çıkan duruma rağmen hiçbir şey olmamış gibi hareket etmemelidir. Ancak sınırlı olumlu görüşte de gerekli düzeltmeler yapılmalıdır..."

Denetçinin komitenin kurulmasına yönelik kararı, yönetim kurulunu bağlayıcı bir nitelik taşımaktadır. Yine, Tasarı'nın açık hükmü dolayısıyla, denetçinin denetim raporundaki görüşü, genel kurulun kararına doğrudan etki yapmaktadır. Başka bir deyişle, denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş açıkladığında, genel kurul, Tasarı m. 403 (5)'te belirtilen esaslara uygun davranmak zorundadır. Bununla birlikte, denetçinin karar alma yetkisinin bulunması veya karar alınmasında etkisinin olması organ niteliğinin belirlenmesinde önemli bir kıstas ise de; sadece bu kıstasa dayanarak, denetçinin organ olduğu sonucuna varılamaz¹¹⁸. Ayrıca, denetim faaliyeti sonucunda bir görüş oluşturmanın ve bu görüşü raporda açıklamanın denetçinin mesleki faaliyetinin bir gereği olduğu da göz önünde bulundurulmalıdır. Tasarı, denetçinin mesleki faaliyetine bir sonuç bağlamaktadır.

- Denetçinin sorumluluğuna ilişkin düzenlemenin bulunması

Kişi veya kişi gruplarının, görevlerini bir sorumluluk altında yerine getiriyor olmaları hâli de, organ niteliğinin belirlenmesinde ifade edilen bir kıstastır¹¹⁹. Öğretide, anonim ortaklıklarda organların sorumluluğu, özel olarak düzenlenmesi nedeniyle, “özel medeni bir sorumluluk” olarak nitelendirilmiştir. Bu itibarla, anonim ortaklığın organları denilince, akla ilk olarak yönetim kurulu ve denetçinin geldiği belirtilmiştir. Yine, bu görüş uyarınca, eğer sorumluluk özel olarak düzenlenmiş ise, o hâlde organ ile anonim ortaklık arasındaki hukuki ilişkinin nitelendirilmesine veya anonim ortaklığı sözleşme ya da müessese teorileri ile açıklamaya da gerek yoktur¹²⁰.

Tasarı m. 554 (1)'de, denetçinin sorumluluğu düzenlenmiştir. Hükme göre, kendisine verilen görevleri kusurlu olarak yerine getirmeyen denetçi ortaklığa, pay

¹¹⁸ Bu konuda bkz. ÖZTAN: s. 44.

¹¹⁹ ÖZTAN: s. 36 vd.; OĞUZMAN/SELİÇİ/OKTAY-ÖZDEMİR: s. 201-202; SEROZAN: Tüzel Kişiler, s. 41.

¹²⁰ Ancak, sorumlu kişi çevresi ve pasif dava ehliyeti açısından, ortaklık organı kavramının, bir yandan bu çevrenin dışına çıkarken, diğer yandan da çevreye dâhil olanları kapsamadığı belirtilmiştir. Örneğin, genel kurul ortaklığın organı olduğu hâlde, herhangi bir sorumluluk altında değildir. Bu konudaki bkz. POROY/TEKİNALP/TEKİNALP: s. 348 vd.

sahiplerine ve ortaklık alacaklılarına karşı sorumlu olur¹²¹. Böylece, denetçinin iş ve işlemleri nedeniyle anonim ortaklığın uğradığı zararların tazmini için, pay sahipleri ile ortaklık alacaklılarına da bir dava hakkı tanınmıştır [Tasarı m. 555 (1), 556 (2)]¹²². Bu düzenleme, TTK m. 359 ile uyumludur. Şu farkla ki, TTK m. 359 denetçi için bir kusur karinesi kabul ederken; Tasarı denetçinin sorumlu tutulabilmesi için, bunu iddia edenin kanıtlaması koşulunu getirmiştir¹²³. İsv. BK m.755 ve Alm. TK § 323 (1)'de ise, denetçinin sorumlu olması için, kusurun zarar gören tarafından kanıtlanması zorunluluğu aranmamıştır. Genel sorumluluk hâli yanında, denetçiye sır saklama yükümlülüğüne ilişkin olarak, özel bir sorumluluk hâli getirilmiştir (Tasarı m. 404, Alm. TK § 323, İsv. BK m. 730).

2- Tasarı'nın, denetçinin organ niteliğine uygun olmayan düzenlemeleri

- Ortaklığın kuruluşunda, ilk denetçi seçimi ile ilgili bir düzenlemenin bulunmaması

Tüzel kişiler, iradelerini organları aracılığı ile açıklarlar (TMK m. 50/I). Bu nedenle, fiil ehliyetlerini kazanabilmeleri için, tüzel kişilerin yasaya ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmaları gerekir (TMK m. 49). Buna göre, denetçinin anonim ortaklığın zorunlu organı olarak kabul edilmesi hâlinde, anonim ortaklığın fiil ehliyetini kazanabilmesi için, kuruluş işlemleri tamamlandığında denetçinin de seçilmiş olması gerekir. Ancak, Tasarı'da bu yönde bir düzenleme bulunmamaktadır.

¹²¹ Alm. TK § 323 (1) ise, denetçinin sorumluluğunu özel olarak düzenlemekle birlikte, sorumlu olunan kişileri, zarar gören denetlenen ortaklık ile bağlı işletme ile sınırlamıştır.

¹²² Bkz. § 6, I, C, 1, a.

¹²³ Esasen, bu düzenleme, TBK düzenlemesinden de ayrılmaktadır. Zira, kusur arandığı için, denetçilerin sorumluluğunun kusura dayanan bir sorumluluk olmasının yanında; anonim ortaklık ile arasındaki sözleşmeden doğan borcun hiç veya gereği gibi yerine getirilmemesi bakımından da, sözleşmenin ihlâl edilmesi nedeniyle, aynı zamanda sözleşmeye dayanan bir sorumluluktur. TBK m.96 (TBK Tasarısı m. 111) uyarınca, sözleşmeden doğan bir borcu hiç veya gereği gibi yerine getirmeyen borçlu, kusurlu olmadığını kanıtlayamazsa sorumlu olur. Diğer bir deyişle, sözleşmeden doğan borçların yerine getirilmemesi nedeniyle sorumlulukta, kusur karinesi kabul edilmiştir. Bu nedenle, Tasarı ile denetçiye getirilen sorumluluk hukuka aykırılık, kusur, zarar ve uygun illiyet bağı koşullarının zarar gören tarafından kanıtlanmasının aranması bakımından, haksız fiil sorumluluğuna benzemektedir (TBK m. 41).

Tasarı m. 399, ana sözleşmenin içeriğini düzenler. Hükümün gerekçesinde, ana sözleşmenin iki tür hüküm grubunu içerdiği belirtilmiştir. Bunlar; şeklî ve maddî hükümlerdir. Şeklî olanlar, anonim ortaklığın organlarının oluşumuna ilişkindir ve mutlak, zorunlu bir nitelik taşır. 339. maddenin II. fıkrasının (f), (g) ve (h) bentleri, genel kurul ve yönetim kuruluna ilişkin düzenlemeler getirir. Ancak, ana sözleşmede ilk denetçilerin seçimi ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Diğer bir deyişle, gerekçede açıkça belirtildiği üzere, ortaklığın organları ile ilgili düzenlemelerin yer aldığı ana sözleşme hükümlerinde, denetçi bir organ olarak düzenlenmemiştir.

Tasarı'nın kuruluş işlemleri ile ilgili düzenlemelerinde, sadece belirli iş ve işlemlerin denetimi için görevlendirilen işlem denetçisinden söz edilmiştir [bkz. Tasarı m. 336 (1), 343 (1), 349, 351]. Tasarı'nın kuruluş işlemlerini denetleyen işlem denetçisini düzenleyen 351. maddesinin gerekçesine göre, bu denetçiler, Tasarı m. 554 anlamında işlem denetçileridir ve kuruluş denetçisi olarak nitelendirilmişlerdir. Bu denetçilerin görevi, kuruluş işlemlerinin denetimi ile sınırlıdır.

Buna karşılık, denetçinin zorunlu organ kabul edildiği TTK'da, anonim ortaklıkların kuruluşunda, ilk yönetim kurulu ve denetçinin/denetleme kurulu üyelerinin seçimi ile ilgili hükümler sevk edilmiştir. TTK uyarınca, âni kuruluşta, anonim ortaklığın ilk yönetim kurulu üyeleri ile ilk denetçilerin ana sözleşmede gösterilmesi gerekir (m. 279/II/6)¹²⁴. TTK'ya göre, âni kuruluşta ortaklar 285. madde ile 289. maddenin 4. ve 5. bentlerindeki koşulları yerine getirdiklerini göstermek üzere, 279. maddede yazılı hususları kapsayan bir ana sözleşmeyi, aynı maddede yazılı şekilde düzenlemelidirler (m. 303/II, c.1). TTK m. 289/4 ve 5 ile TTK m. 279/II/6, yönetim kurulu üyelerinin ve denetçilerin seçimine ilişkindir. Buna göre, âni kuruluşta, ilk yönetim kurulu üyeleri ile ilk denetçilerin adlarının ana sözleşmede belirtilmesi zorunludur; aksi takdirde, tescil işlemi yapılmaz (TST m. 60). Tedricî kuruluşta ise, denetçiler kuruluş genel kurulu tarafından seçilirler (TTK m. 289/5,

¹²⁴ Öğretide, bu koşulun âni ve tedricî kuruluştan hangisi için öngörülmüş olduğu ile ilgili olarak hükümde bir açıklık olmadığından, her iki kuruluş için de geçerli olacağı kanısını uyandırdığı belirtilmiştir. Ancak, TTK m. 289/5'in açık düzenlemesi uyarınca, tedricî kuruluşta ilk denetçinin kuruluş genel kurulu tarafından seçilmesinin zorunlu olduğu ve bu nedenle, âni kuruluşla ilişkin TTK m. 303/II atfıyla 289/4 ve 5 karşısında, TTKm.279/II/6'nın sadece âni kuruluş için geçerli olacağı ifade edilmiştir (BAHTİYAR: Ana Sözleşme, s. 141-142).

292/2). Yönetim kurulu üyeleri ise, ana sözleşmede gösterilebilecekleri gibi, kuruluş genel kurulu tarafından da seçilebilirler (TTK m. 292/I). İsv. BK m. 626/6 uyarınca da, ortaklık ana sözleşmesinde, yönetim kurulu üyeleri ve denetçiler ile ilgili bir hüküm bulunmalıdır.

Sonuç olarak, Tasarı, anonim ortaklığın kuruluşunu düzenleyen 335 vd. hükümlerinde, ilk denetçinin seçimi ile ilgili bir düzenleme getirmemektedir. Başka bir deyişle, ortaklık, denetçisi olmadan ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanmakta [m. 355 (1)] ve faaliyete geçmektedir. Denetçinin seçimine ilişkin hükümlere göre, denetçi, olağan genel kurul toplantısında seçilmekte; eğer, *faaliyet döneminin* dördüncü ayına kadar seçilememişse, ilgililerin talebi ile mahkeme tarafından atanmaktadır [m. 399 (1), (6)]¹²⁵. Anonim ortaklığın ilk denetçi seçilmeksizin tüzel kişilik kazanması ve faaliyete geçmesine ilişkin Tasarı hükümleri karşısında, TMK m. 49 düzenlemesi uyarınca, denetçinin anonim ortaklığın organı olduğu söylenemez.

- *Denetçiyi seçme yetkisinin sınırlandırılması ve ortaklığa kendiliğinden görevden alma yetkisinin tanınmaması*

Tüzel kişiler, organlarını seçme ve her zaman görevden alabilme yetkisine sahiptirler. Tasarı'da da, denetçiyi seçme ve azletme yetkisi, genel kurulun devredilemez ve vazgeçilemez yetkileri arasında sayılmıştır [m. 408 (2)/b-c].

Tasarı'nın 399. maddesinin I. fıkrası, genel kurulun denetçiyi seçmesi ile ilgili düzenleme getirmektedir. Hükme göre, genel kurul, her faaliyet yılı için ve görevini yerine getireceği faaliyet dönemi sona ermeden önce denetçiyi seçmelidir. Yine, 399. maddenin VI. fıkrası uyarınca, faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilemezse, ilgililerin talebi üzerine, denetçiyi mahkeme atar. Bu hüküm, genel kurulun denetçi seçimine ilişkin kararının hükümsüz olması, denetçinin kendisine teklif edilen görevi reddetmesi ve denetçinin sözleşmeyi sona erdirmesi hâllerinde de uygulanır. Diğer bir deyişle, genel kurulun denetçiyi seçmeye ilişkin devredilemez

¹²⁵ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 3, III, A, 1.

yetkisi, esas olarak, olağan genel kurul toplantısı ile sınırlandırılmıştır¹²⁶. Ayrıca, Tasarı, denetçinin sözleşmeyi sona erdirmesi hâlinde, geçici bir denetçi seçme yetkisini yönetim kuruluna da tanımıştır [Tasarı m. 399 (9)]. Yönetim kurulunun denetçiyi geçici olarak seçiminde, genel kurulun onayı aranmışsa da; mahkemenin denetçi ataması hâllerinde genel kurulun onayı aranmamıştır.

Oysa, TTK'daki denetçinin genel kurul tarafından seçileceği kuralının (m. 347/II) bir istisnası niteliğinde olan 351. madde, genel kurulun denetçiyi seçme yetkisini Tasarı'da olduğu şekilde ortadan kaldırmamaktadır. TTK m. 351'de belirtilen nedenlerden birinin ortaya çıkması sonucunda bir denetçilik açılırsa, diğer denetçiler, ilk genel kurul toplantısına kadar görev yapmak üzere birini denetçi olarak seçerler. Buna karşılık, denetçi bir kişiyse ve TTK m. 351'deki hâllerden biri ortaya çıkmışsa, ilgililerin başvurusu üzerine, ilk genel kurul toplantısına kadar görev yapmak üzere denetçiyi mahkeme atar. Görüldüğü üzere, TTK'da, denetçiliğin açılması hâlinde, koşullara göre denetçinin diğer denetçiler tarafından seçileceği veya mahkeme tarafından atanacağı kuralı getirilmiş olmakla birlikte; seçilen veya atanan denetçinin ilk genel kurul toplantısına kadar görev yapacağı öngörülerek, denetçi seçiminde genel kurulun yetkisi kaldırılmamıştır. Zira, genel kurul olağan veya olağanüstü toplanarak, seçilmiş veya atanmış denetçiyi onaylayabileceği gibi, onu görevden alarak yeni bir denetçi de seçebilir. Bu düzenlemeler, sadece ortaklığın organsız kalmaması için kabul edilmiş bir önlem niteliğindedir.

Keza, İsviçre hukukunda da, genel kurulun yetkisi önceliklidir. İsv. BK m. 727f uyarınca, ticaret sicil memuru, bir anonim ortaklığın denetçisinin olmadığını öğrenirse, denetçi seçimi için ortaklığa uygun bir süre verir. Bu süre içerisinde anonim ortaklık yeni bir denetçi seçemezse, bu takdirde, ticaret sicil memurunun başvurusu üzerine denetçiyi mahkeme atar. Bu özel kural dışında, denetçiyi atama yetkisi, genel kurulundur (İsv. BK m. 727/I).

Alm. TK § 318 (4) uyarınca, faaliyet dönemi bitmeden denetçi seçilememiş ise, ilgililerin talebi üzerine denetçiyi mahkeme seçer. Seçilen denetçinin görevi geri

¹²⁶ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 3, III, A, 1, b, aa.

çevirmesi veya sözleşmeyi sona erdirmesi ya da denetimin bilanço kapanışı ile eş zamanlı olarak yapılmasının olanaklı olmaması hâllerinde, bir başka denetçi seçilememişse, denetçiyi yine mahkeme seçer. Görüldüğü gibi kaynak Yasa, denetçinin mahkeme tarafından seçilmesini gerektiren nedenleri, Tasarı'da olduğu gibi geniş tutmamıştır. Yine, Tasarı'dan farklı olarak, denetçinin sözleşmeyi sona erdirmesi veya görevi reddetmesi gibi nedenlerin ortaya çıkmasını, tek başına mahkemenin denetçi seçmesi için yeterli görmemiştir. Bunun yanında, ortaklığın yeni bir denetçi seçememiş olmasını da aramıştır. Ayrıca, Alman öğretisine göre, bağımsız denetçinin genel kurul tarafından seçilmiş olması, onun organ kabul edilmesini gerektiren geçerli bir neden değildir. Genel kurul seçimle, bağımsız denetim görevini yerine getirecek kişiyi belirlemekte, bağımsız denetçiyi “ferdileştirmekte”dir. Bu nedenle, anonim ortaklık ile bağımsız denetçi arasında bir organ ilişkisi değil, sadece bir sözleşme ilişkisi bulunmaktadır¹²⁷.

Tasarı m. 399 (2) uyarınca, denetçi, sadece 399. maddenin IV. fıkrasında öngörülen şekilde ve başka bir denetçi atanmış ise görevden alınabilir. Tasarı m. 399 (4), ilgililerin başvurusu üzerine, denetçinin mahkeme kararıyla görevden alınmasına ilişkin bir düzenleme getirmektedir¹²⁸. Tasarı m. 399 (2) gerekçesine göre, ortaklığa sözleşmeyi kendiliğinden sona erdirmeye yetkisinin tanınmamasının nedeni, denetçinin sözleşmeyi sona erdirmeye tehdidi ile baskı altına alınmasını önlemektir. Böylece, getirilen bu düzenleme ile denetçinin bağımsızlığı korunmaktadır. Başka bir deyişle, Tasarı, denetçinin bağımsızlığını korumak amacıyla, genel kurulun devredilemez ve vazgeçilemez nitelikteki denetçiyi görevden alma yetkisini kaldırmıştır. Bu nedenle, Tasarı m. 408 (2)/c hükmü, denetçinin görevden alınması bakımından, m.399 (2) nedeniyle uygulaması olmayan bir hükümdür.

Buna karşılık, hakkında görevden alma davası açılmasına veya haklı bir nedenin ortaya çıkmasına bağlı kılınsa da, denetçiye denetim sözleşmesini tek taraflı olarak sona erdirmeye yetkisi tanınmıştır [Tasarı m. 399 (8)]¹²⁹.

¹²⁷ Bu konudaki açıklamalar için bkz. BİLGİLİ: s. 90.

¹²⁸ Bu konuda bkz. § 8, I, A, 1.

¹²⁹ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 8, I, A, 2.

TTK m. 350 uyarınca, genel kurul denetçiyi görev süresinin bitmesini beklemeksizin, her zaman görevden alabilir ve yerine yeni bir denetçi seçebilir. Keza, İsv. BK'ya göre, genel kurul denetçiyi seçer (m. 727/I) ve herhangi bir zamanda görevden alabilir (m. 727e/III). Bu kuralın tek istisnası, denetçinin mahkeme tarafından atanmasıdır. Eğer, 727f maddesi uyarınca, denetçi mahkeme tarafından atanmışsa, önemli nedenlerin varlığında, anonim ortaklık denetçinin görevden alınmasını mahkemeden isteyebilir. Keza, denetçinin mahkeme tarafından atanması durumunda, denetçi istifa ettiğinde istifasını mahkemeye bildirmelidir (m. 727f/IV). Kaynak Alm. TK § 318 (3) uyarınca ise, özellikle denetçinin tarafsızlığı ile ilgili olarak bir endişe ortaya çıkmış ise, seçilmiş denetçiyi mahkeme görevden alır ve yerine başka bir denetçi görevlendirir.

Sonuç olarak, denetçinin organ kabul edildiği düzenlemelerde, genel kurulun iradesi öncelikli ve kuraldır. Ancak, Tasarı, denetçinin seçimi ile ilgili olarak genel kurula sınırlı bir yetki vermiş; denetçinin bağımsızlığını sağlamak amacıyla, genel kurula denetçiyi kendiliğinden görevden alma yetkisini ise tanımamıştır. Buna karşılık, denetçiye, hakkında görevden alma davası açıldığında veya haklı nedenin varlığında, tek taraflı olarak sözleşmeyi sona erdirme yetkisi tanınmış; böylece, denetçi anonim ortaklık karşısında üstün konuma getirilmiştir. Bu düzenlemelerin, organ niteliği ile bağdaşmayacağı açıktır.

- Denetçi seçiminin “kanuni yüküm” olarak kabul edilmesi

Tasarı m. 397 (1) gerekçesinde, denetçi seçiminin, anonim ortaklıklar için bir “kanuni yüküm” olduğu belirtilmiştir. Bunun, denetçinin organ olmadığı düşüncesini güçlendirdiği söylenebilir. Zira, özellikle halka açık anonim ortaklıkların finansal durumları ile ilgili olarak, kamunun dürüst, tarafsız ve uzman bir görüşe ihtiyacı bulunması nedeniyle, bağımsız denetim yaptırıp yaptırmama hususu, ortaklıkların iradesine bırakılamaz. Başka bir ifadeyle, ortaklıkların bağımsız denetime her faaliyet dönemi için zorunlu olarak tabi olmaları, bağımsız denetimin kabul edilme nedeninin de doğal bir sonucudur. Ayrıca, belirtmek gerekir ki, bir organ seçiminin “kanuni yüküm” olarak öngörülmesine gerek de yoktur. Bunun ilk nedeni, TMK m.

49 uyarınca, tüzel kişilerin fiil ehliyetlerini kullanabilmeleri için, ortaklıkların organlarını seçme zorunluluklarının zaten bulunmasıdır. İkinci olarak, ortaklık organlarından birinin mevcut olmamasının, ortaklığın feshi nedeni sayılması [Tasarı m. 530 (1)] ve bu nedenle, bir ortaklığın zorunlu organlarının bulunmasının gerekmesidir. Bu nedenle, Tasarı, yönetim kurulu üyelerinin seçiminin, denetçide olduğu gibi bir “kanuni yüküm” olduğunu belirtme ihtiyacını duymamıştır.

- Denetçiye, ortaklığın finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu denetleme ile sınırlı bir görevin getirilmesi

TTK, denetçiye geniş bir yönetim ve hesap kontrolü yetkisi vermiştir. Denetçinin, genel olarak; genel kurulu olağan ve olağanüstü toplantıya çağırma (TTK m. 353/I/8, 355, 356/II), yönetim kurulunu gözetme (TTK m. 353/I/10), yönetim kurulu toplantılarına katılma (TTK m. 357), bilançonun düzenleme şeklini yönetim kurulu ile birlikte belirleme (TTK m. 333/I/1), bütçe ve bilançoyu denetleme (TTK m. 333/I/6), pay sahiplerinin yönetim kurulu üyeleri ile müdürler hakkındaki şikâyetlerini dinleme (TTK m. 356), genel kurul kararının iptali için dava açma (TTK m. 381) ve yönetim kurulu aleyhine açılan sorumluluk davasında anonim ortaklığı temsil etme (TTK m. 341) gibi görev ve yetkileri bulunmaktadır. Görüldüğü üzere, denetçi, sadece ortaklığın hesaplarını değil, yönetimini de denetlemek üzere yetkilendirilmiştir.

Buna karşılık, Tasarı ise, TTK ile denetçiye getirilen görevleri kaldırmıştır. Tasarı gerekçesine göre, TTK uyarınca uzman olması aranmayan denetçiler tarafından yapılan denetim yerini, SMMM veya YMM'lerin yaptığı muhasebenin sürekli denetimine bırakmıştır (s. 130-131). Tasarı uyarınca, denetçinin görevi, esas olarak hesap denetimidir. Başka bir deyişle, denetçi, sadece ortaklığın finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun düzenlemelere uygunluğunu denetlemekle görevli ve yetkilidir. Bunun dışında, yönetim kurulunu

gözetme veya yasaya aykırı işlemlerin ortaya çıkması hâlinde genel kurulu toplantıya çağırma yetkisi bulunmamaktadır¹³⁰.

Oysa, İsviçre hukukunda, denetçilere, ortaklığın yararını koruyan bazı görevler verilmiştir. Bu görevlerden biri, yasa veya ana sözleşmeyi ihlal eden önemli bir durumun varlığı hâlinde, denetçinin durumu yazılı olarak yönetim kuruluna bildirmesi ve genel kurulu durumdan haberdar etmesidir (İsv. BK m. 729b/I). Ayrıca, esas sermayenin yarısından fazlası karşılıksız kalırsa, yönetim kurulunun genel kurulu derhâl toplantıya çağırması hâlinde, denetçinin mahkemeye bildirim yükümlülüğü de vardır (İsv. BK m. 729b/II). Tasarı'da ise, denetçiye sadece, borca batıklık şüphesi üzerine yönetim kurulunun hazırlayıp kendisine verdiği ara bilançoju inceleme, değerlendirme ve erken teşhis komitesinin önerilerini de dikkate alarak, önerilerini bir rapor hâlinde yönetim kuruluna sunma görevi yüklenmiştir [m. 376 (3) ve gerekçesi]. Sermaye kaybının ortaya çıkması durumunda, genel kurulu derhâl toplantıya çağırmayan yönetim kurulu, bu nedenle sorumlu tutulmuş [m. 376 (1) gerekçe]; denetçiye, genel kurulu toplantıya çağırma yetkisi tanınmamıştır.

Denetçinin yüklendiği görevler kapsamına UDS ile getirilen görevler de girer. Zira, Tasarı, UDS çerçevesinde denetim yapılmasını öngördüğünden [m. 397 (1)], denetçiler UDS ile getirilen kurullarla da bağlıdırlar. Denetimin UDS'ye aykırı olarak yürütülmesi nedeniyle doğan zararlardan denetçiler sorumlu olacaklardır [Tasarı m. 554 (1)]. Bunun yanında, denetçinin mesleki yeterliliği gibi, mesleki düzenlemeler ile getirilen görevler de Tasarı kapsamındadır. Zira, denetim elemanlarının mesleki yeterliliklerini elde etmeleri ve geliştirmeleri ile meslek etiğine sahip olunması ile ilgili konularda gerekli düzenlemeleri yapma yetkisi TÜRMOB'a verilmiştir [Tasarı m. 398 (1) gerekçesi].

Belirtilen bu görevlerin dışında, anonim ortaklık, ana sözleşmeyle denetçiye ek görevler getiremez. Bu sonuç, denetçinin sorumluluğunu düzenleyen Tasarı'nın 554. maddesinden çıkarılmaktadır. Belirtilen hükme göre, denetçi, *yasa* ile kendisine

¹³⁰ Öğretide, denetçilerin, denetimleri sırasında yasaya aykırı hususların belirlemeleri hâlinde genel kurulu olağan veya olağanüstü toplantıya çağırma yetkisinin tanınması gerektiği ifade edilmiştir (AÜHF Ticaret Hukuku Anabilim Dalı, No: 89).

getirilen görevleri yerine getirmede kusurlu hareket etmesi hâlinde, meydana gelen zararlardan sorumlu olur. Oysa, TTK m. 359’da, denetçi, *yasa ve ana sözleşmeyle* kendisine yükletilen görevleri hiç veya gereği gibi yapmazsa sorumlu tutulmuştur. Buna göre, denetçinin görevleri, Tasarı ve Tasarı ile atıfta bulunulan düzenlemeler ile getirilmiştir ve anonim ortaklık, ana sözleşme ile bu görevleri ne daraltabilir, ne de genişletebilir.

- Denetçinin görevinin, diğer organlara devredilemeyeceğinin, bağımsız denetim görevinin zorunlu bir sonucu olması

Tasarı’da, denetim işlevinin hiçbir kısmı veya yönü ile başka bir organa devredilemeyeceği ya da doğrudan veya dolaylı olarak kullanılamayacağı, denetimin bütünüyle denetçiye ait olduğu ve 397 vd. hükümlerde öngörülen denetim işlevine ilişkin yetkilerin tamamının, devredilemez ve vazgeçilemez nitelikte bulunduğu belirtilmiştir (bkz. gerekçe, s. 131). Diğer bir deyişle, Tasarı ile denetçiye getirilen bu görevler, denetçinin münhasır görevleridir.

Benzer ifadeler, Tasarı’nın 391 ve 408. maddelerinin gerekçelerinde de yer almaktadır. 391. madde, batıl yönetim kurulu kararlarını düzenlemekte ve özellikle, hangi hâllerde yönetim kurulu kararının batıl olacağını bentler hâlinde saymaktadır. Hükmün (d) bendi uyarınca, “diğer organların devredilemez yetkilerine giren ve bu yetkilerin devrine ilişkin” kararlar batıldır. Bu bendin gerekçesine göre, hüküm, *organlar arası işlev ayrımı* ilişkisini ve Tasarı’nın 375, 397, 398 ve 408. maddelerinde yer alan düzenin korunmasını amaçlamaktadır. Organlar olarak nitelendirilen ve atıf yapılan düzenlemeler içerisinde, denetçinin düzenlendiği 397 ve 398. hükümler de yer almaktadır.

Keza, genel kurulun görev ve yetkilerinin düzenlendiği 408. maddenin 1. fıkrası gerekçesinde de, “.... genel kurul da diğer organlara ait devredilemez yetkileri kendisine çekemez. ... Ayrıca denetim işlevine ilişkin hiçbir yetki genel kurula veya yönetim kuruluna bırakılamaz. Onun tarafından kullanılamaz.” denilmekte ve denetçi, organ olarak nitelendirilmektedir.

Buna göre, Tasarı uyarınca, anonim ortaklıklarda denetim görevi denetçiye verilmiştir ve denetim görevinin, hiçbir surette başka bir organa devredilemeyeceği emredici şekilde belirtilmiştir. Denetçinin görevlerinin ve/veya yetkilerinin genel kurula veya yönetim kuruluna devredilememesi ve denetim görevinin sadece denetçi tarafından yerine getirilmesi, organlar arası bir iş bölümü olarak değerlendirilmektedir [bkz. m. 391 (1)/d gerekçesi]. Ancak, bu husus, esasen bağımsız denetimin amacına ulaşılabilmesi ve denetimden beklenen faydanın elde edilebilmesi amacıyla öngörülen bağımsızlık niteliği açısından bir zorunluluktur¹³¹.

Yönetim kuruluna denetim görevinin bir kısmının dahi devredilememesinin nedeni, bağımsız denetimin, bizzat yönetim kurulu veya onun gözetiminde denetlenen ortaklık çalışanları tarafından hazırlanan finansal tablolar ile yıllık raporların doğruyu yansıtmayı yansıtmadığını belirlemek üzere yapılmasıdır [Tasarı m. 397 (1)]¹³². Bu nedenle, finansal tablolar ve yıllık raporun denetimi, dolaylı olarak yönetim kurulunun da denetimidir [Tasarı m. 399 (1) gerekçesi]. Eğer, denetçi, denetim sonucunda olumlu görüş dışında bir görüşe ulaşmış ise, yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu söz konusu olur [Tasarı m. 403 (5)]. Bu bakımdan, denetim yetkisinin bir kısmının dahi yönetim kuruluna devredilmesi, yönetimin kendi kendini denetlemesi anlamına gelir¹³³. Böyle bir durumda ise, yönetim kurulu üyelerinden, kendilerinin sorumluluklarına yol açacak bir denetimde tarafsız ve dürüst

¹³¹ Denetçilerin bağımsızlık niteliği ile ilgili olarak, bkz. § 6, I, A, 3.

¹³² KAYA ve ÇAMOĞLU'na göre, pay sahiplerinin incelemesine sunulan tablo ve belgeler, genellikle ayrıntılı olmayan, yüzeysel ya da gerçeğe uymayan bilgiler içermekte ve yanlış anlamaya uygun ifadeler kullanılmaktadır. Ortaklık işlemleri konusunda yalnızca sayısal bilgiler içeren kâr ve zarar hesabı, işlemler ile ilgili istenilen bilgiyi vermemektedir. Keza, sadakat yükümlülüğünün bir sonucu olarak yönetim kurulu üyeleri, bilgi alma haklarını kullanan pay sahiplerine karşı "sır niteliğinde" olduğunu belirttikleri bilgileri, bu niteliğe sahip olsun ya da olmasın, vermekten kaçınabilmektedirler (KAYA, Arslan: "Pay Sahibinin Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuku Anabilim Dalı İle Deniz Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyeleri ve Araştırma Görevlilerinin Değerlendirmeleri, İstanbul 1997, s. 158; ÇAMOĞLU, Ersin: "Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulunun Yıllık Raporu Hakkında Düşünceler", İkt. ve Mal. 1970, C.XVII, S.12, s. s. 540-543). Ayrıca, uygulayıcılar ve öğreti, gelişmiş muhasebe standartlarına rağmen, finansal tablolardaki önemli yanlışlıkların önlenemediğini de belirtmektedir (ÖRERLER, Esin Okay: "Finansal Değerlendirme Açısından Finansal Tabloların Şeffaflığı", MDB Mayıs 2005, s. 2-4; ÜSTÜNDAĞ, Saim: "Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci", MDB Nisan 2000, s. 31, 52-53). Bu nedenle, finansal tabloların, denetlenen ortaklıktan bağımsız ve uzman kişiler tarafından denetlenmesi önemlidir.

¹³³ Tasarı, "kendi kendilerini denetleme" anlamına geleceği ve bu nedenle bağımsız olamayacakları için, bağımsız denetçilere, muhasebe defterlerini tuttukları veya finansal tablolarını düzenledikleri ortaklıkların, bağımsız denetim görevini üstlenemeyeceklerini açıkça belirtmiştir [m. 400 (1)/e].

davranmaları; diğerk bir deyişle, bağımsız olmaları beklenemez. Bu nedenle, Tasarı'nın 400. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine ile, denetlenecek bir ortaklığın yöneticisi olan kişilerin, o ortaklıkta denetim görevini üstlenemeyeceği açıkça ifade edilmiştir. Bu yasak, denetçinin bağımsız olması zorunluluğu nedeniyle getirilmiştir.

Bunun gibi, denetim görevi genel kurula da devredilemez. Bunun nedeni, Tasarı'nın 400. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilmektedir. Anılan hükme göre, eğer denetçi denetlenecek ortaklıkta pay sahibi ise, o ortaklığın denetçisi olamaz. Böyle bir yasağın getiriliş nedeni, pay sahibinin denetim görevini üstlenmesi durumunda, bir çıkar çatışmasının ortaya çıkacak olmasıdır. Diğerk bir deyişle, pay sahibi, ortaklığın finansal durumunun iyi olmaması durumunda; ortaklığın itibarını ve/veya ticari ilişkilerini korumak veya ortaklıktan elde edeceği kârın yüksek olmasını sağlamak gibi nedenlerle, gerçeği yansıtmayan bir denetim raporu hazırlayabilir. Keza, pay sahibi gerçeği yansıtan bir rapor hazırlasa dahi, sadece ortaklıkta pay sahibi sıfatına sahip olması dolayısıyla, kamunun hazırlanan denetim raporuna güven duymamasına neden olur. Zira, bir denetim faaliyetine ve denetim raporuna güven duyulmasının en önemli nedenlerinden biri, denetim faaliyetini yürüten ve denetim raporunu hazırlayan kişilerin, ortaklığın dışında ve ortaklıktan bağımsız olmalarıdır.

Sonuç olarak, denetçi bir organ olarak nitelendirilsin veya nitelendirilmesin, denetçiye ait yetki ve görevler, Tasarı'nın da önem verdiği denetçi bağımsızlığı ile bağdaşmadığından ve bağımsız denetimin getiriliş nedenlerini ortadan kaldıracığından, yönetim kuruluna veya genel kurula devredilemez. Diğerk bir deyişle, görevlerin devredilememesi, organlar arası iş bölümünün sağlanmasından ziyade, denetçi bağımsızlığı ile doğrudan ilgilidir.

- *Denetçinin ortaklığın dışında ve ondan bağımsız olması*

Denetçi, hiçbir şekilde denetlenen ortaklığın emir ve/veya talimatları doğrultusunda hareket edemez. Denetlenen ortaklık karşısında mutlak bir

bağımsızlığa sahip olmalıdır¹³⁴. Hatta, denetçinin bağımsızlığının veya tarafsızlığının ortadan kalktığı şüphesi dahi bulunmamalıdır. Denetçinin bağımsızlığının ortadan kalkması veya bu yönde bir şüphenin bulunması, denetçinin haklı nedenle görevden alınma nedenidir [Tasarı m. 399 (4) ve gerekçesi]¹³⁵. Alman öğretisinde, denetçinin organ olmamasının nedenlerinden biri olarak, denetçinin tarafsızlık ve bağımsızlık niteliğine sahip olması ve bunların organ niteliği ile bağdaşmaması gösterilmiştir¹³⁶.

Tasarı Genel Gerekçe No. 73’de de, denetçiyi tanımlayan en önemli unsurun, bağımsızlık olduğu ifade edilmiştir. Bağımsızlığın ilk yaklaşımda, denetçinin denetlenen ortaklıktan bağımsız ve onun bakımından tarafsız olması anlamına geldiği; bu nedenle, denetçi ile ortaklık arasında, konusu ortaklığın denetlemesi olan bir iş ilişkisinin varlığının kabul edilemeyeceği belirtilmiştir. Ancak, Genel Gerekçede, denetçinin bağımsızlığı ile ilgili olması itibariyle, denetçi ile denetlenen ortaklık arasında uzun süreli bir denetleme ilişkisinin kurulamayacağı açıklanırken; denetçi-ortaklık/denetlenen ortaklık yerine, “işveren-denetleyen” kavramları kullanılmıştır. Yine, denetleme komitesinin görevleri açıklanırken, “...bağımsız denetçinin bağımsızlığını, tarafsızlığını ve müşteriye başka hizmet sunmaması gereğini gözetim altında tutması(dır.)” olduğu belirtilmiştir. Denetçi ile denetlenen ortaklık arasında bir iş ilişkisinin var olmadığını, bunun kabul edilmez olduğunu belirttikten sonra, devam eden cümlelerde denetlenen ortaklık için “işveren” ve “müşteri” kavramlarının kullanılması çelişkili olmuştur. Zira, denetlenen ortaklık işveren olarak nitelendirildiğinde, denetçinin işçi; denetlenen ortaklık müşteri olarak nitelendirildiğinde de, denetçinin hizmet sağlayan olduğunun kabul edilmesi gerekir ki; böyle bir durum, taraflar arasında bir iş ilişkisinin var olduğu anlamına gelir. Eğer, burada denetçi ile organ değil de, denetçi olarak seçilmiş olan BDK kastedilmek isteniyorsa, o hâlde kavram seçiminde özensiz davranıldığını ifade etmek gerekir. Yine, Genel Gerekçe No. 129’da, denetçinin anonim ortaklığın bir organı olmaktan çıkarıldığı açıkça belirtilmiştir. Buna göre, Genel Gerekçe uyarınca, denetçi denetlenen ortaklığın bir organı değildir ve taraflar arasında, konusu denetim olan bir iş ilişkisi de bulunmamaktadır.

¹³⁴ Bağımsızlıkla ilgili açıklamalar için bkz. § 6, I, A, 3.

¹³⁵ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 8, I, A, 1.

¹³⁶ Bu konudaki açıklamalar için bkz. BİLGİLİ: s. 87-88.

Tasarı m. 375 (1)/c gerekçesinde, anonim ortaklığın denetiminin, sadece bir bağımsız **dış** denetim kuruluşuna bırakılamayacağı ve bu nedenle, ortaklık içinde uzman ve bağımsız kişilerden oluşan bir iç-denetim sisteminin kurulması gereği ifade edilirken; BDK'nın, esasen bir dış denetim yaptığı da belirtilmiş olmaktadır.

3- Değerlendirme

Her ne kadar, denetçinin ortaklığın organizasyon bölümünde düzenlenmesi, risklerin erken teşhisi için bir komitenin kurulması konusunda denetçiye karar verme yetkisinin tanınması, denetim raporunda açıkladığı görüşün genel kurulun kararına etki etmesi ve sorumluluğu ile ilgili düzenlemelerin getirilmesi, organ niteliğine uygun düzenlemeler ise de, getirilen diğer düzenlemeler karşısında, denetçinin organ olmadığı görüşündeyiz.

İlk olarak, Tasarı, ortaklığın fiil ehliyetini kazanması için, denetçinin seçimini bir koşul olarak öngörmemiştir. Zira, ana sözleşmenin ortaklık organlarının oluşumu ile ilgili şekli hükümlerinde, denetçi ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır [m. 339 (1) gerekçesi]. Denetçi, ortaklık faaliyete geçtikten sonra, 399. maddenin I. fıkrası uyarınca, olağan genel kurul tarafından seçilmektedir. Bu düzenlemenin ise, TMK m. 49 ile uyumlu olmadığı açıktır.

Bunun yanında, genel kurulun, denetçiyi seçme ile görevden alma yetkisine önemli kısıtlamalar getirilmiştir. Denetçi seçiminde getirilen kısıtlamaların nedeni, ortaklığın denetçisiz kalmaması amacını taşımaktadır [m. 399 (6) gerekçesi]. Denetçinin, ancak haklı nedene dayanılarak ve bir mahkeme kararıyla görevden alınmasının gerekçesi ise, denetçinin bağımsızlığını korumaktır [m. 399 (2), (4) gerekçeleri]. Buna karşılık, denetçi, hakkında görevden alma davası açılması veya haklı nedeni varlığı nedenine dayanarak, sözleşmeyi herhangi bir makamın iznine tabi olmaksızın tek taraflı olarak sona erdirebilmektedir [m. 399 (8)]. Bir bakıma, denetçi, anonim ortaklık karşısında daha üstün bir konuma getirilmiştir. Bu

düzenleme yanında, denetçinin ortaklığın dışında olması ve mutlak bağımsızlığının bulunması da organ niteliği ile bağdaşmamaktadır.

Denetçi seçiminin bir kanuni yüküm olarak öngörülmüş olması da, denetçinin organ olmadığını göstermektedir. Zira, TMK m. 49 uyarınca, tüzel kişinin organlarını seçme zorunlulukları bulunmaktadır. Bunun ayrıca bir kanuni yüküm olarak öngörülmesine gerek bulunmamaktadır.

Tasarı, TTK'nın denetçinin yetki ve görevlerinin düzenlendiği hükümleri kaldırmış, denetçiye yönetimi denetleme yetkisini vermemiştir. Gerekçede açıkça ifade edildiği gibi (bkz. s. 131-132), Tasarı muhasebenin sürekli denetimini kabul etmiştir. Bu nedenle, denetçiye getirilen yetki ve görevler, muhasebe denetimi ile ilgili ve bununla sınırlıdır.

Denetçiye tanınan yetki ve görevlerin vazgeçilemez ve devredilemez nitelikte olması, organlar arası işlev ayırımı olarak ifade edilse de [gerekçe, s. 131; m. 391, 408 gerekçeleri]; denetçi yetkilerinin devredilmezliği, esas olarak, bağımsız denetçinin “bağımsızlığının” sağlanabilmesi ve bağımsız denetimden beklenen faydanın elde edilebilmesi için bir zorunluluktur. Bu nedenle, bağımsız denetçinin, denetlenen ortaklıkta yönetim kurulu üyesi veya pay sahibi olması bağımsızlığını ortadan kaldıran bir neden olarak sayılmış ve bu tip çıkar ilişkileri içinde olduğu ortaklıkların bağımsız denetimini yapamayacağı düzenlemesi getirilmiştir [m. 400 (1)]. Bağımsız denetçilere getirilen bu yasak karşısında, denetim görevinin genel kurul veya yönetim kuruluna devredilemeyeceği zaten açıktır.

Yine, Tasarı'da da belirtildiği gibi, BDK'ların, denetim ve denetim dışı hizmetler sunduğu birçok müşterisi bulunmaktadır. Dolayısıyla, bir organ gibi, denetim görevini yürüttüğü her ortaklığı yakından ve içerden izlemesi olanaklı değildir [m. 375 (1)/c gerekçesi].

Sonuç olarak, belirttiğimiz nedenler uyarınca, Tasarı'nın 397 ve 406. maddeleri arasında düzenlenmiş olan denetçiler, ortaklığın organı değildirler. Bu nedenle, Alm.

TK’da olduğu gibi, denetçinin, Tasarı’nın ortaklığın organizasyonu bölümünde değil, finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporları ile ilgili hükümlerin yer aldığı dokuzuncu bölümünde düzenlenmesi daha yerinde olacaktır.

V- Yetkileri

Bağımsız denetimin, denetim standartlarına uygun olarak yürütülebilmesi için, bağımsız denetçilere, bazı yetkiler verilmiştir. Düzenlemeler uyarınca, bağımsız denetçiler, bağımsız denetim ile ilgili bilgi ve belgeleri isteme yetkisine sahiptirler [Tasarı m. 401; Tebliğ 2. Kısım m. 21 (1)/c; BBDY m. 7 (1)/a-b].. Bunun yanında, bağımsız denetçilerin, genel kurul toplantısına katılma ve istenildiği takdirde denetim faaliyet ve sonuçları ile ilgili bilgi verme yetkisi de bulunmaktadır [Tasarı m. 407 (2), 437 (2)-(3); Tebliğ 2. Kısım m. 21 (1)/a-b; BBDY m. 7 (1)/c]. Ayrıca, Tasarı, denetçiye, pay senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıklarda, gerekli gördüğü takdirde, risklerin erken teşhisi için bir komitenin kurulmasına karar verme yetkisini tanımıştır [m. 378 (1)]¹³⁷. BBDY uyarınca, yönetim kurulunun istemesi hâlinde, bağımsız denetçi yönetim kurulu toplantısına katılabilir ve denetim faaliyet ve sonuçları ile ilgili bilgi verebilir [m. 7 (1)/c]

A- Bağımsız Denetim İle İlgili Bilgi ve Belgeleri İsteme Yetkisi

Bağımsız denetçinin bağımsız denetim faaliyetini sağlıklı bir şekilde yürütmesi ve doğruyu yansıtan bir denetim raporu hazırlayabilmesi, denetim için gerekli tüm bilgi ve belgelere sahip olmasına bağlıdır. Zira, bağımsız denetçi, elde ettiği bu bilgi ve belgelere dayanarak, finansal tabloların düzenlemelere uygunluğunu belirlemekte ve buna göre görüşünü oluşturmaktadır. Bağımsız denetçinin, görüşünü dayandırdığı sonuçlara ulaşmak için kullandığı tüm bilgilere denetim kanıtı denir [Tebliğ 14. Kısım m.3 (1); BBDY m. 31 (1)]. Denetim standartlarında belirtilen uygun denetim teknikleri kullanılarak, uygun ve yeterli sayıda denetim kanıtı toplanmalı ve elde edilen denetim kanıtına göre görüş oluşturulmalıdır [Tebliğ 14. Kısım m. 4]¹³⁸.

¹³⁷ Denetçinin bu yetkisi ile ilgili açıklamalar için, bkz. § 4, IV, I.

¹³⁸ Denetim teknikleri, denetim kanıtı toplamak üzere kullanılan tekniklerdir. Bunlar; fiziki inceleme, gözlem, doğrulama, bilgi toplama, kayıt sistemini yeniden izleme, yeniden hesaplama, belge

Bağımsız denetim raporunun doğruyu yansıtmaması hâlinde, bağımsız denetçinin bir sorumluluğunun bulunup bulunmadığı, uyguladığı denetim tekniklerinin uygunluğuna ve topladığı denetim kanıtlarının yeterliliğine göre belirlenmektedir [Tebliğ 6. Kısım m. 6 (4)]. Eğer, bağımsız denetçinin, uygun denetim tekniklerini uygulamadığı için, uygun ve yeterli denetim kanıtı toplamadığı ve bu nedenle denetim görüşünün doğruyu yansıtmadığı belirlenirse; denetçi, meydana gelen zararlardan sorumlu olur [Tasarı m. 554 (1); SerPK m. 16/IV; Tebliğ 2. Kısım m. 29; BanK m. 33/I]¹³⁹. Bu nedenlerle, doğruyu yansıtan bir denetim raporunun hazırlanması için, gerekli tüm bilgi ve belgelerin – gizli olsalar dahi - elde edilmesi, denetçiler için hem bir yetki, hem bir görevdir.

Denetim raporu için gerekli tüm bilgi ve belgelerin talep edileceği ilk kişi denetlenen ortaklıktır¹⁴⁰. Düzenlemeler ve bağımsız denetim sözleşmesi uyarınca, bağımsız denetçi, bu bilgileri denetlenen ortaklıktan isteme yetkisine sahiptir [Tasarı m. 401 (2); Tebliğ 2. Kısım m. 21 (1)/c; BBDY m. 7 (1)/a-b]¹⁴¹. Denetlenen ortaklığın da, denetimin gereği gibi yürütülmesini sağlamak üzere bilgi ve belgeleri verme yükümlülüğü bulunmaktadır [Tasarı m. 401 (1); Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/f; BBDY m. 25 (1)]¹⁴². Tasarı'ya göre, denetçi, sadece finansal tabloların çıkarılmasından sonra değil; eğer, yılsonu denetiminin hazırlıkları için gerekiyorsa, finansal tabloların çıkarılmasından önce de, denetim için gerekli tüm bilgilerin kendisine verilmesini yönetim kurulundan isteyebilir [m. 401 (2)].

incelemesi, analitik inceleme, örnekleme, sağlama, teyit almadır. Bu konuda bkz. Tebliğ 14. Bölüm m. 6 vd.; BBDY m. 34.

¹³⁹ Sorumluluk ile ilgili olarak bkz. § 6, I, C.

¹⁴⁰ Denetlenen ortaklık, denetçilerin talep ettikleri tüm bilgi ve belgelere sınırsız ulaşımını sağlama yükümlülüğü altındadır. Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 7, II.

¹⁴¹ Öğretide, denetçinin yönetim kurulundan kendisine bilgi verilmesini istemesi nedeniyle, bu fıkrada düzenlenen bilgi alma hakkının, denetçinin “aktif bilgi alma hakkı” olduğu belirtilmiştir. Bu görüş uyarınca, Tasarı m. 401 ile denetçiye tanınan bilgi alma hakkı, denetçinin görevini gereği gibi yerine getirme amacını taşımasının yanında; pay sahiplerinin Tasarı m. 403 uyarınca denetimin şekil ve sonuçları ile ilgili bilgi alma haklarına da hizmet etmektedir (KARASU, Rauf: “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na Göre Anonim Şirketlerde Pay Sahibinin Bilgi Alma Hakkı”, Batider 2005, C. XXIII, S. 2, s. 103).

¹⁴² Bu konuda bkz. § 7, II. KARASU'ya göre, bu hakkın kullanılması için, denetçinin herhangi bir istemde bulunması gerekmediğinden, burada denetçinin “pasif bilgi alma hakkı” söz konusudur (s. 103).

Denetim faaliyeti, defterler ve finansal tablolar üzerinde yapılır. Defterlerdeki kayıtların doğruyu yansıtmayı yansıtmadığı, deftere kaydedilen bilgilere ilişkin fatura ve makbuzlara ulaşarak belirlenebilir. Bağımsız denetçi, yaptığı inceleme sırasında kayıtlar ile belgeler arasında bir tutarsızlık görürse veya belgelerin doğruluğundan şüphelenirse, ihtiyaç duyduğu denetim kanıtını elde etmek için, bir bağımsız denetim tekniği olan “doğrulama” yöntemine başvurmak zorundadır. “Doğrulama”, denetlenen ortaklığın ticari ilişki içinde bulunduğu üçüncü kişilerin defter ve kayıtlarına başvurulması, denetlenen ortaklığa ait kayıtlar ile üçüncü kişilere ait kayıtların birbirini teyit edip etmediğinin araştırılmasıdır [Tebliğ 14. Kısım m.11 (1); BBDY m. 33 (1)/c]. Bu nedenle, bağımsız denetçiler, doğrulamaya ihtiyaç duymaları hâlinde, bağımsız denetim için gerekli bilgi ve belgeleri üçüncü kişilerden de istemeye yetkilidirler¹⁴³.

B- Genel Kurul Toplantılarına Katılma Yetkisi

Denetim ortaklığın hesapları, defterleri ve finansal tabloları gibi teknik bilgi isteyen konular üzerinde yapılmaktadır. Denetlenen ortaklığın pay sahiplerinden, bu teknik bilgileri bilmesi ve anlaması beklenemez. Denetim faaliyeti sonucunda hazırlanan raporun ne anlama geldiğini, en anlaşılır şekilde açıklayacak olan kişiler, denetimi yapan denetçilerdir. Ortaklığın hesaplarını incelemesi dolayısıyla, konu hakkında en iyi bilgiye, yine denetçiler sahiptirler. Bu nedenle, genel kurul toplantılarına, denetçilerin katılmasının aranması, pay sahiplerinin bilgi alma haklarını kullanmaları bakımından önem taşımaktadır.

Anonim ortaklık denetçilerinin genel kurul toplantılarına katılmalarına ilişkin düzenleme, TTK m. 353/I/9 ile getirilmiştir. Hükme göre, denetçiler, genel kurul toplantılarına katılmakla görevlidirler. TTK’da, denetçilerin genel kurul toplantılarına katılma zorunluluklarına ilişkin bir düzenleme bulunmamakla birlikte; öğretti, genel kurula ilişkin görevlerini gereği gibi yerine getirebilmeleri açısından, denetçilerin genel kurul toplantılarına katılmalarının zorunlu olduğunu haklı olarak

¹⁴³ Ayrıca bu konudaki açıklamalar için bkz. GÜREDİN: s. 272-273.

belirtmiştir¹⁴⁴. Genel kurul toplantılarına katılmayan denetçiler, bu nedenle meydana gelecek zararlardan sorumlu olurlar (TTK m. 359). TTK’da bu yönde bir düzenleme bulunmadığından, denetçinin genel kurul toplantısına katılmaması, toplantının ve toplantıda alınan kararların geçerliliğini etkilemez¹⁴⁵.

Denetçilerin genel kurul toplantılarına katılmalarına ilişkin bir diğer düzenleme ise, 559 sayılı KHK ile TTK m. 274’e eklenen III. fıkra uyarınca yayımlanmış olan, Sermaye Şirketlerinin Genel Kurul Toplantıları ve Bu Toplantılarda Bulunacak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Komiserleri Hakkında Yönetmelik¹⁴⁶ (KomY) ile getirilmiştir. KomY, genel kurul toplantılarına katılacak STB komiserlerinin niteliklerini, görevlerini ve yetkilerini düzenlemektedir. TTK m. 378/II’nin, TTK m. 297’ye yapmış olduğu atıf nedeniyle, genel kurul toplantılarının geçerli olabilmesi için, STB komiserinin olağan ve olağanüstü genel kurul toplantılarında hazır bulunması, toplantı tutanaklarının yasaya uygun bir şekilde tutulmasını gözetmesi ve tutanakları, oyunu kullanan pay sahipleri ile birlikte imzalaması gerekir. Buna göre, bir genel kurul toplantısında STB komiserinin bulunmaması veya komiserin toplantı tutanaklarını imzalamaması, genel kurul kararlarının geçersiz olmasına; başka bir deyişle, yok hükmünde olmasına neden olur¹⁴⁷.

KomY’ye göre, genel kurul toplantısı, STB komiserinin toplantının yasa, ana sözleşme ve KomY hükümlerine uygunluğunu belirlemesinden sonra açılabilir (m. 25/I). Bunun için, komisere, KomY m. 31 ile genel kurul toplantısından önce yerine getirmesi gerekli bazı görevler yüklenmiştir. STB komiserine getirilen görevlerden biri, genel kurul toplantılarında en az bir denetçinin hazır bulunup bulunmadığını

¹⁴⁴ TEOMAN, Ömer: “Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Üyelerinin Genel Kurul Toplantılarına Bizzat Katılmak Yükümü Var mıdır?”, İkt. ve Mal. 1979, C. XXIX, S. 3, s. 129 vd.; HELVACI, Mehmet: 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 1997, s. 42 vd.; ALIŞKAN, Murat: Türk Ticaret Kanunu’na Göre Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’nın Anonim Şirketleri Denetlemesi ve İlgili Fesih Davaları, İstanbul 2007, s. 101; BAHTİYAR, Mehmet: “Anonim Ortaklıkta Denetçilerin Rapor Hazırlamaları ve Olağan Genel Kurul Toplantısına Katılmaları Nedeniyle Komiserin Toplantıyı Açmamasının Sonuçları (Somut Bir Olaya İlişkin Notlar)”, Makaleler II, İstanbul 2008, s. 352; PULAŞLI: Şirketler, s. 313.

¹⁴⁵ TEOMAN: Genel Kurul, s. 131; DOMANIÇ: s. 766; HELVACI: Genel Kurul, s. 43; ALIŞKAN: s. 102; BAHTİYAR: Genel Kurul, s. 352-353; ERİŞ: 2007, s. 1963.

¹⁴⁶ RG, 07.08.1996, S. 22720.

¹⁴⁷ MOROĞLU: Genel Kurul, s. 108.

belirlemektir (KomY m. 31/I/c). KomY, TTK m. 353/I/9'a uygun olarak, genel kurul toplantılarında denetçilerin hazır bulunmalarını aramıştır (m. 20/I'de,). Ancak, TTK'dan farklı olarak, en az bir denetçinin hazır bulunmaması hâlinde, genel kurul toplantısının yapılamayacağı düzenlemesini de getirmiştir (KomY m. 20/II). KomY'ye göre, komiser, en az bir denetçinin hazır bulunmadığını belirler ise, genel kurul toplantısının açılmasına izin vermemeli, durumu bir tutanağa bağlamalı ve ilgilerle birlikte imzalamalıdır (m. 31/III). Bununla birlikte, komiserin uyarısına rağmen, genel kurulun yasaya, ana sözleşme hükümlerine ve KomY'ye aykırı olarak karar alması hâlinde, komisere tutanağa şerh koyma yetkisi de verilmiştir (KomY m. 32/II/i).

KomY ile getirilen bu düzenleme, yasaya aykırı olması nedeniyle, öğretide haklı olarak eleştirilmiştir¹⁴⁸. Şöyle ki; TTK'da, denetçilerin genel kurul toplantılarına katılmaları aranmış olmakla birlikte (m. 353/I/9); denetçinin genel kurul toplantısına katılmaması durumunda, toplantının yapılamayacağı düzenlemesi getirilmediği gibi, komiserlere toplantının açılmasına izin vermeme yetkisi de tanınmamıştır. TTK uyarınca, denetçilerin genel kurul toplantılarına katılmaması, sadece, sorumlu olmalarına neden olur (m. 359)¹⁴⁹. Ancak, denetçinin katılmadığı bir genel kurul toplantısında alınan kararlar yok hükmünde değildir¹⁵⁰. Bir genel kurul toplantısının batıl veya iptal edilebilir nitelikte olduğunu belirleme yetkisi ise, sadece yargıya ait bir yetkidir. KomY ile komisere böyle bir yetki verilmiş olmakla, yargının yetki alanına girilmiş olmaktadır¹⁵¹. Bu nedenle, komiser, TTK ve KomY uyarınca, genel kurul toplantılarının yasaya uygunluğunu kamu adına gözetmek, aykırı bir durum olduğunda gerekli uyarıları yapmak ve aykırılık giderilmediğinde, durumu tutanakta belirtmekle yetinmelidir. Nitekim, KomY m. 32/II/i ile kendisine

¹⁴⁸ Kom Y. ile getirilen düzenlemelere ilişkin ayrıntılı açıklama ve eleştiriler için, bkz. HELVACI: Genel Kurul, s. 6 vd; ALIŞKAN: s. 87 vd.; YİĞİT, İlhan: Anonim Ortaklık Genel Kurulunun İşleyişi ve Ortaya Çıkan Sorunlar, İstanbul 2005, s. 128 vd.; MOROĞLU: Genel Kurul, s. 109-110; BAHTİYAR: Genel Kurul, s. 351. TEKİL, F., KomY'nin "sınırı aşan bir yapısının" olduğunu belirtmiştir (s. 285).

¹⁴⁹ HELVACI: Genel Kurul, s. 43; ALIŞKAN: s. 101; DOMANIÇ: s. 766; HELVACI: Genel Kurul, s. 353; TEOMAN: Genel Kurul, s. 130-131; BAHTİYAR: Genel Kurul, s. 353. Öğretiye göre, böyle bir durumda, pay sahipleri, bilgi alma haklarını kullanma gerektiğini belirterek, toplantının ertelenmesini talep edebilirler veya genel kurul kararı hakkında dava açabilirler. Bkz. TEOMAN: Genel Kurul, s. 131; ALIŞKAN: s. 101-102; BAHTİYAR: Genel Kurul, s. 353.

¹⁵⁰ TEOMAN: Genel Kurul, s. 101; HELVACI: Genel Kurul, s. 43; ALIŞKAN: s. 102; YİĞİT: s. 130.

¹⁵¹ HELVACI: Genel Kurul, s. 61; AKIŞKAN: s. 110; YİĞİT: s. 129.

bu yönde bir yetki tanınmıştır¹⁵². STB komiserinin toplantının yapılmasına izin vermemesi veya buna rağmen toplantı yapılır ise, komiserin tutanakları imzalamaması ya da toplantıyı terk etmesi sonucunda genel kurul toplantısının geçersiz sayılması, yasanın öngörmediği ağır bir yaptırımdır¹⁵³.

Tasarı m. 407 (2), denetçilerin, genel kurul toplantısında hazır bulunmalarına ilişkin bir düzenleme getirmektedir [m.407 (2)]. Gerekçeye göre, bu hüküm, pay sahiplerinin sorularının cevaplanmasını sağlama amacı taşımaktadır. Bu nedenle, genel kurul toplantısında hazır bulunma, denetçi açısından hem bir hak, hem de bir yükümdür¹⁵⁴. Bu hükümle ayrıca, denetçiye görüşünü açıklama hakkı da tanınmıştır. Böylece, denetçi kendisini savunabilir, yaptığı işlem ve aldığı kararları açıklayabilir. Hükümün gerekçesinde, denetçinin toplantıya katılmamasının, genel kurul kararlarının geçerliliğini etkilemeyeceği açıkça belirtilerek; KomY ile kabul edilen uygulama kaldırılmıştır. Ancak, genel kurul toplantısına katılmayan denetçinin, bu nedenle meydana gelecek zararlardan sorumlu olacağı açıktır [Tasarı m. 554 (1)].

Tebliğ'e göre ise, BDK'lar, denetimini yaptıkları ortaklıkların genel kurul toplantılarına katılabilirler ve bu toplantılarda istendiği takdirde, bağımsız denetim faaliyetlerini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunabilirler [m. 21 (1)/a]¹⁵⁵. Tebliğ'de denetçilere getirilen yetkiler için "... ile yetkili

¹⁵² İMREGÜN: Ortaklık, s. 144; HELVACI: Genel Kurul, s. 36, 66; ALIŞKAN: s. 110.

¹⁵³ HELVACI: Genel Kurul, s. 43; ALIŞKAN: s. 101-102, 110; İMREGÜN: Ortaklık, s. 144. Ancak, PULAŞLI, KomY ile getirilen bu düzenlemenin, genel kurul toplantısının yapılmamasına yol açacağı için ağır bulmakla birlikte; yerinde bir düzenleme olduğu görüşündedir. Zira, denetçilerden ve yönetim kurulu üyelerinden en az birinin toplantıda hazır bulunmamasının, pay sahiplerinin, yönetim kurulu üyelerinin faaliyetleri ile şüpheli ve açık olmayan denetim sonuçlarına ilişkin sorularının yanıtı kalmasına neden olacağını; bunun ise, yönetici ve denetçilerin hesap verme ilkesi ile bağdaşmayacağını belirtmektedir (Şirketler, s. 313).

¹⁵⁴ Tasarı m. 437'de, pay sahibinin bilgi alma hakkı düzenlenmiştir. 437. maddenin II. fıkrası uyarınca, pay sahibi, genel kurul toplantılarında denetimin yapılma şekli ve sonuçları hakkında bilgi isteyebilir. Hükümün gerekçesine göre, denetçi, bilgi vermekle yükümlüdür. Denetçinin bağımsız, diğer bir deyişle ortaklığın dışında bir kişi olması, onun bilgi verme yükümlülüğünün bulunmadığı anlamına gelmemektedir. Zira, denetçinin bilgi verme yükümlülüğü, yüklendiği görevden doğmaktadır. TTK m. 362 ve 363, pay sahibinin bilgi alma hakkını düzenler. TTK m. 362'deki belirtilen bilgilendirme araçlarının eksik ve yetersiz olması nedeniyle, pay sahibine yatırımlarını yönlendirirken gerekli bilgiyi sağlamadığı; TTK m. 363'de düzenlenen bilgi alma hakkının ise, genel kurul veya yönetim kurulunun iznine bağlanması ve genellikle "ortaklık sırrı" itirazı ile karşılanması nedenleriyle, öğretilerde eleştirilmektedir. Bu konuda bkz. KARASU: s. 73; TEKİNALP (POROY/ÇAMOĞLU): Ortaklıklar, No: 1011 vd..

¹⁵⁵ Öğretilere göre, Tebliğ'in bu düzenlemesinde, genel kurul toplantısına, BDK'nın herhangi bir denetim elemanının mı, yoksa o ortaklığın denetim görevinde bulunmuş bir denetim elemanının mı

kılınmışlardır.” ifadesi nedeniyle, denetçinin genel kurul toplantısına katılma yükümlülüğünün bulunmadığı sonucu çıkarılmaktadır¹⁵⁶. Her ne kadar, genel kurul toplantısına katılma, bağımsız denetçiler için bir yükümlülük olarak öngörülmemiş olsa da; bağımsız denetim sözleşmesi ile, taraflar, denetçinin genel kurula katılarak pay sahiplerini bilgilendirme yetkisini bir yükümlülük olarak öngörebilirler. Ayrıca, Tasarı'nın yasalaşması ile, bağımsız denetçiler, genel kurul toplantısına katılma ve pay sahiplerinin denetimin şekli ve sonuçlarına ilişkin sorularını yanıtlama ile yükümlü olacaklardır.

BBDY m. 7 (1)/c uyarınca ise, bağımsız denetçi, denetlenen bankanın talep etmesi hâlinde, denetim faaliyeti ile sonuçları hakkında bilgi vermek ve ilgili konularda açıklamalarda bulunmak üzere, genel kurul toplantılarına katılabilir. Görüldüğü üzere, BBDY, diğer düzenlemelerden farklı olarak, bağımsız denetçinin genel kurul toplantılarına katılma yetkisini, denetlenen bankadan bu yönde bir talep gelmesine bağlamıştır. Başka bir ifadeyle, bankadan talep gelmediği sürece, bağımsız denetçinin genel kurul toplantısına katılma yetkisi bulunmamaktadır. Kuşkusuz, Tasarı'nın yasalaşması ile, genel kurul toplantılarına katılma, denetçi için bir yükümlülük hâline gelecektir.

Tasarı m. 399 (8) uyarınca, denetçinin sözleşmeyi sona erdirmesi hâlinde, denetçi, sona erdirmeye kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür. Denetçi, elde ettiği bu sonuçları, Tasarı m. 402'ye uygun olarak bir rapor hâlinde hazırlamalı ve genel kurula vermelidir. Benzer düzenleme, Tebliğ ile getirilmiştir. Tebliğ'e göre, bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi durumunda, denetçiler sözleşmenin sona erdirilmesini izleyen ilk genel kurul toplantısına katılabilir, gerekli gördükleri takdirde konuyla ilgili açıklamalarda bulunabilirler [Tebliğ 2. Kısım m. 21 (1)/b]. Ancak, Tasarı'dan farklı olarak, denetçinin genel kurula katılması isteğine bağlıdır. Bununla birlikte, Tasarı'nın

katılacağı belirtilmemiştir. Ancak, genel kurulda denetim ile ilgili bilgi verilebilmesi için, yapılan denetim çalışmasında aynı zamanda bilgi sahibi olmak gerektiğinden, genel kurul toplantısına denetim çalışmasında görevli bulunan denetim elemanının katılması gerekir (ULUSOY, Y.: s. 175).

¹⁵⁶ Karşı görüş için, bkz. ULUSOY, Y.: s. 175.

yasalaşması ile, denetçinin sözleşmeyi sona erdirmesi hâlinde genel kurul toplantısına katılma ve bilgi verme yükümlülüğü söz konusu olacaktır.

C- Yönetim Kurulu Toplantılarına Katılma Yetkisi

BBDY uyarınca, bağımsız denetçi, banka tarafından bir talep geldiği takdirde, yönetim kurulu toplantılarına katılabilir ve denetim faaliyeti ile sonuçları hakkında bilgi verebilir [m. 7 (1)/c].

TTK m. 357'ye göre, denetçiler, yönetim kurulu toplantılarına katılabilirler ve gerekli gördükleri önerilerini yönetim kurulu toplantı gündemine koydurabilirler. Ancak, denetçiler, yönetim kurulu toplantısındaki görüşmelere veya oylamaya katılamazlar¹⁵⁷. Yönetim kurulu toplantılarına katılma, "... hazır bulunabilirler" ifadesi nedeniyle, denetçiler için bir yükümlülük değildir. Başka bir deyişle, yönetim kurulu toplantılarına katılma denetçilerin isteğine bırakılmıştır. Denetçilere, bu yönde bir yetkinin getirilmiş olmasının nedeni, yönetim kurulunun yasa ve ana sözleşme hükümlerine uyup uymadıklarını gözetmektir (TTK m. 353/I/10). Yönetim kurulu toplantılarına katılarak, denetçiler, ortaklık faaliyetleri hakkında bilgi edinebilirler¹⁵⁸.

Tasarı, TTK'nın denetçilere getirmiş olduğu yetki ve görevleri kaldırdığından, bağımsız denetçinin yönetim kurulu toplantılarına katılma yetkisi de bulunmamaktadır. Ancak, yönetim kurulunun denetim faaliyeti ve sonuçları ile ilgili bağımsız denetçilerden bilgi almak istemesi hâlinde; bağımsız denetçilerin yönetim kurulu toplantılarına katılmalarına engel bir düzenleme de bulunmamaktadır.

¹⁵⁷ Denetçilerin yönetim kurulu toplantılarında görüşmelere katılamamasına ilişkin düzenlemenin eleştirisi için bkz. ÖÇAL, Akar: "Denetçilerin Yönetim Kurulu Toplantılarına Katılması", EİTİAD Ocak 1978, C. XIV, S. 1, s. 364-365.

¹⁵⁸ ÖÇAL: Yönetim Kuruluna Katılma, s. 363; İMREGÜN: Ortaklık, s. 265.

VI- Faaliyet Konuları

BDK'ların faaliyet konuları esas olarak, ortaklıkların finansal bilgilerini denetlemek ve ulaşılan görüşü raporlamaktır. Bununla birlikte, BDK'lar, daha fazla gelir elde etmek üzere, hizmet çeşitlerini artırarak, müşterilerine bağımsız denetim dışı hizmetler de verebilirler. Bağımsız denetim dışı hizmetlerin belirlenmesinde, iki kıstasın dikkate alınması gerekmektedir. Bunlardan ilki, bağımsız denetim dışı hizmetlerin, mesleki faaliyet konusu içine girmesi (ÇUEHY m. 30/I/c); ikincisi ise, bu hizmetlerin, bağımsız denetim müşterisi olmayan kişilere verilmesidir [Tasarı m. 400 (1); Tebliğ 2. Kısım m. 13 (4); BBDY m. 12 (5)]¹⁵⁹.

Meslek mensuplarının faaliyet konuları, meslek yasaları olan 3568 sayılı Yasa'da düzenlenmiştir. Meslek mensupları, yasada gösterilmiş olan faaliyet konuları dışında başka işlerle uğraşamazlar (ÇUEHY m. 30/I/c). Muhasebe mesleği mensubu olan bağımsız denetçiler, mesleki düzenlemelerle bağlıdırlar. 3568 sayılı Yasa m. 2'ye göre, SMMM'ler, aralarında bir hizmet sözleşmesi bulunmayan (bkz. ÇUEHY m. 9, 44) müşterilerinin;

1- Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutma, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgeleri düzenleme ve benzeri işleri yapma (3568 sayılı Yasa m. 2/A/I/a),

2- Muhasebe sistemlerini kurma, geliştirme, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenleme veya bu konularda müşavirlik yapma (3568 sayılı Yasa m. 2/A/I/b),

3- 3568 sayılı Yasa m. 2/A/I/b'de yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapma, finansal tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş verme, rapor ve benzerlerini düzenleme, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapma (m. 2/A/I/c)

yetkisine sahiptirler.

¹⁵⁹ Bu konuda ayrıca bkz. SBDİY m. 7/III; EPBDY m. 13/I/a. Denetim dışı hizmetlerin denetim müşterisi olmayan kişilere verilmesini zorunlu tutan hükümler, bağımsız denetçilerin bağımsızlıklarının korunması amacıyla yönelik olarak getirilmişlerdir [bkz. Tasarı m. 400 (1); Tebliğ 2. Kısım m.13; BBDY m. 12]. Bağımsızlıkla ilgili açıklamalar için, bkz. § 6, I, A, 3.

YMM'ler ise, muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarında pay sahibi olamazlar (3568 sayılı Yasa m. 2/B/II). Ayrıca, YMM'ler, 3568 sayılı Yasa m. 2/A/I/b-c'de yazılı faaliyet konuları yanında, 3568 sayılı Yasa m. 12'ye dayanılarak çıkarılan yönetmelik çerçevesinde, onay işlerini yapabilirler.

Tebliğ 2. Kısım m. 13 (4)'de, BDK'ların, bağımsız denetim müşterisi olmayan kişilere sunabilecekleri hizmetler, şu şekilde sıralanmıştır¹⁶⁰:

- 1- Muhasebe defterlerinin tutulması ve buna ilişkin diğer hizmetlerin verilmesi,
- 2- Finansal bilgi sistemi kurulması ve geliştirilmesi ile işletmecilik, muhasebe, finans konularındaki uygulamalarla ilgili danışmanlık hizmeti verilmesi, belge düzenlenmesi ve rapor hazırlanması,
- 3- Değerleme ve aktüerya hizmetleri verilme veya ekspertiz ve uygunluk raporu hazırlanması,
- 4- İç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi ya da iç denetim fonksiyonuna destek hizmeti verilmesi,
- 5- Yönetim veya insan kaynakları fonksiyonlarının yerine getirilmesi,
- 6- Aracılık veya yatırım danışmanlığı hizmetleri verilmesi,
- 7- Hukuki danışmanlık veya diğer uzmanlık hizmetlerinin verilmesi,
- 8- Tahkim ve bilirkişilik yapılması,
- 9- Kurul tarafından izin verilen diğer hizmetlerin yerine getirilmesi,
- 10- 3568 sayılı Yasa çerçevesinde finansal tabloların ve beyannamelerin vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu incelemek ve uygunluğu onaylamak, konu hakkında yazılı görüş vermek ve rapor düzenlenmesidir.

BBDY m. 12 (5)'de, BDK'ların denetim müşterisi olmayan kişilere verebilecekleri hizmetler düzenlenmiştir. Bunlar;

- 1- Finansal bilgi sisteminin tasarımının yapılması ve uygulanması,

¹⁶⁰ Denetim dışı hizmetlerin bağımsızlığı tehdit ettiği ile ilgili bkz. § 6, A, 3, b, dd.

- 2- Bilirkişi raporu hazırlanması,
- 3- Aktüeryal hizmetler verilmesi,
- 4- Yönetim veya insan kaynakları yönetimi ile ilgili hizmetler verilmesi,
- 5- Yatırım danışmanlığı hizmeti verilmesi.

VII- Yasak Faaliyetleri

A- Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı

Bağımsız denetçiler; tarafsızlıklarını, dürüstlüklerini ve mesleğin iyi şöhretini zayıflatacak veya zayıflatabilecek ya da mesleki hizmetlerin yerine getirilmesi ile uyumlu olmayan bir sonuç yaratacak herhangi bir faaliyette bulunmamalıdır, meslek edinmemeliler veya ticari ilişkiler içerisine girmemelidirler [EİY m. 19 (1); IFAC, EY, No. 200.2]. Bu yönde bir yasak getirilmesinin nedeni, denetçilerin denetim faaliyetinde bulunurlarken, bağımsız olmaları gereğidir¹⁶¹. Eğer, bağımsız denetçilerin başka bir işle uğraşabilecekleri kabul edilirse, ticari ilişkiler içinde oldukları kişilerin denetimini yapma olasılığı ile karşı karşıya kalabilirler. Bunun yanında, denetimi yapılan müşteri ile mevcut bir ticari ilişki bulunmasa da, ileride böyle bir ilişki olabileceğinin hesabıyla ve iyi ilişkiler kurmak amacıyla, denetçiler tarafsızlıklarını koruyamayabilirler. Mevcut veya müstakbel bir ticari bağ, doğrudan veya dolaylı bir çıkar ilişkisi anlamına gelir. Bu nedenlerle, denetçilerin ticaretle uğraşmaları yasaklanmıştır [bkz. EİY m. 21].

Tebliğ 2. Kısım m. 15 (1)/a'ya göre, BDK'lar ve bağımsız denetçiler, Tebliğ'de belirtilmiş faaliyetler dışında ticari, sınai veya zirai herhangi bir işle uğraşmazlar. Yasak kapsamına, ticaret ortaklıklarının yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, genel müdür yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka pozisyonlar da dâhildir. Ayrıca, Tebliğ 2. Kısım m. 15 (1)/b uyarınca, BDK'lar ve bağımsız denetçiler başka bir BDK'da pay sahibi olamazlar, yönetici veya denetçi olarak çalışamazlar. Başka bir BDK'da pay sahibi olma yasağı, BDK'lar için de getirilmiştir. Tebliğ uyarınca, BDK'larda sadece gerçek kişiler pay sahibi olabilirler

¹⁶¹ Bağımsızlıkla ilgili bkz. § 6, I, A, 3.

[2. Kısım m. 3 (1)/c]. Bu nedenle, bir BDK'nın, SPK tarafından yetkilendirilmiş bir BDK'da pay sahibi olması, Tebliğ düzenlemesi nedeniyle olanaksızdır¹⁶².

Tebliğ 2. Kısım m. 15'de BDK pay sahiplerinden ve yöneticilerinden söz edilmemiştir. Ancak bundan, pay sahipleri ve yöneticilerin yasak kapsamı dışında kaldıkları sonucu çıkarılmamalıdır. Zira, pay sahipleri ve yöneticiler, SPK'ya yetki başvurusunda, mesleki faaliyetler dışında ticari hiçbir işle uğraşmadıklarına ilişkin beyanlarını içeren bir belge vermek zorundadırlar [Tebliğ 2. Kısım m. 5 (1)/d]. Ayrıca, bu yasağın BDK pay sahibi, yönetici ve çalışanlarının bağımsızlıkları ile ilgili olması dolayısıyla, bağımsızlığa ilişkin düzenlemelerde, belirli ticari ilişkiler de yasaklanmıştır¹⁶³. Öte yandan, pay sahipleri ve yöneticiler, SMMM veya YMM unvanlarından birini almak zorunda olduklarından, ÇUEHY hükümlerine tabidirler ve bu nedenle, ticari faaliyette bulunamazlar.

BBDY, ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağına ilişkin özel bir düzenleme getirmemiştir. Ancak, BBDY m. 15 (1)/b, BDK'nın pay sahipleri ile bağımsız denetçilerinin başka bir BDK veya derecelendirme ya da değerlendirme kuruluşunda pay sahibi, yönetim kurulu başkan ve üyesi, denetçi veya yönetici olmasını; bağımsız denetim, derecelendirme veya değerlendirme faaliyetiyle iştigal eden personel olarak görev almasını yasaklamıştır. BBDY m. 11 (1) uyarınca, BDK'lar, pay sahipleri ve bağımsız denetçileri, 3568 sayılı Yasa ve TÜRMOB tarafından belirlenen ilkeler ile UDS'de benimsenen meslek ilkelerine uymakla yükümlüdürler. Bu nedenle, bu yasağa ilişkin olarak mesleki düzenlemeler ve UDS dikkate alınacaktır.

ÇUEHY uyarınca ise, meslek mensupları, TTK'ya göre tacir veya esnaf sayılmalarını gerektirecek bir faaliyette bulunamayacakları gibi; kendi mesleki faaliyetleri dışında serbest mesleki faaliyette de bulunamazlar. Meslek mensupları ticari mümessillik, ticari vekillik ve acentelik yapamazlar; adi ve kollektif ortaklıklarda pay sahibi veya komandit ortaklıklarda komandite ortak olamazlar.

¹⁶² BBDY uyarınca, bir BDK'nın, başka bir BDK'da pay sahibi olabileceği ile ilgili olarak bkz. § 4, III, B, 2.

¹⁶³ Bağımsızlıkla ilgili olarak bkz. § 6, I, A, 3.

Limited ve anonim ortaklıklarda ise, yönetim kurulu üyeliği ve başkanlığı görevlerini de üstlenemezler (m.43).

BDK ve bağımsız denetçiler, meslek ve meslek onuruyla bağdaşmayan faaliyet ve davranışlarda da bulunamazlar [Tebliğ 2. Kısım m. 15 (3)/c]. Tebliğ'de, meslek ve meslek onuruyla bağdaşmayacak hâllerin neler olduğu ile ilgili bir açıklama getirilmemiştir. ÇUEHY m. 42 uyarınca, meslek onuruyla bağdaşmayan işler; yanında çalıştırdığı kişilere karşı uygunsuz davranışlarda bulunmak; aşırı içki ve kumar düşkünlüğü ile tanınmak; ilgili mevzuat gereğince meslektaşlarına, müşterilerine ve yasalara göre bilgi vermek zorunda olduğu kişi ve kuruluşlara bilgi vermemek veya kasten yanıltıcı bilgi vermek; yasalara göre yapılması yasak olan işlerden herhangi birini yapmak; mesleki etik ve mesleki bağımsızlık kurallarını ihlal etmektir. Buna göre, EİY ile getirilen ilke ve kuralların ihlal edilmesi, meslek ve meslek onuruyla bağdaşmayan faaliyet ve davranışlardır. EİY uyarınca, meslek mensuplarının uymakla yükümlü oldukları ilkelerden biri, mesleki davranış ilkesidir [m. 1 (1)/d]. Mesleki davranış ilkesi, meslek mensuplarının, mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlardan kaçınmasını ve yasa ile diğer düzenlemelere uyma yükümlülüğünü ifade eder [m. 16 (1)]. Meslek mensupları; dürüst ve güvenilir olmalı, sundukları hizmetler ile sahip oldukları nitelik ve deneyimlere ilişkin abartılı bilgiler vermemeli ve meslektaşları hakkında küçültücü ifadeler kullanmamalıdır [m. 17 (1)].

ÇUEHY'de sayılan bu hâller sınırlı değildir. "Yasalara göre yapılması yasak olan işlerden herhangi birinin yapılması"nın meslek onuruyla bağdaşmayacağıının belirtilmesi, yasalar ve yönetmeliklerle getirilmiş tüm yasakları kapsayan genel bir düzenlemedir. Buna göre; müşteriye ait belgelerin denetim ücretinin ödenmemesi gibi nedenlerle iade edilmemesi, denetim standartlarına ve yöntemlerine aykırı davranılması ve finansal tabloların veya kayıtların hazırlanmasında ihmalkârlık gösterilmesi gibi hâller, meslek onuruna aykırı davranışlar olarak gösterilebilir¹⁶⁴.

¹⁶⁴ ARENS/LOEBBECKE: s.96.

Buna karşılık, ÇUEHY'e göre; bilirkişilik ve tasfiye memurluğu, hayrî ve ilmî kuruluşların yönetim kurulu üyeliği görevi (m. 47/a), üyesi oldukları ve kurumlar vergisinden muaf olan yapı, kalkınma ve tüketim kooperatifleri ve yardım sandıklarının yönetim kurulu ve denetim kurulu üyeliği görevleri (m. 47/c), meslekle bağdaşan işlerdir.

B- Reklam Yasağı

Düzenlemeler ile, BDK'ların ve bağımsız denetçilerin, iş elde etmek amacıyla, doğrudan veya dolaylı olarak reklam sayılabilecek faaliyette bulunmaları ve iş önermeleri yasaklanmıştır [3568 sayılı Yasa m. 44/I; ÇUEHY m. 45/I; Tebliğ 2. Kısım m. 16 (1), (5); BBDY m. 11 (2)]. Böyle bir yasağın getirilme nedeni, bağımsız denetim faaliyetinin, sonuçları itibariyle kamusal bir nitelik arz etmesidir¹⁶⁵. HRRYY m. 23 (1)'e göre, meslek mensuplarının, reklam yasağına uyma yükümlülükleri yanında; ayrıca, üçüncü kişilerin kendileri için reklam sayılabilecek eylem ve

¹⁶⁵ Faaliyetleri kamusal bir nitelik arz eden serbest meslek mensuplarına reklam yasağı getirilmekte ve tanıtıcı faaliyetlerinin sınırları belirlenmektedir. Örneğin, Avukatlık Kanunu (RG, 07.04.1969, S. 13168) m. 5/I ile avukatların iş elde etmek amacıyla, reklam sayılabilecek her türlü teşebbüs ve harekette bulunmaları yasaklanmıştır. Türkiye Barolar Birliği, Avukatlık Kanunu m.55/III'ün verdiği yetkiye dayanarak, Reklam Yasağı Yönetmeliği'ni çıkarmıştır (RG, 21.11.2003, S. 25296). Yönetmeliğin amaçlarından biri, Yönetmelik kapsamında olanların [avukatlar, avukatlık ortaklıkları, avukatlık büroları, avukat stajyerleri ve dava vekillerinin (m. 2)], iş elde etmek için, reklam sayılabilecek her türlü girişim ve eylemlerde bulunmalarını önlemektir (m. 1, c. 1). Yönetmelik, meslek mensuplarının hangi iletişim-yayın aracında ve hangi sınırlar dâhilinde tanıtıcı faaliyetlerde bulunabileceklerini, ayrıntılarıyla düzenlemiştir. Yönetmelik kapsamında olanlar, sadece ün kazanmaya yönelik her tür girişim ve eylemlerden kaçınmak, iş elde etmek için reklam sayılabilecek herhangi bir girişim ve eylemde bulunmamak, üçüncü kişilerin kendileri için reklam sayılabilecek her tür eylem ve davranışlarına izin vermemek ve engel olmak ile yükümlüdürler (m. 11). İsviçre Federal Mahkemesi'nin bir kararına göre, avukatlık mesleğinin reklama ihtiyacı yoktur. Zira, avukatlık mesleğinin icrası yasa ile tekele bağlanmıştır (Açıklama ve Federal Mahkeme Kararı için bkz. EREM, Faruk: "Reklam Yasağı", TBBD 1996, S. 1, Yıl: 9, s. 19). Avukatlık mesleğinde geçerli olan durum, bağımsız denetim mesleği için de geçerlidir. Bağımsız denetim mesleği de yasalarla tekele bağlanmış bir meslek olup, meslek mensupları dışındakiler tarafından icra olunamazlar.

Sağlık sektöründe çalışan kişi ve kuruluşların da reklam yapmaları yasaklanmıştır [Tababet ve Şuabatı San'atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun (RG, 14.04.1928, S. 863) m. 24; Türk Tabipler Birliği Kanunu (RG, 31.01.1953, S. 8323) m. 28/d; İspençiyarı ve Tıbbi Müstahzarlar Kanunu (RG, 26.05.1928, S. 898) m.13; Türk Tabipler Birliği Disiplin Yönetmeliği (RG, 28.04.2004, S. 25446) m. 4/b-f; Özel Hastaneler Yönetmeliği (RG, 28.05.2004, S. 25475) m. 60]. Türk Tabipler Birliği'nin 10-11 Ekim 1998 yılında yapılan 47. Genel Kurul'unda kabul edilen Hekimlik Meslek Etiği Kuralları'nın 11. maddesine göre, hekim, mesleğini uygularken, ticari reklamlara araç olamaz, çalışmalarına ticari bir görünüm veremez; insanları yanıltıcı, paniğe düşürücü, yanlış yönlendirici, meslektaşlar arasında haksız rekabete yol açıcı davranışlarda bulunamaz. Hekim, yayın araçlarıyla yapacağı duyurulara, Tababet Uzmanlık Tüzüğü'ne göre kabul edilmiş olan uzmanlık alanını, çalışma gün ve saatlerini bildirebilir (www.ttb.org.tr [01.03.2008]).

davranışlarına izin vermeme ve bunlara engel olmak için gerekli önlemleri alma yükümlülükleri de bulunmaktadır¹⁶⁶.

Ancak, BDK'lar ve denetçilerin, reklam niteliğinde sayılmayan bazı faaliyetlerde bulunabilecekleri de kabul edilmiştir. Bu konuda en ayrıntılı düzenleme HRRYY ile getirilmiştir. HRRYY'ye ile getirilen ilkelere bütün meslek mensupları uymak yükümlülüğündedirler. Bu ilkeler uyarınca, meslek mensupları;

- Nesnel ve mesleklerine ilişkin olmak koşuluyla, yaptıkları iş ve kendileri ile ilgili açıklama yapabilirler [m. 13 (1)];

- Bilimsel ve düşünsel tartışmalar ile seminerler ve eğitim programları düzenleyebilirler. Ancak, bu faaliyetlerini, basın ve yayın yoluyla üçüncü kişilere duyuramazlar [m. 13 (2)];

- Toplumun ilgilendiği konularda meslek mensuplarının yapmış oldukları yayınlar ve demeçlere haber programlarında yer verilebileceği gibi; bu konular hakkında meslek mensupları yazı veya haber yazabilirler [m. 13 (3)];

- Meslek mensupları, bürolarının veya ortaklıklarının tanıtımı için broşür bastırabilirler. Ayrıca yayımladıkları sirküler, bülten ve işe alma broşürlerini mesleki ilişkiler içinde oldukları kişilere gönderebilirler [m. 13 (4)];

¹⁶⁶ ABD'de 1978 yılına kadar, davetin her şekli yasaktı. 1970'li yılların sonlarından itibaren Federal Hükümet, CPA ortaklıklarına reklam ve davet ile ilgili sınırlayıcı kuralları listeden çıkarması için AICPA'ya baskı yapmaya başlamıştır. Federal Ticaret Komisyonu da (The Federal Trade Commission), AICPA'nın üyelerine reklam ve diğer davet biçimlerinde kısıtlama yapmasını yasakladı. Değişikliğin nedeni, birçok meslekte reklam olanağının bulunması ve muhasebecilik mesleğinin diğer mesleklerden farklı olmamasıydı. CPA ortaklıklarının müşterileri doğrudan davet etmesi, reklam ve rekabetle ilgili teşebbüsler, bu nedenle serbest bırakılmıştır. Bugün yanlış ve aldatıcı olmamak koşuluyla reklam ve davet kabul edilmektedir. CPA ortaklıklarının, yeni müşteri elde etmek amacıyla kullandıkları davet biçimleri çok çeşitli olabilir. Örneğin, hizmetlerinin açıklanması amacıyla muhtemel müşterilerle yemek yenilebilir, vergi yasasındaki değişiklikler için yapılan seminerlere müşteriler davet edilebilir, rehberlere reklam verilebilir. CPA ortaklıklarının hizmetleri hakkında en iyi bilginin alınabilmesi, iletişim kurulabilmesi için, magazin ve radyo gibi çeşitli medya organları kullanılarak da reklam yapılabilir. Bir CPA ortaklığının muhtemel müşterileri için hizmetlerini tanıtıcı reklam vermesi ve reklam aracılığıyla, resmî veya gayriresmî olarak müşterilerin çalıştıkları CPA ortaklıklarını değiştirmeleri için ikna etmeleri, olağan bir durumdur. Denetim ve diğer hizmetlerin ücretleriyle ilgili teklifler, rekabet ederken sıklıkla kullanılan bir yöntemdir. Denetçilerin görüşlerine göre, kurallardaki değişiklik, meslekte büyük bir rekabetin ortaya çıkmasına neden olmuştur; fakat bu durum, CPA ortaklıklarının kamuya açık olmaları, SEC ve hükümetin müdahalesi ile denetim kalitesinin yüksek olmasının sağlanması nedeniyle, denetim çalışmalarındaki kalite ve yeterliliğe ciddi bir hasar getirmemiştir (ARENS/LOEBBECKE: s. 97).

- Meslek mensubu, mesleki faaliyet veya meslek alanı dışında yerel, ulusal veya uluslararası düzeydeki herhangi bir faaliyetini tanıtabilir veya aldığı ödülü kamuya duyurabilir ya da üyesi olduğu bir kurumdaki üyeliğini açıklayabilir [m. 13 (5)].

HRRYY m. 14, meslek mensuplarının kullanacakları tabelalarda yer alması gerekli bilgilerin neler olduğuna ilişkin düzenleme getirmektedir. Bu tabelalarda; oda ve TURMOB amblemi, meslek unvanı, ad-soyad, ortaklık unvanı, varsa akademik unvan, büro/ortaklık adresi, telefon numarası, internet adresi ve elektronik posta adresi yer alabilir. Bu bilgilerin dışında kalan unvan, deyim, işaret, vs. kullanılamaz.

Ayrıca, HRRYY m. 15 (1)'e göre, meslek mensuplarının bastırdıkları kartvizit, başlıklı kâğıt veya diğer basılı evrak, reklam niteliğini taşıyacak şekilde düzenlenemez. Hükümde, bu gibi basılı evrakta yer alabilecek ve alması zorunlu bilgiler belirtilmiştir [bkz. m. 15 (2)]. Ancak, basılı evrakta, mesleki ve akademik unvan dışında, unvan kullanılmayacağı; kamu ve özel kurum ve kuruluşlar ile siyasi partilerdeki geçmiş ve mevcut görevlerin belirtilemeyeceği; geçmişte odalar ve TÜRMOB organlarında alınan görevler ile ilgili unvanların kullanılmayacağı; hâlen oda ve TÜRMOB organlarında görev alanların ise, bu unvanlarını, görevlerinin yerine getirilmesinde ve bu görevle sınırlı olmak kaydıyla kullanabilecekleri ifade edilmiştir [m. 15 (5)].

Bunun yanında, HRRYY'e göre, serbest muhasebecilik, SMMM'lik veya YMM'lik hizmetleri, hiçbir sıfat altında marka olarak tescil ettirilemez [m. 16 (1)].

Yine, meslek mensupları, diğer meslek mensuplarından ayırt edici herhangi bir ifade, sembol, işaret, vs. kullanmamak koşuluyla, telefon rehberinde HRRYY m.17'de belirtilen bilgileri yayımlatabilirler.

Bundan başka, meslek mensuplarının mesleki bilgi içeren sirküler, kitapçık, tanıtım broşürü ve benzeri dokümanları müşterilerine veya diğer meslek mensuplarına, posta veya elektronik posta yoluyla göndermeleri reklam yasağına

aykırı değildir [HRRYY m. 18 (1); Tebliğ 2. Kısım m. 16 (2); BBDY m. 11 (2); ÇUEHY m. 45/IV]. Ancak, müşterileri olmayan kişi veya kuruluşların yazılı talepleri olmadıkça, bu yayınları onlara gönderemezler [HRRYY m.18 (1)]. Bu yayınlarda, mevcut ve geçmiş müşterilerinin isim ve unvanları açıklanamaz, haksız veya reklam sayılabilecek ifadeler kullanılamaz [HRRYY m. 18 (2); Tebliğ 2. Kısım m. 16 (3)/c; ÇUEHY m. 45/IV].

Meslek mensupları, mesleki konularda kitap, makale ve benzeri bilimsel çalışmalarda mesleki ve akademik unvanlarını kullanabilirler [HRRYY m.19 (1); Tebliğ 2. Kısım m. 16 (2); BBDY m. 11 (2)]. Ancak, çalıştıkları ortaklıkların unvanını kullanamazlar veya ortaklıklar ile ilgili reklam sayılabilecek açıklamalarda bulunamazlar [HRRYY m.19 (1)]. Meslek mensupları, yayıncılık yapamazlar; çalıştıkları ortaklıkların unvanlarının yayınevleri tarafından kullanılmasına izin veremezler [HRRYY m.19 (2); ÇUEHY m. 45/III]. Yine, ÇUEHY meslek mensuplarının, gazete ve dergilerde mesleki konularda ve bilimsel nitelikte yazı yazabileceklerini kabul etmiş; ancak, bu yazının “devamlılık” arz etmemesi gerektiğini de belirtmiştir (m. 45/IV). Diğer bir deyişle, gazete ve dergilerde bilimsel yazı yazmak, bir meslek hâline getirilmemiş ise mümkündür. HRRYY ve Tebliğ’de bu konuda bir açıklık bulunmamakla birlikte, “bilimsel nitelikte yayın yapma” izninin, bunun bağımsız denetim mesleğinden ayrı bir meslek hâline getirilmesini kapsamadığı açıktır.

Meslek mensuplarının, pay sahibi oldukları ortaklıkların veya müşterilerinin mesleki personel ihtiyaçları için ilan vermeleri, reklam yasağına aykırı değildir [HRRYY m. 20 (1); Tebliğ 2. Kısım m. 16 (2); BBDY m. 11 (2)]. Buna karşılık, ÇUEHY m. 45/VI’e göre, meslek mensupları, iş ilişkisi içinde oldukları firmalar adına bu ilanları veremezler. Başka bir deyişle, müşterileri adına eleman aramaya yönelik ilan vermeleri, reklam yasağı kapsamında sayılmıştır. Bu bakımdan, TÜRMOB tarafından yayımlanmış olan ÇUEHY m. 45/VI ile HRRYY m. 20 (1) hükümleri, birbirleri ile çelişkilidir. Meslek mensupları, ayrıca, meslekle ilgili eğitim kurumlarında öğrenci veya mezunları bilgilendirmek amacıyla, mesleği ve ortaklığı tanıtıcı bilgiler verebilirler [HRRYY m. 20 (1)].

HRRYY, meslek mensuplarının medya ilişkileri ile ilgili düzenlemeler de getirmektedir. Hükme göre, meslek mensupları, büro açılışlarını basın-yayın yoluyla duyuramazlar [m. 21 (1)/a]. Ayrıca, yaşamları, kazançları, mesleki faaliyetleri hakkında reklam niteliğinde yayınlarda bulunamayacakları gibi; eskiden hizmet verdikleri veya mevcut müşterileri hakkında tekzip yayınlamayazlar. Zorunlu hâller dışında, gazete, radyo, televizyon ve internete görüntü, bilgi, demeç veremezler, açıklama yapamazlar [m. 21 (1)/b]. Gazete, radyo, televizyon ve internette röportaj, sohbet, konuşma, tartışma vb. programlara katılmaları hâlinde, reklam sayılabilecek davranışlarda bulunamazlar [m. 21 (1)/c].

Nihayet, HRRYY m. 22, bağlı oldukları odalara bilgi vermek, mesleki ilke ve kurallara uymak koşuluyla, meslek mensuplarının internet ortamından yararlanabileceklerine ilişkin bir düzenleme getirmiştir. Mesleki makaleleri yayımlamak için “meslekiunvani.tr” uzantılı internet sitesi kurabilir [m. 22 (1), (2)]. Meslek mensuplarının kurdukları internet sitesinde yer verebilecekleri bilgiler ile ilgili ayrıntılı kurallar da HRRYY ile getirilmiştir [bkz. m. 22 (3)].

Tebliğ 2. Kısım m. 14, reklam yasağı ile ilgili bir düzenleme getirmiştir. Hükme göre, BDK ve bağımsız denetçilerin hazırladıkları broşürler veya ilanlar ya da bilimsel yazılarda verilen bilgiler, işin sonucu ile ilgili vaat ve taahhütler içermemelidir [m. 14 (3)/a]. Bağımsız denetimde işin sonucu, hazırlanan bağımsız denetim raporudur. Bir denetim faaliyeti sonucunda, denetçilerin hangi görüşe ulaşacakları önceden bilinemez. Bu itibarla, örneğin bir tanıtıcı broşürde denetim sonucu ile ilgili vaat veya taahhütte bulunulması, bağımsızlığı zedeleyen bir durumdur.

Yine, Tebliğ uyarınca, verilen bilgiler işin gerektirdiği ciddiyet ve ölçüde kalmalıdır [2. Kısım m. 14 (3)/b]. Ayrıca; abartılmış, duygusal, gerçeğe uygun olmayan ve kamuoyunu aldatıcı ve yanıltıcı, deneyim noksanlıklarını istismar edici söz, görüntü ve bilgi unsurlarına yer verilmemeli veya böyle bir izlenim yaratılmamalıdır [2. Kısım m. 14 (3)/c]. Aldatma, abartma ve yanıltma; nesnel

esaslara dayanmayan veya gerçeğe uymayan bir bilgi verilmesi ya da sağlıklı bir karar alınması için duyurulması zorunlu olan bilgilerin gizlenmesi gibi hususları kapsar [2. Kısım m. 14 (4)]. BDK'lar ve denetçiler, gerek tanıtıcı bilgiler içeren broşürlerinde, gerekse kendileri veya müşterileri için verdikleri ilanlarda, yapılacak iş ve hizmetler konusunda somut, temeli olmayan bekleyişler yaratmamalıdır [2. Kısım m. 14 (3)/ç]. Nihayet, broşürlerde ve ilanlarda BDK'nın başka bir BDK ile karşılaştırılması anlamına gelen ifadeler yer almamalıdır [Tebliğ 2. Kısım m. 14 (3)/d; BBDY m. 11 (2)].

BDK veya bağımsız denetçilerin reklam yasağını ihlal etmeleri durumunda, sorumluluk hâlleri ile ilgili Tebliğ'de bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu itibarla, genel hükümler uygulama alanı bulur (SerPK m. 2/II). Buna göre, reklam yasağına aykırı harekette bulunulması veya tanıtıcı faaliyetler ile ilgili kurallara uyulmaması, haksız rekabete girer (TTK m. 56, 57/3, /4 ve /10) ve bu nedenle, meydana gelen veya gelme tehlikesi bulunan zararlar dolayısıyla, BDK'lar veya bağımsız denetçiler sorumlu olurlar (TTK m. 58, 59, 64).

HRRYY m. 8 (1)/e uyarınca, reklam ile ilgili getirilen ilke ve kurallara aykırı davranmak haksız rekabet oluşturan bir davranıştır. Bu nedenle, HRRYY'de düzenlenen haksız rekabete ilişkin sorumluluk hâlleri, burada da uygulama alanı bulur. Ayrıca, odalar, resen veya şikâyet üzerine, reklam yasağına aykırı hareket eden meslek mensubu hakkında disiplin soruşturması başlatırlar [HRRYY m. 32 (1)].

C- Haksız Rekabet

Haksız rekabet, aldatıcı harekette bulunma veya iyiniyet kurallarına aykırı davranmak suretiyle, ekonomik rekabetin her türlü kötüye kullanımını (TTK m. 56)¹⁶⁷. Kural olarak, liberal ekonominin bir gereği olarak rekabet serbesttir. Ama bu serbestinin sınırını dürüstlük kuralları ve hakkın kötüye kullanılmaması oluşturur.

¹⁶⁷ ABD'de, CPA'lerin rekabetine, rekabet koşullarına uyulmak kaydıyla izin verilmiştir (ARENS/LOEBBECKE: s. 97).

Başka bir deyişle, rekabet, ancak TMK m. 2 kuralına uyulduğu sürece serbesttir¹⁶⁸. Bir davranışı, TMK m. 2 çerçevesinde değerlendirerek rekabet hakkının kullanımı olup olmadığını belirlemek, her zaman kolay değildir. Bunun için bazı ilkelerden yararlanmak, böylece davranışın haksız rekabet sayılıp sayılmayacağını tespit etmek mümkündür. Öncelikle, bir kişi rekabet hakkını kullanırken, bunu “kendi kişisel çabasına ve emeğine” dayandırmalıdır. Bu nedenle, kişinin rakiplerini kötüleyerek veya karalayarak ya da benzer davranışlarda bulunarak rekabet yapması, haksız rekabet olarak kabul edilir¹⁶⁹. Ayrıca, eğer bir davranış “piyasada açıklık ve doğruluk ilkesine” aykırılık teşkil ediyorsa, yine haksız rekabet olarak kabul edilecektir. Nihayet, bir davranışın “kamu çıkarının korunması ilkesine” uygun olup olmamasına göre, haksız rekabet sayılıp sayılmayacağı belirlenebilir¹⁷⁰.

Haksız rekabetin varlığından söz edebilmek için, ne failin kusurlu olması¹⁷¹, ne de faille zarar gören arasında bir rekabet ilişkisinin bulunması aranır¹⁷². Ekonomik rekabetin, dürüstlük kuralına aykırı olarak kötüye kullanılması, haksız rekabet için gerekli ve yeterlidir. Dava hakkının kullanılabilmesi için, bir zarar ya da zarar tehlikesi bulunması da, haksız rekabet için aranan bir unsurdur¹⁷³.

Tasarı’da, haksız rekabet ile ilgili olarak TTK’den daha farklı ilkeler kabul edilmiştir¹⁷⁴. Tasarı m. 54 (2) uyarınca, haksız rekabet, “Rakipler arasında veya tedarik edenlerle müşteriler arasındaki ilişkileri etkileyen aldatıcı veya diğer şekillerdeki dürüstlük kurallarına aykırı davranışlar veya ticari uygulamalar(dır)”¹⁷⁵.

¹⁶⁸ ARKAN, Sabih: Ticari İşletme Hukuku, B. 10, Ankara 2007, s. 305; POROY, Reha/YASAMAN, Hamdi: Ticari İşletme Hukuku, B. 12, İstanbul 2007, s. 274 vd., 281.

¹⁶⁹ POROY/YASAMAN: s. 282; ARKAN: Ticari İşletme, s. 305.

¹⁷⁰ ARKAN: Ticari İşletme, s. 305.

¹⁷¹ Failin kusuru, zarar gören tarafından açılacak davalar açısından önemlidir. TTK m. 58/I/a-c’de sayılan davaların açılabilmesi için, kusur bir koşul olarak aranmamıştır. Buna karşılık, uğranılan zararın tazmini için bir dava açılacak ise, failin kusurlu olması şarttır (TTK m. 57/I/d).

¹⁷² ARKAN: Ticari İşletme, s. 306. Fail ile zarar görenin, birbirlerinin rakipleri olmasının bir koşul olarak aranmama nedeninin temelinde, ekonomik rekabetin korunması amacıyla haksız rekabetin önlenmesi düşüncesi yatar (ARKAN: Ticari İşletme, s. 306).

¹⁷³ POROY/YASAMAN: s. 281-282.

¹⁷⁴ Haksız rekabetle ilgili Tasarı düzenlemesine ilişkin ayrıntılı inceleme ve eleştiriler için bkz. BOZTOSUN, Ayşe ODMAN/ÜNAL, Akın: “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Ticaret Unvanına, İşletme Adına ve Haksız Rekabete İlişkin Hükümlerin Değerlendirmesi”, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Sempozyumu, 27-28 Mayıs 2005, YÜHFD 2005, C. II, S. 1, s. 401 vd.

¹⁷⁵ Hükümdeki, “... rakipler arasında veya tedarik edenlerle müşteriler arasındaki ...” ibaresi, öğretide eleştirilmiştir. ARKAN; rakip, tedarik eden ve müşterilerden söz edilmesinin konuyu gereksiz yere

Haksız rekabet hükümlerinin amacı, bütün katılanların menfaatine dürüst ve bozulmamış rekabetin sağlanmasıdır. Gerekçede, dürüst ve bozulmamış rekabet kavramlarının, rekabetin niteliğini belirlediği¹⁷⁶; tüm katılanların, piyasa aktörlerinin dürüst davranış kurallarına göre hareket edeceğine güvendiği ve güvenmek hakkına sahip olduğu; dürüstlük kuralına aykırı hareketin, bu güvene aykırı bir davranış olduğu belirtilmiş ve bunun da haksız rekabeti oluşturduğu ifade edilmiştir. TTK'daki “hakkın kötüye kullanımı” yerine, “dürüst davranış kuralının” benimsenmesiyle, hükmün uygulama alanı daha genişletilmiştir. Hangi davranışların dürüstlük kuralına aykırılık teşkil edeceği, Tasarı'nın 55. maddesinde sınırlı olmayan şekilde ve kategorilere ayrılarak sayılmıştır. Tasarı m. 55, TTK m. 57'ye kıyasla oldukça ayrıntılı bir düzenleme getirmektedir¹⁷⁷.

Muhasebe mesleğinin en önemli sorunlarından biri, haksız rekabettir¹⁷⁸. Belirtmek gerekir ki, ÇUEHY m. 10 ve Genelge m. 10'daki haksız rekabete ilişkin düzenlemeler oldukça yetersizdir. Bu nedenle, HRRYY ile haksız rekabet oluşturan hâllerin ayrıntılı düzenlenmesi olumlu bir gelişmedir. HRRYY m. 5 (1)'e göre, meslek mensupları, mesleki faaliyetleri kapsamında; işin kabulü, reddi, yürütülmesi ve sona ermesi ile reklam yasağı kapsamına giren her türlü faaliyetlerine ilişkin olarak, haksız rekabete neden olacak eylem ve davranışlarda bulunamazlar.

daralttığını, tüketici ve diğer piyasaya katılanlardan söz edilmesinin uygun olacağını, yeni Alman Yasasında da bu şekilde olduğunu belirtmiştir (Tasarı, s. 47). TÜRK ise, “tedarik edenlerle müşteriler arasında” ibaresinin, kaynak yasaya uygun olarak, “mal veya hizmet sunanlarla alıcılar arasında” biçiminde olması gerektiğini ifade etmiştir (TÜRK, Hikmet Sami: “Tasarısı Hakkında Genel Değerlendirme”, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Konferans, Bildiriler-Tartışmalar, 13-14 Mayıs 2005, s. 24).

¹⁷⁶ Hükmün gerekçesinde, dürüst kelimesine “saf, karışık/katışık olmayan” anlamları da verilmelidir. “Saf” ile kastedilen ise, “kurallara uygun, dürüst rekabettir”. “Hukuka uygun rekabet, oyunun dürüstlük kurallarına, centilmenliğe uygun olarak oynandığı katışıksız, saf bir rekabettir”. Bozulmamış rekabetten anlaşılması gereken ise, “güven duyulan bir anlamda hilesiz” rekabettir.

¹⁷⁷ Öğretide, 55. maddede sayılan hâllerin örnek niteliğinde olması dolayısıyla, ayrıntılara girilmeden genel olarak ifade edilmesinin, daha yerinde olacağı belirtilmiştir (ARKAN: Tasarı, s. 47).

¹⁷⁸ Uygulamada, meslek mensuplarının dayanışma içinde olmamaları dolayısıyla haksız rekabet yaşandığı belirtilmektedir. Haksız rekabetin, özellikle; denetim ücretinde ve kendilerine gelen bir müşterinin daha önce çalıştığı meslektaşını aramadan ve neden onunla iş sözleşmesini sona erdirdiğini sormadan, meslek mensubunun gözü kapalı olarak müşteriyi kabul etmesinde yaşandığı ifade edilmektedir (ARIKAN: Haksız Rekabet, s.1, 4 ve 7).

HRRYY, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleri arasındaki ilişkilerde, ücret ve diğer mali nitelikteki uygulamalarda ve reklam yoluyla haksız rekabet oluşturan hâller ile ilgili düzenlemeler getirmektedir.

HRRYY m. 6 (1)'de, meslek mensuplarının mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olmaları gerektiği belirtilmiş; birbirleriyle ve iş sahipleriyle olan ilişkilerinde, haksız rekabet oluşturacak davranışlardan kaçınmaları gerektiği ifade edilmiştir. Hangi davranışların haksız rekabet oluşturacağı bentler hâlinde sayılmıştır:

1- Muhasebe ve denetim standartlarına uymamak, mesleki faaliyetlerin yürütülmesinde gereken mesleki özeni göstermemek,

2- Bir diğer meslek mensubu ile sözleşmesi bulunan iş sahiplerini, sözleşme yapmak amacıyla, mevcut düzenlemelere aykırı davranmaya veya bu sözleşmeleri sona erdirmeye yöneltmek,

3- İzinsiz olarak faaliyette bulunmak, yetki belgeleri ve ruhsatları iptal edildiği hâlde, doğrudan veya dolaylı olarak mesleki faaliyete devam etmek veya faaliyetleri geçici olarak durdurulduğu hâlde, mesleki faaliyetlere doğrudan devam etmek,

4- Yetki belgeleri veya ruhsatları iptal edildiği veya faaliyetleri geçici olarak durdurulduğu hâlde unvanlarında, ilan ve reklamlarında, mesleki faaliyette buldukları izlenimini yaratacak kelime veya ibareler kullanmak,

5- Meslek ruhsatının kiralanması veya çeşitli çıkarlar sağlayarak meslek mensubu olmayan kişilere faaliyette bulunma olanağını sağlamak,

6- Mesleği yapmaları yasaklananları çalıştırmak veya bu kişilerle, her ne şekilde olursa olsun, doğrudan veya dolaylı olarak mesleki işbirliği yapmak,

7- Üçüncü kişileri yanıltacak şekilde gerçeğe aykırı belge düzenlemek veya onaylamak,

8- Bir diğer meslek mensubunun çalışanlarına ve diğer yardımcı kişilere, işlerini yerine getirirken yükümlülüklerine aykırı davranmaya yöneltebilecek şekilde doğrudan veya dolaylı çıkar sağlamak veya önermek,

9- Bir diğer meslek mensubunun çalışanlarını ve diğer yardımcı kişileri, her türlü araçla meslek mensuplarının veya iş sahiplerinin iş sırlarını ele geçirmeye veya açıklamaya yöneltmek,

10- Mevzuat hükümlerinin emredici kurallarına aykırı davranmak suretiyle, meslek mensuplarının karşısında haksız şekilde üstünlük elde etmek, haksız rekabet oluşturan davranışlardır.

Ayrıca, ücret ve diğer mali uygulamalara ilişkin haksız rekabet oluşturan davranışlar, HRRYY m. 7 (1)'de düzenlenmiştir. Hükme göre;

1- Asgari ücret tarifesinin altında ücret talep etmek veya ücretsiz hizmet vermek,

2- Ücret tarifesindeki düzenlemeler saklı kalmak kaydıyla, yapılacak hizmet veya iş sonucu elde edilen çıkar üzerinden iş sahibi ile ortaklık pay anlaşmaları yapmak,

3- Bir meslek mensubuna olan ücret borcunu ödememiş iş sahibine hizmet vermek,

4- İş sahiplerinden emanet para toplamak, alınan ücrete karşılık olmak üzere gerçeğe aykırı serbest meslek makbuzu veya fatura düzenlemek,

5- Sözleşme değerinin altında serbest meslek makbuzu veya fatura düzenlemek veya hiç düzenlememek; mali yükümlülüklerini yerine getirmemek,

6- Üçüncü kişilere ücret veya herhangi bir çıkar sağlamak ya da vaat etmek suretiyle iş almak,

7- İş sahiplerine çıkar sağlamayı vaat etmek veya çıkar sağlamak ve bu suretle iş almak,

8- İş sahiplerine ait veya iş sahiplerinden elde edilen bilgileri kullanmak suretiyle ekonomik çıkar sağlamak,

9- Çalışanlara iş mevzuatında öngörülen ücret ve sosyal hakları vermemek veya maliyetleri düşürmek için yasal zorunlulukları yerine getirmemek,

haksız rekabet oluşturan davranışlar olduğundan yasaklanmıştır.

Nihayet, HRRYY m. 8 (1) uyarınca, reklam yoluyla haksız rekabet oluşturan davranışlar ise, hükümde şu şekilde sıralanmıştır:

1- Meslek mensuplarının dürüstlüğü, güvenilirliği ve tarafsızlığı hakkında yanlış ve asılsız beyanlarda bulunmak,

- 2- Meslek mensuplarının hizmetlerini ve faaliyetlerini yanlış ve yanıltıcı veya yersiz açıklamalarla kötülemek,
- 3- Meslek mensupları hakkında asılsız ihbar ve şikâyetle bulunmak,
- 4- Kendisi, hizmetleri ve faaliyetleri hakkında gerçek dışı ve yanıltıcı açıklamalarda bulunmak,
- 5- Sahip olmadığı meslek unvanını kullanmak,
- 6- HRRYY ile belirlenen reklam ilke ve kurallarına aykırı davranmak,
- 7- Mesleki ve akademik unvan dışında sahip olunan başka unvanları kullanmak.

Tebliğ 2. Kısım m. 18, BDK'ların ve bağımsız denetçilerin karşılıklı ilişkilerini ve haksız rekabeti düzenlemektedir. Hükme göre, BDK ve bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetinin niteliğini olumsuz yönde etkileyen veya meslektaşlarına zarar veren tarzda ve ölçüde rekabet edemezler. Özellikle, bağımsız denetim ücreti, personel ve iş alma gibi konularda, mesleki kurallar, teamül ve denetim standartlarına aykırı hareket edemezler [m. 18 (1)].

Yine, bir BDK, başka bir BDK ile denetim hizmeti ilişkisi devam eden bir ortaklığın veya sermaye piyasası kurumunun denetim hizmeti talebini kabul edemez [Tebliğ 2. Kısım m. 18 (2)]. Tebliğ'de bu yasağa iki istisna getirilmiştir. Bunlar; özel bağımsız denetim ve SPK'nın gerekli gördüğü hâller hakkında bağımsız denetimdir¹⁷⁹.

Haksız rekabet nedeniyle müşterileri, kredisi, mesleki itibarı, ticari işletmesi ya da diğer ekonomik çıkarları bakımından, zarar gören veya zarar görme tehlikesine maruz kalanlar; fiilin haksız olup olmadığına ilişkin tespit davası, haksız rekabetin men'i davası, haksız rekabetin sonucu olan maddi durumun kaldırılması davası, haksız rekabet yanlış veya yanıltıcı beyanlarla yapılmışsa bu beyanların düzeltilmesi

¹⁷⁹ Bu denetim türleri ile ilgili bkz. § 1, III, A, 3, b. Özel bağımsız denetim [Tebliğ Başlangıç Hükümleri m.6 (1)], özel amaçlı denetim [Tebliğ 33. Kısım m. 2 (1)] ve SPK'nın gerekli gördüğü hâllere ilişkin denetim [Tebliğ 33. Kısım m. 8 (1)], yıllık bağımsız denetimden ayrı bir denetimdir. Denetlenen ortaklık, bu denetimleri yaptırmak için, aynı zamanda yıllık denetimini de yapan BDK'ya veya başka bir BDK'ya da teklif götürebilir. Başka bir BDK'ya teklif götürdüğünde, bu BDK'nın teklifi kabul etmesi, haksız rekabet sayılmaz.

davası, failin kusurlu olması hâlinde maddi tazminat davası ve TBK m. 49'da belirtilen koşullar bulunmaktaysa manevi tazminat davası açabilirler [TTK m. 58/I; HRRYY m. 10 (1)].

Bunun yanında, haksız rekabet yüzünden ekonomik çıkarları zarar gören müşterilerin de, TTK m. 58/I'de belirtilen davaları açma hakları vardır (TTK m. 58/II). HRRYY m.9 (1) uyarınca ise, bir haksız rekabetin varlığında, meslek mensuplarının ekonomik çıkarlarını korumak amacıyla, odalar, TTK m. 58/I/a-c'de belirtilen davaları açmaya yetkilidirler. TTK, haksız rekabet fiili faili için hukuki sorumluluk yanında, cezai sorumluluk da getirmiştir (m. 64-65).

Tasarı ile, tüketici örgütlerine de davacı sıfatıyla Tasarı m. 56 (1)/a-c'de belirtilen davalar yanında, haksız rekabet sonucunda elde edilen kârın Devlete ödenmesi için dava açabilme hakkını tanımıştır [m. 57 (3)]. Bunun dışında, Tasarı, hukuki ve cezai sorumluluğa ilişkin TTK'nın haksız rekabet hükümlerinde önemli bir değişiklik getirmemiştir.

Haksız rekabet nedeniyle meydana gelen ya da gelme tehlikesi bulunan zararlar dolayısıyla, haksız rekabetin faili sorumlu olur. Buna göre, haksız rekabetin faili veya failleri BDK ve/veya bağımsız denetçilerdir. Bağımsız denetçiler, hizmet veya işlerini gördükleri sırada haksız rekabet oluşturan davranışlarda bulunmuşlarsa, istihdam eden sıfatıyla BDK da sorumlu olur [TTK m. 59/I; TBK m. 55; HRRYY m.11 (1)]. Buna göre, BDK'ya karşı, tazminat davası dışında kalan davalar açılabilir ve BDK, TBK m.55'de yer alan kurtuluş beyinnesinden yararlanamaz¹⁸⁰. Tazminat davası için ise, TBK hükümleri uygulama alanı bulur (TTK m. 59/II).

¹⁸⁰ İstihdam edenin, TBK m. 55'teki kurtuluş beyinnesinden yararlanamamasının iki nedeni bulunmaktadır. Bunlardan ilki, bu davaların açılmasında esas itibariyle kusurun bir koşul olarak aranmasıdır. Bu davalarda nedensel sorumluluk söz konusudur. Haksız fiilin faili istihdam eden olsaydı da, kusurlu olmadığı gerekçesi ile bu davanın reddini talep edemeyecekti. Bu nedenle, TBK m.55'teki kurtuluş beyinnesine dayanmanın bir gereği bulunmamaktadır. İkinci neden ise, kurtuluş beyinnesi kabul edildiğinde, haksız rekabetin önlenmesi kararının birçok fonksiyonu gerçekleşmez. Hukuka aykırı durumun ortadan kaldırılabilmesi için, kararın istihdam edene karşı da verilmiş olması gerekir (KARAYALÇIN: Ticari İşletme, s. 474).

HRRYY'ye göre, getirilen ilke ve kuralların meslek mensupları tarafından uygulanıp uygulanmadığını gözetme ve denetleme görevi, odalarda kurulmuş olan haksız rekabet mücadele kuruludur [HRRYY m. 24 (1)]. Odaların haksız rekabet mücadele kurulları arasındaki işbirliğini ve koordinasyonu sağlama ve uygulamada bir birlik getirme görevi ise, Birlik (TÜRMOB) Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu'na aittir (HRRYY m. 29).

§ 5- BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ORTAKLIKLAR

I- TTK Tasarısı Düzenlemesine Göre

Tasarı'nın 397 ilâ 406. maddeleri arasında düzenlenen bağımsız denetime ilişkin hükümler, Tasarı m. 124 (2)'de belirtilen tüm sermaye ortaklıklarına uygulanır. Diğer bir deyişle, anonim ortaklıklar (Tasarı m. 397), sermayesi paylara bölünmüş komandit ortaklıklar [Tasarı m. 565 (2)] ve limited ortaklıklar (Tasarı m. 635) bağımsız denetime tabi ortaklıklardır.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit ortaklıkların denetimine, TTK m. 476 hükmü uyarınca, anonim ortaklığın denetimine ilişkin hükümleri uygulanır. Tasarı, TTK m. 476 düzenlemesini olduğu gibi muhafaza etmiştir. Buna göre, sermayesi paylara bölünmüş komandit ortaklıklarda da bağımsız denetime ilişkin hükümler uygulama alanı bulur [Tasarı m. 565 (2)].

TTK düzenlemesine göre, pay sahibi sayısı yirmiye aşan limited ortaklıklara, başka bir hüküm bulunmadığı takdirde, anonim ortaklığın denetimine ilişkin hükümleri uygulanır (m. 548/I). Tasarı ise, TTK m. 548'den farklı olarak, bütün limited ortaklıklara anonim ortaklık denetimi ile ilgili düzenlemelerin uygulanacağını hükme bağlamıştır (m. 635). Değişikliğin gerekçesi ise, AET/AT yönergelerinde bir sermaye ortaklığı olan limited ortaklıkların anonim ortaklıklar ile aynı sisteme bağlanmış olmasıdır (Tasarı m. 635 gerekçesi).

Sonuç olarak, Tasarı m. 397-406 arasında düzenlenen bağımsız denetime ilişkin hükümler, herhangi bir kıstas aranmaksızın tüm anonim ortaklıklara, sermayesi paylara bölünmüş komandit ortaklıklara ve limited ortaklıklara uygulanır.

Tasarı m. 397 (1) uyarınca, anonim ortaklık biçiminde kurulmuş bulunan tüm ortaklıklar, Alm. TK'dan farklı olarak, bağımsız denetime tabi tutulmuşlardır. Alm. TK § 316 (1)'e göre, § 267 (1)'de tanımlanan küçük ölçekli sermaye ortaklığı sayılan ortaklıklar, bağımsız denetim yaptırmakla yükümlü tutulmamışlardır. Başka bir deyişle, yalnızca orta ölçekli sermaye ortaklıklar ile büyük sermaye ortaklıklarına ait finansal tablolar ve faaliyet raporları bağımsız denetimden geçmek zorundadırlar [Alm. TK § 267 (2) ve (3)].

Tasarı'ya göre, bir anonim ortaklığın halka açık olup olmaması, hisse senetlerinin borsada işlem görüp görmemesi ya da özel sektöre dâhil bulunup bulunmaması, bağımsız denetim hükümlerinin uygulanması açısından önemsizdir. Bazı anonim ortaklıkların denetimlerine ilişkin özel düzenlemelerinin getirilmesi suretiyle, Tasarı m. 397 vd. hükümleri bertaraf edilemez. Tasarı hükümleri, anonim ortaklıkların denetimleri ile ilgili asgari kıstaslar getirir ve tüm anonim ortaklıklar bu kıstaslara, bir kanuni yüküm olarak uymak zorundadırlar [Tasarı m. 397 (1) gerekçesi].

Tasarı'da, bağımsız denetim yaptırma konusunda anonim ortaklıkların büyüklükleri açısından da bir ayırım yapılmamış; ancak, küçük ölçekli anonim ortaklıklar için hafifletici düzenlemeler getirilmiştir [Tasarı m. 400 (1) gerekçesi]¹⁸¹. Buna göre, Tasarı m. 400 (1), c.2 uyarınca, m. 1501 (1) çerçevesinde küçük sermaye ortaklığı olarak kabul edilen anonim ortaklıkların denetimi için bir BDK seçilmesi zorunlu değildir. Bu ortaklıklar, eğer isterlerse, SMMM veya YMM unvanına sahip

¹⁸¹ Tasarı m. 1523 (1)'e göre, bir ortaklığın küçük ölçekli sermaye ortaklığı kabul edilebilmesi için, hükümde belirtilen üç ölçütten en az ikisini aşamaması gerekir. Bu ölçütler; aktifte görülen zararın çıkarılmasıyla bulunan bilanço toplamının altımilyon Türk Lirası veya hesap döneminin bilanço gününden önceki oniki ay içindeki satışlar toplamının onikimilyon Türk Lirası ya da yıllık ortalama çalışan sayısının elli kişi olmasıdır.

en az iki kişiyi denetçi olarak seçmek suretiyle, yasal yükümlülüklerini yerine getirebilirler¹⁸².

Küçük ölçekli anonim ortaklıklar için getirilen bu düzenleme, öğretilerde haklı olarak eleştirilmiştir. Eleştirilerde, bağımsız denetim sisteminin pahalı bir sistem olması ve halka açık olmayan ortaklıklar açısından bu yönde bir denetime gerek olmadığı ortak noktadır¹⁸³. Ayrıca, böyle bir düzenlemenin, sermaye ortaklıklarının gelişimini önleyeceği ileri sürülmektedir¹⁸⁴. Bir görüş, TTK'nın denetime ilişkin hükümlerinin bazı değişiklikler ile korunarak küçük anonim ortaklıklara uygulanabileceğini belirtirken¹⁸⁵; diğer bir görüş, bu ortaklıkların bağımsız denetime eğer ihtiyaç duyuyorlar ise, kendi isteklerine bağlı olarak bağımsız denetime başvurmalarının daha yerinde olacağını, böyle bir ihtiyaç duymayan bir ortaklığa yasa zoruyla bu hizmeti aldırmanın ise sakıncalı olacağını ifade etmektedir¹⁸⁶.

II- Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ Düzenlemesine Göre

Tebliğ'in Başlangıç Hükümleri 4 (1)/i hükmü uyarınca, bağımsız denetim yaptırmak üzere BDK'lar ile sözleşme imzalamış ortaklıklara müşteri denir. Müşteri olabilecek bağımsız denetime tabi ortaklıklar ise, m. 4 (1)/g'de tanımlanmıştır. Buna göre, "ihraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görenler dahil, ortaklıklar ve sermaye piyasası kurumları ile Kurulun finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemeleri kapsamında konsolidasyona dahil edilen işletmeler ile bağlı ortaklık, müşterek yönetime tabi teşebbüs ve iştirak niteliğindeki diğer işletmeler", bağımsız denetime tabi ortaklıklardır. Ortaklıklar ve sermaye piyasası kurumları kavramları, Tebliğ'in 4 (1)/j ve k maddesinde açıklanmıştır. Buna göre, ortaklıklar, ihraççılar ve halka açık

¹⁸² MOROĞLU'na göre, küçük anonim ortaklıklar için en az iki YMM/SMMM'nin görevlendirilmesine gerek yoktur. Tek bir denetçinin görevlendirilmesi yeterlidir (Tasarı, s. 196).

¹⁸³ TÜRK, H.: s. 486; ARKAN: Tasarı, s. 54; AÜHF Ticaret Hukuku Anabilim Dalı, No: 86; ULAŞ, Işıl: "Uygulamacı Gözüyle Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na Bakış", BATİDER 2005, C.XXIII, S.2, s. 195-196. ARKAN'a göre, Türkiye'deki ortaklık yapısı incelenmeden böyle bir sisteme geçilmesi uygun olmayan sonuçlar ortaya çıkarabilir (Tasarı, s. 54).

¹⁸⁴ TÜRK, H.: s. 486.

¹⁸⁵ ARKAN: Tasarı, s. 54.

¹⁸⁶ ÇAĞA: s. 492.

anonim ortaklıkları; sermaye piyasası kurumları ise, SerPK’da tanımlanan kurumları ifade eder.

İhraççılar; anonim ortaklıklar, mevzuata göre özelleştirme kapsamına alınanlar dâhil kamu iktisadi teşebbüsleri, mahalli idareler ile bunlarla ilgili özel mevzuatları uyarınca faaliyet gösteren kuruluş, idare ve ortaklıklardır (SerPK m. 3/h)¹⁸⁷.

Halka açık anonim ortaklıklar ise, pay senetleri halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan anonim ortaklıklardır (SerPK m. 3/g)¹⁸⁸. Pay senetleri halka arz edilmiş sayılan anonim ortaklıklar, pay sahibi sayısı 250’yi aşan anonim ortaklıklar olup, halka açık anonim ortaklık hükümlerine tabidirler (SerPK m. 11/I).

Sermaye piyasası kurumları aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları, yatırım fonları ve sermaye piyasasında faaliyet göstermesine izin verilen diğer kurumlardır (SerPK m. 32).

Sermaye piyasasında faaliyet göstermesine izin verilen diğer kurumlar ise, SerPK m. 39’da sayılmıştır¹⁸⁹. Bunlar; kuruluş ve faaliyet esasları SPK tarafından belirlenen, sermaye piyasası araçlarının takas ve saklanması, derecelendirilmesi, ihraççıların ve sermaye piyasası kurumlarının denetlenmesi ile uğraşan kuruluşlar, yatırım danışmanlığı, portföy yönetimi gibi sermaye piyasası faaliyetlerini yerine getiren ortaklıklar, varlık yönetim ortaklıkları, ipotek finansmanı kuruluşları, konut finansmanı fonları, varlık finansmanı fonları, risk sermayesi yatırım fonları, risk sermayesi yatırım ortaklıkları, vadeli işlemler aracılık ortaklıkları, sermaye

¹⁸⁷ SerPK Tasarı Taslağı m.3/h’ye göre, “İhraççı: Anonim ortaklıklar, **sermayesi paylara bölünmüş komandit ortaklıklar**, mevzuata göre özelleştirme kapsamına alınanlar dahil kamu **kurum ve kuruluşları**, mahalli idareler ile bunlarla ilgili özel mevzuatları uyarınca faaliyet gösteren kuruluş, idare ve işletmelerdir.”

¹⁸⁸ SerPK Tasarı Taslağı m. 3/g’ye göre ise, “Halka Açık Anonim Ortaklık: **Payları** halka arzedilmiş olan veya halka arzedilmiş sayılan anonim ortaklıklardır./**Payları halka arz edilmiş sermayesi paylara bölünmüş komandit ortaklıklar da, halka açık anonim ortaklık hükümlerine tabidir.**”

¹⁸⁹ SerPK m. 39 hükmü, 5582 sayılı Konut Finansmanı Sistemine İlişkin Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (RG, 06.03.2007, S. 26454) ile değiştirilmiştir.

piyasasında faaliyette bulunacak gayrimenkul değerleme kurumları ve portföy saklama ortaklıklarıdır¹⁹⁰.

A- Yıllık Bağımsız Denetime Tabi Ortaklıklar

Yıllık bağımsız denetime tabi ortaklıklar, Tebliğ Başlangıç Hükümleri m. 5 (1)'de sayılmak suretiyle belirtilmiştir¹⁹¹. Bu ortaklıkların, SPK düzenlemeleri çerçevesinde hazırlanması ve kamuya açıklanması zorunlu yıllık finansal tabloları, yıllık bağımsız denetime tabidir:

- 1- Aracılık faaliyetine münhasır olmak üzere bankalar,
- 2- Aracı kurumlar,
- 3- Portföy yönetim ortaklıkları,
- 4- Yatırım fonları,
- 5- Emeklilik yatırım fonları,
- 6- Yatırım ortaklıkları,
- 7- Konut finansmanı fonları,
- 8- Varlık finansmanı fonları,
- 9- İpotek finansmanı kuruluşları,
- 10- Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar,
- 11- Hisse senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklıklar,
- 12- Kanun'da düzenlenmiş ve anonim ortaklık olarak faaliyette bulunan borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar ve takas ve saklama kuruluşları,

¹⁹⁰ SerPK Tasarı Taslağı, SerPK m. 32 ve 39'da belirtilen sermaye piyasası kurumları ile bu maddelerde belirtilmemiş bulunan kurumları, 41. maddede saymıştır. Buna göre, "Bu Kanuna göre faaliyette bulunabilecek "Sermaye Piyasası Kurumları" aşağıda gösterilmiştir: a) Aracı kurumlar, b) Yatırım ortaklıkları, **c) Değişken sermayeli yatırım ortaklıkları**, d) Yatırım fonları, e) Finansal araçların takas ve saklanması ile uğraşan kuruluşları, f) Sermaye piyasasında faaliyet gösteren derecelendirme kuruluşları, g) İhraççıların ve sermaye piyasası kurumlarının denetlenmesi ile uğraşan kuruluşlar, h) Yatırım danışmanlığı, portföy yönetimi, girişim sermayesi portföy yönetimi gibi sermaye piyasası faaliyetlerini yerine getiren şirketler, ı) Varlık yönetim şirketleri, j) Ortaklık ve kuruluşlara ait alacakları temellük ederek münhasıran bu Kanunun **17** maddesinde belirlenen varlık teminatl menkul kıymetleri ihraç etmek amacıyla kurulan genel finans ortaklıkları, **k) İpotek finansmanı kuruluşları**, **l) Sermaye piyasasında faaliyette bulunacak gayrimenkul değerleme kurumları**, m) Portföy saklama kuruluşlarıdır."

¹⁹¹ Yıllık bağımsız denetim ile ilgili olarak bkz. § 1, III, A, 1.

13- SPK tarafından finansal tablolarının bağımsız denetimi gerekli görülen diğer ortaklıklar.

B- Sınırlı Bağımsız Denetime Tabi Ortaklıklar

Tebliğ'e göre, - aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar ile SerPK'da düzenlenmiş ve anonim ortaklık olarak faaliyette bulunan borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar, takas ve saklama kuruluşları hariç, - bağımsız denetime tabi ortaklıklar sınırlı bağımsız denetime de tabidirler¹⁹². Bu ortaklıkların altı aylık ara dönem finansal tabloları, SPK'nın yayımladığı finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemelerindeki özel hükümleri saklı kalmak kaydıyla, sınırlı bağımsız denetimden geçer. Emeklilik yatırım fonlarının ise, altışar aylık ara bilanço ve gelir tabloları yanında, üç ve dokuz aylık finansal tabloları da sınırlı bağımsız denetime tabidir [Başlangıç Hükümleri m. 5 (2)]. Pay senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklıkların sınırlı bağımsız denetimi ise, diğerlerinden farklı olarak sadece, sermaye piyasası araçlarının halka arzında veya mevcut paylarının hissedarları tarafından halka arzında, SPK'nın sermaye piyasası araçlarının kayda alınmasına ilişkin düzenlemelerinde öngörülen ara dönem finansal tablolarına münhasırdır [Başlangıç Hükümleri m. 5 (3)].

C- Özel Bağımsız Denetime Tabi Ortaklıklar

Tebliğ, özel bağımsız denetime tabi ortaklıkları ismen saymamış, sadece hangi hâllerde özel bağımsız denetimin söz konusu olacağını belirtmiştir¹⁹³. Başka bir ifadeyle, Tebliğ'de belirtilen hâllerden biri söz konusu olursa, tüm ortaklıklar özel bağımsız denetime tabi olacaklardır¹⁹⁴.

- 1- Sermaye piyasası araçlarının halka arzı için SPK'ya başvuru sırasında,
- 2- Birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda

¹⁹² Sınırlı bağımsız denetim ile ilgili olarak bkz. § 1, III, A, 2.

¹⁹³ Özel bağımsız denetim ile ilgili olarak bkz. § 1, III, A, 3, b.

¹⁹⁴ Oysa, yürürlükten kaldırılan Seri: X, No: 16 sayılı Tebliğ m.19/IV'de tanımlanan özel denetime tabi ortaklıklar, Seri: X, No: 7 sayılı Tebliğ'in 1. maddesinde sayılmak suretiyle belirtilmişti.

ortaklıkların, herhangi bir tarih itibariyle düzenledikleri finansal tabloları, Tebliğ’de belirtilen bağımsız denetim standartlarına uygun olarak özel bağımsız denetimden geçmelidir [Başlangıç Hükümleri m. 6 (1)].

III- BBDY Düzenlemesine Göre

BBDY uyarınca, bağımsız denetime tabi olan ortaklıklar bankalardır. BBDY m. 4 (1)/b uyarınca, banka, BanK m. 3’te tanımlanmış olan bankalardır. BanK m. 3’e göre ise, banka;

- 1- Mevduat bankaları¹⁹⁵,
- 2- Katılım bankaları¹⁹⁶,
- 3- Kalkınma ve yatırım bankalarıdır¹⁹⁷.

Buna göre, mevduat bankaları ve katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankaları, BanK m. 39/II uyarınca, BBDY çerçevesinde bağımsız denetime tabi olan ortaklıklardır.

IV- Diğer Düzenlemelere Göre

Bağımsız denetime tabi diğer kişiler şu şekilde sıralanabilir:

- Türkiye’de kurulmuş sigorta ve reasürans ortaklıkları ile yabancı ülkelerde kurulmuş sigorta ve reasürans ortaklıklarının Türkiye’deki şubeleri (SBDY m. 3/II),

¹⁹⁵ BanK m. 4’e göre, Mevduat bankası; BanK’ya göre, “kendi nam ve hesabına mevduat kabul etmek ve kredi kullanılmak esas olmak üzere faaliyet gösteren kuruluşlar ile yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye’deki şubelerini” ifade eder.

¹⁹⁶ BanK m. 4’e göre, katılım bankası; BanK’ya göre, “özel ve cari katılma hesapları yoluyla fon toplamak ve kredi kullanılmak esas olmak üzere faaliyet gösteren kuruluşlar ile yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye’deki şubelerini” ifade eder.

¹⁹⁷ BanK m. 4’e göre, kalkınma ve yatırım bankası; BanK’ya göre, “mevduat veya katılım fonu kabul etme dışında; kredi kullanılmak esas olmak üzere faaliyet gösteren ve/veya özel kanunlarla kendilerine verilen görevleri yerine getiren kuruluşlar ile yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye’deki şubelerini” ifade eder.

- Enerji piyasasında lisans sahibi tüzel kişiler, sertifika sahibi gerçek kişiler ve tüzel kişiler ile yetki belgesi sahibi resmi ve özel ortaklıklar (EPBDY m. 4/IX)¹⁹⁸,

- Tarımsal Üretici Birlikleri ile Tarımsal Üretici Merkez Birliklerinin Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik uyarınca, bağımsız denetim yaptırmak zorunda olan tarımsal üretici birlikleri ve merkez birlikleri [m. 4 (1)/d]¹⁹⁹,

- Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun uyarınca, kalkınma ajansları (m. 25/II),

- EAY ile düzenlenen işletmeciler (m. 12/IV)²⁰⁰,

- Türkiye’de kurulu finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri ve finansman şirketleri ile yurtdışında kurulu bu kuruluşların Türkiye’de açılacak ilk şubeleridir [Finansal Kiralama, Factoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik m. 3 (1)/d].

¹⁹⁸ EPBDY’ye göre, lisans, tüzel kişilere elektrik veya doğal gaz piyasasında faaliyette bulunulabilmeleri için EPDK tarafından verilen izin belgesi (m. 4/IV); sertifika, doğal gaz faaliyetinde bulunan tüzel kişilerin sistemde yer alacak tesislerinin tasarımı, yapımı, revizyonu, bakımı, onarımı, kontrolü, müşavirliği ve benzeri hizmetlerde bulunacak gerçek ve tüzel kişilerin yeterliliğini gösteren ve EPDK tarafından verilen izni (m. 4/V); yetki belgesi ise, resmi veya özel ortaklıkların iç tesisat ve servis hatları sertifikası vermelerine izin veren ve EPDK tarafından yazılı yetkilendirmeyi ifade eder (m. 4/VI).

¹⁹⁹ Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa göre, tarımsal üretici birlikleri; ürün veya ürün grubu bazında faaliyet gösteren ve tüzüklerinde belirlenen miktardaki tarımsal üretimi bu kuruluşlar aracılığı ile pazarlamayı taahhüt eden, en az onaltı tarım üreticisinin bir araya gelmesiyle oluşturdukları ilçe bazında birliklerdir (m. 4/I). Merkez birlikleri ise, aynı ürün veya ürün grubunda faaliyet gösteren en az yedi tarımsal üretici birliğinin oluşturduğu ulusal düzeyde bir örgütlenmedir (m. 13/I-II).

²⁰⁰ Erişim ve Arabağlantı Yönetmeliği m. 4 (1)/f uyarınca (RG, 14.06.2007, S. 26552), işletmeci, Telekomünikasyon Kurumu “ile yapılan bir görev sözleşmesi, imtiyaz sözleşmesi ve/veya Kurumdan alınan bir telekomünikasyon ruhsatı ya da genel izin kapsamında yapılan bir kayıtlanma uyarınca telekomünikasyon hizmetleri yürüten ve/veya telekomünikasyon altyapısı işleten bir sermaye ortaklığıdır.”

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TARAFLARIN BORÇLARI

§ 6- BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN BORÇLARI

Bağımsız denetim sözleşmesi ile BDK'lar; denetim kapsamında olan finansal bilgi ve belgelerin gerçeği ve doğruyu yansıtmadığını belirlemek üzere, bu bilgi ve belgelerin denetlenen ortaklığın tabi olduğu ilgili düzenlemelere uygunluğunu, denetim standartlarına uygun olarak denetleme ve ulaştığı görüşünü bir rapora bağlama borcunu yüklenir [Tasarı m. 397 (1), 398 (1); ÇUEHY m. 48/II, 49; Tebliğ Başlangıç Hükümleri m. 4 (1)/b; BBDY m. 5 (1)]¹. Bağımsız denetçilerin uymakla yükümlü oldukları denetim standartlarına atıf yapılması, bağımsız denetim sözleşmesinin zorunlu unsurlarından biridir².

Ayrıca, BDK'ların, bağımsız denetim sözleşmesinden doğan borçlarının sona erebilmesi için, bağımsız denetim raporunu denetlenen ortaklığa teslim etmeleri gerekir [Tasarı m. 402 (7); Tebliğ 2. Kısım m. 23 (2), 3. Kısım m. 3 (1); BBDY m. 21 (3)/1, 60 (1)]. Bu nedenle, bağımsız denetim raporunun denetlenen ortaklığa teslim edilmesi, BDK'ların sözleşme ile yükledikleri diğer bir borçtur.

Bunun yanında, BDK'lar, bağımsız denetim faaliyetleri yürütülürken düzenlenmiş olan çalışma kâğıtlarını, denetim faaliyeti sona erdikten sonra da saklamalıdır [UDS (ISA) 230/29; Tebliğ 5. Kısım m. 11 (5), c.1; BBDY m. 38 vd.; ÇUEHY m. 56/V]. Çalışma kâğıtları, bağımsız denetimin, denetim standartlarına uygun yürütülüp yürütülmediğini gösteren kanıtlardır. Ayrıca, denetlenen ortaklığa ait sır niteliğindeki bilgileri içermektedir. Bu nedenle, BDK'lar, çalışma kâğıtlarını saklamakla yükümlüdürler.

¹ Bu konuda ayrıca bkz. SBDİY m. 5; EPBDY m. 5/I.

² Tebliğ uyarınca, bağımsız denetim, Tebliğ'de düzenlenen bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülmelidir [Başlangıç Hükümleri m. 4 (1)/b, ç]. Buna karşılık, BBDY'e göre, bağımsız denetçiler, UDS çerçevesinde bağımsız denetimi yürütmekle yükümlüdürler [m. 5 (4)]. Tasarı, bağımsız denetçilerin UDS'ye uygun yürütülmesini yasal bir zorunluluk olarak öngördüğünden [m. 397 (1), 398 (1)], Tasarı'nın yasalaşmasından sonra, denetçilerin uymakla yükümlü oldukları denetim standartları, UDS olacaktır. Bu konuda ve bağımsız denetim sözleşmesinin zorunlu unsurları ile ilgili olarak, bkz. § 3, II.

Nihayet, bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetlerini yürütürlerken, görevlerinin gereği olarak denetlenen ortaklığa ait sır niteliğinde birçok bilgileri öğrenirler. Bu nedenle, bağımsız denetçiler, sır saklama yükümlülüğü altındadırlar [Tasarı m. 404; 3568 sayılı Yasa m. 43; EİY m. 12 vd.; Tebliğ 2. Kısım m. 17; BBDY m. 26 (7)].

Sonuç olarak, BDK'ların, bağımsız denetim sözleşmesi ile yükledikleri borçları; denetim standartlarına uygun bir denetim yürütme, bağımsız denetim raporunu teslim etme, çalışma kâğıtlarını saklama ve sır saklamadır.

I- Denetimi Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütme

Denetim standartları, bağımsız denetim faaliyetlerini yürütürlerken, bağımsız denetçilere, denetim sırasında neler yapmaları, hangi işlemlere başvurmaları gerektiği gibi konularda rehberlik eder³. Bunun yanında, denetim standartları, bağımsız denetçilerin yürüttükleri denetimin kalitesinin ve denetimde tarafsız olabilme başarılarının belirlenmesinde de bir ölçüdür (AICPA, AU Sec. 150/01)⁴. Diğer bir deyişle, denetim çalışmaları standartlara uygun oldukları ölçüde başarılıdır. Yasalar ya da meslek örgütleri tarafından getirilen denetim standartları, denetim çalışmalarının nesnel olmasını ve genel olarak kabul edilmesini sağlar⁵. Buna göre, denetim standartları; bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim faaliyetlerini yürütürlerken ve mesleki sorumluluklarını yerine getirirlerken onlara yardımcı olan ve denetim faaliyetleri sırasında uymaları gerekli asgari standartları ifade eden ilke ve kurallardır⁶.

AICPA tarafından belirlenen ve bugün birçok ülke tarafından da benimsenen GAAS üç gruba ayrılır. İlk grup, denetçinin sahip olması gerekli kaliteye ilişkin genel standartlardır (general standarts). Genel standartlar, bir denetçinin başarılı bir

³ GÜREDİN: s. 41.

⁴ KEPEKÇİ: s. 16; GÜRBÜZ: s. 34.

⁵ GÜRBÜZ: s. 34.

⁶ GÜREDİN: s. 39-41.

denetim çalışması yürütebilmesi için sahip olması gerekli nitelik ve özellikleri belirtir. Bunlar; mesleki yeterlilik, mesleki özen ve titizlik ve bağımsızlıktır (AICPA, AU Sec. 150/02). Bağımsız denetim standartlarının otoriteler tarafından düzenlenmiş olması yeterli değildir. Bağımsız denetçilerin de, bu standartlara uyma konusunda meslek etiğine sahip olmaları gerekir⁷. Meslek etiği, mesleğin toplum içinde saygı ve güven kazanmasını sağlayan ilkeleri içerir⁸. Muhasebe mesleği mensupları açısından meslek etiği; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranıştır [EİY m. 1(1)]⁹. Bu nedenle, denetçilerin niteliklerine ilişkin getirilmiş olan genel standartlara uymak, hem denetimin geçerliliği, hem de meslek etiği açısından bir gerekliliktir.

⁷ Muhasebe mesleği mensuplarının meslek etiğine yaklaşımları ile ilgili yapılan çalışmalar sonucunda, meslek etiğinde ciddi sapmalar olduğu bilgisine ulaşılmıştır. Meslek mensuplarının sorumluluklarında yeterince titiz davranmadıkları, kamusal çıkarlar ile müşteri çıkarları arasında bir çatışma yaşadıkları, meslek mensuplarının bizzat meslektaşları tarafından güvenilir bulunmadığı, meslek etiğindeki sapmalar konusunda en önemli nedenin müşteri, diğer nedenlerin ise denetim yetersizliği ve yasal boşluklar olduğu belirlenmiştir. Meslek mensuplarının etik kurallara uymamaları karşısında, meslek odalarının yaptırım uygulama yetersizliği de diğer bir sorun olarak belirtilmiştir (GÜL, Kudret/ERGÜN, Halil: “Muhasebe Mesleğinde Etik”, MDB Ocak 2004, s. 74-76). Meslek mensupları üzerinde yapılan bir diğer araştırmada ise, meslek mensuplarının, etik çalışma alanını kriz ortamının şekillendirdiği ve kriz ortamlarında en fazla yara alan ilkelerin “bağımsızlık”, “mesleki bilgi ve yeterlilik” ile “haksız rekabet” olduğu tespit edilmiştir. Mesleki yeterlilik ilkesinin teknik bilgiye ve sorumluluk bilincine sahip olma boyutundan, sorumluluk boyutunun ihmal edildiği gözlemlenmiştir (ÖZKOL, Erdal/KÖK, Dündar/ÇELİK, Muhsin/GÖNEN, Seçkin: “Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelere Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması”, MDB Mayıs 2005, s. 122). Ayrıca, öğretilerde, meslek mensuplarının meslek etiğine uymasında ülkesel koşulların önemli olduğu da ifade edilmiştir. Ülkemizde, bir bağımsız denetçinin, finansal tablolarını denetlediği bir ortaklığa olumsuz denetim raporu verebilmesi için, siyasi baskılar ve tehditlere maruz kalmayacağı ortamların yaratılması, sadece meslek mensuplarının değil, genel anlamda toplumun özellikle yolsuzluklara bakış açısının değişmesi, toplumun etik anlayışın gelişmesi, yasalardaki boşlukların giderilmesi ve cezaların caydırıcı olması gerektiği belirtilmiştir (KIRLIOĞLU, Hilmi/AKYEL, Nermin: “Mesleki Etik ve Ülkemizde Muhasebe Denetimi”, MCD Ocak 2003, S. 17, s. 64-67). Ayrıca bu konuda bkz. SELİMOĞLU, Seval Kardeş: “Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı”, 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 30 Nisan - 4 Mayıs 1997, s. 10-11, www.istanbulsmmmodasi.org.tr/Sempozyum.asp?id=1125 [01.03.2008].

⁸ Meslek mensuplarının toplumun çeşitli katmanları tarafından algılanma biçimine yönelik olarak yapılan araştırmada, muhasebecilerin, toplumun bütün katmanları tarafından aynı algılanmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Muhasebeciler ile sürekli bir iş ilişkisi içinde olan toplum katmanları, muhasebecileri bütün yönleri ile olumlu algılamaktadırlar. Bu gruba; erkekler, orta yaş ve üzerindeki, işçiler, tüccarlar, sanayiciler, çiftçiler, emekliler, ilköğretim, ortaokul, lise ve doktora eğitimi olanlar ile yüksek gelir grubuna dâhil olanlardır. Buna karşılık, muhasebeciler ile sürekli bir ilişki içinde olmayan toplum katmanları, muhasebecileri bütün yönleri ile olumlu algılamamakta veya tanımamaktadır. Bu grupta bulunanlar ise; kadınlar, orta yaşın altında olanlar, memurlar, esnaf, doktor, avukat, noter, öğrenci, üniversite mezunları ve düşük gelir grubuna dâhil olanlardır (KARASIOĞLU/ALTAN: s. 15).

⁹ Mesleki davranış ilkesi ile ilgili olarak ayrıca bkz. § 4, VII, A.

İkinci grup standartlar, denetimin nasıl yürütülmesi gerektiğini belirten çalışma alanı standartlarıdır (field work standards). Denetçiler bu standartlar uyarınca, denetimi hangi önceliklerle ve yöntemlerle yürüteceklerini belirlerler¹⁰. Çalışma alanı standartları, denetçinin kendisine denetim görevi teklif edilmesinden, denetim raporunun hazırlanmasına kadar olan tüm aşamaları içerir¹¹. Bağımsız denetçiler, denetim çalışmalarını çalışma alanı standartlarına uygun olarak özenle yürütmelidirler. Gerekli özenin gösterilmemesi, denetim raporunun gerçeği yansıtmamasına neden olur. Çalışma alanı standartları; denetimi planlama ve yardımcıları gözetim standardı, iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme standardı ve yeterli ve güvenli kanıt toplama standardıdır (AICPA, AU Sec. 150/02).

Üçüncü grupta yer alan standartlar ise, denetim raporunun biçim ve içeriğine ilişkin raporlama standartlarıdır (reporting standards) (AICPA, AU Sec. 150/02). Raporlama standartlarında amaç, denetim raporu kullanıcılarına, ihtiyaç duydukları bilgileri, belirli bir sistem çerçevesinde yeterli, açık ve kesin olarak sunulmasını sağlamaktır¹². Raporlama standartları; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı, finansal tablolardaki açıklamaların yeterliliği standardı ve görüş bildirme standardıdır (AICPA, AU Sec. 150/02).

Çalışmamızda, sadece genel standartlar ve raporlama standartlarından görüş bildirme standardı ile ilgili açıklamalar yapılacaktır. Zira, genel standartlar, bağımsız denetçilerin sorumluluğunun belirlenmesinde temel ilke ve kuralları içerir. Görüş bildirme standardı ise, özellikle Tasarı'nın denetçi görüşüne bağladığı sonuçlar nedeniyle önemlidir.

¹⁰ AKSOY: Denetim, s. 191.

¹¹ KAVAL: s. 44.

¹² AKSOY: Denetim, s. 196.

A- Genel Standartlar

1- Mesleki Yeterlilik

Bağımsız denetimin başarıya ulaşmasını sağlayan önemli etkenlerden biri, denetçilerin denetim çalışmasını yürütme konusundaki yetkinlikleridir; diğer bir deyişle, mesleki yeterliliğe sahip olmalarıdır¹³. Mesleki yeterlilik, meslek mensuplarının, müşterilerine etkin bir hizmet sunmak için sahip olmaları gerekli mesleki bilgi ve beceri düzeyini ifade etmektedir [Tasarı m. 398 (1) gerekçesi; EİY m. 10 (1); Tebliğ 2. Kısım m. 7 (1), c.2]. Mesleki yeterlilik iki aşamada ele alınmaktadır. İlki, mesleki yeterliliği elde etmek; ikincisi ise, mesleki yeterliliği korumaktır [Tasarı m. 398 (1) gerekçesi; EİY m. 11 (1); IFAC, EY, No. 130.2].

Mesleki yeterlilik, 3568 sayılı Yasa'da belirtilen mesleğe giriş koşullarının sağlanması ile elde edilir [EİY m. 11 (1)/a]¹⁴. Bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak isteyen meslek mensuplarının ise, ayrıca düzenlemelerde aranan diğer koşulları da sağlamaları gerekmektedir [bkz. Tebliğ 2.Kısım m. 6-9; BBDY m. 17]¹⁵.

Tebliğ 2. Kısım m.7 (3)'e göre, BDK'lar ve denetçiler, nitelikli bir denetim hizmeti sunmak ve hizmeti talep eden ortalığın kendilerinden bu yükümlülüğü yerine getirmelerini beklediğinin bilincinde olmak zorundadırlar. Bu nedenle, BDK'lar sonuçlandıramayacakları bir denetim hizmetini üstlenemezler, sahip olmadıkları bir uzmanlık ve deneyime sahiplermiş gibi gösteremezler [EİY m. 17 (1)/b; IFAC, EY, No. 130.6] ve standartlar ile meslek etiğine aykırı sözleşmeler yapamazlar (EİY m. 33). Buna göre, iş teklif eden ortaklığa, sözleşme görüşmeleri sırasında gerçekte sahip olmadığı mesleki yeterliliğinin olduğu yönünde yanıltıcı bilgi veren bir BDK,

¹³ Bu konuda ayrıca bkz. SBDY m. 6, 11.

¹⁴ 3568 sayılı Yasa, SMMM ve YMM olabilmeyenlerin genel koşullarını 4. maddede, SMMM olmanın özel koşullarını 5/A. maddede ve YMM olabilmeyenlerin özel koşullarını 9. maddede düzenlemiştir.

¹⁵ Bu konuda ayrıca bkz. § 4, III, C. AB'nin 8. Direktifi yerine yayımlanan 2006 tarihli Direktifi'nin (L 157, 09.06.2006) 6 ilâ 13. maddeleri arasında, yasal denetçilerin mesleki yeterlilikleri ile ilgili düzenlemeler getirilmiştir. Direktif m.6 uyarınca, bir üye Devletin, bir gerçek kişiyi denetçi olarak atayabilmesi için, gerçek kişinin üniversiteye giriş seviyesine gelmiş, teorik ve pratik mesleki eğitimi tamamlamış ve sınavı geçmiş olması gerekir. 7-8. maddeler yeterlilik sınavını, 9. madde muafiyeti, 10-11. maddeler pratik eğitimi, 12. madde teorik eğitim ile pratik eğitimin birleştirilmesini ve 13. madde eğitimin sürdürülmesini düzenlemiştir.

ortaklığın bu nedenle uğradığı zararları tazminle yükümlüdür¹⁶. Denetçi ve denetçi yardımcılarının yetişmesinde, kendi gayret ve çalışmaları esastır [Tebliğ 2. Kısım m. 8 (4), c. 1]. Tebliğ, denetçilere, hem kendilerinin hem de yanlarında çalışan denetçi ve denetçi yardımcılarının mesleki yeterliliklerini sağlamak sorumluluğunu yüklemiştir [2. Kısım m. 8 (3)].

Mesleki yeterliliğin elde edilmesi yanında, mesleki yeterliliğin korunması da gerekmektedir. Zira, muhasebe bilgisi, günün koşullarına göre sürekli değişim içindedir. Meslek mensupları, bu değişiklikleri takip etmeliler ve bu amaçla yapılan seminer, konferans ve meslek içi eğitim programlarına katılmalıdırlar [Tasarı m. 398 (1) gerekçesi; EİY m. 11 (1)/b; Tebliğ 2. Kısım m. 8 (4); IFAC, EY, No. 130.3; AICPA, EY, Sec. 56.02].

BDK'lar, istihdam ettikleri ya da edecekleri denetçilerin mesleki yeterliliklerini aramalı ve bağımsız denetçilerin sürekli eğitim programlarına katılmalarını sağlamalıdırlar [EİY m. 11 (3); Tebliğ 2. Kısım m. 7 (1), c.1; BBDY m. 26 (4)]. Denetçi yardımcılarını işe alırken, mesleki eğitime temel olacak lisans düzeyinde eğitim alıp almadıklarını araştırmalı ve denetçi sıfatı verilecek denetçi yardımcılarının mesleki yeterliliklerinin varlığını sınav, mülâkat ve kurs değerlendirme tutanakları gibi belgelerle tespit etmelidirler [Tebliğ 2. Kısım m. 8 (1)]. BDK'ların, ilk kez çalışmaya başlayacak denetçi yardımcılara ise, mesleki yeterliliklerini kazanmaları için, staj eğitimi vermeleri ve durumlarını bir sınavla değerlendirmeleri gerekir [Tebliğ 2. Kısım m. 9 (1)]. Tebliğ'e göre, bir denetçi mesleki yeterliliği elde edemez ya da koruyamazsa, BDK bu denetçinin işine son vermeli ve durumu altı iş günü içinde SPK'ya bildirmelidir [2. Kısım m. 8 (5)]. Görüldüğü üzere, BDK'lara, denetçilerin mesleki yeterlilik düzeylerini takip etme yükümlülüğü yüklenmiştir.

Bir denetim faaliyetinde görev yapacak olan denetim ekibinden beklenen genel yetenek ve yeterlilikler; “alınan uygun eğitim ve bağımsız denetimlere iştirak yolu ile benzeri nitelikte ve zorluktaki bağımsız denetim işini anlamak ve

¹⁶ YILMAZ, H.: s. 236-239. Bu konuda bkz. § 3, III, B.

gerçekleştirmek hususunda deneyime, bağımsız denetim standartları ile yasal ve hukuki düzenlemeler konusunda yeterli bilgiye, ilgili bilgi teknolojileri dahil uygun düzeyde teknik bilgiye, denetlenen ortaklığın faaliyette bulunduğu sektör hakkında yeterli bilgiye, mesleki karar verme yeteneğine ve BDK'nın kalite kontrol politika ve yöntemlerini kavrama yeteneğine" sahip olmaktır [Tebliğ 4. Kısım m. 9 (2)]¹⁷. Sorumlu ortak baş denetçinin; denetim ekibinin grup olarak uygun yetenek ve yeterlilikte olduğu, ekibin süresi içerisinde bağımsız denetim standartları ile yasal ve hukuki düzenlemelere uygun olarak denetim faaliyetini sona erdirebileceği ve gerçeği yansıtan bir denetim raporunu hazırlayacağı konusunda, herhangi bir tereddüdünün bulunmaması gerekmektedir [Tebliğ 4. Kısım m. 9 (1)]. Diğer bir deyişle, denetim çalışmalarında görev alan denetçilerin mesleki açıdan yeterli olmamaları dolayısıyla, sorumlu ortak baş denetçinin de sorumluluğu bulunmaktadır¹⁸.

Tebliğ'e göre, bağımsız denetimin sonuçlarından yararlanacak olan tüm ilgili taraflar, bu alanda yapılan denetim çalışmalarının yürütülüp sonuçlandırılması sorumluluğunu üstlenecek denetçilerin, mesleki bakımdan yeterli olmalarını beklemek ve aramak hakkına sahiptirler [2. Kısım m. 7 (2)]. Hükümde belirtilen "tüm ilgili taraflar" ifadesi dikkat çekicidir. Tebliğ bu düzenlemeyle, bağımsız denetim hizmetini talep eden ortaklıklar yanında, denetim hizmetinin sonuçlarından yararlanan diğer kişilere de bu hakkı tanımıştır. Diğer kişileri belirlerken, bu kişilerin denetim raporlarından yararlanacak olmaları unsurunu dikkate almak gerekir. Buna göre, "diğer kişiler"e raporların doğruluğuna güvenerek denetlenen ortaklığa ait pay senedini alan, muhafaza eden veya satan kişiler, bağımsız denetim raporunda yer alan görüşe güvenerek denetlenen ortaklıkla iş yapan kişiler ve denetlenen ortaklığa kredi veren/verecek olan kredi kuruluşları örnek gösterilebilir.

¹⁷ DEZOOORT'a göre, bir denetim çalışmasında en önemli unsur, deneyimdir; uzmanlık ve yapılan denetim çalışması sonuçlarının değerlendirilmesi yeterli değildir. Deneyimli bir denetçi, deneyimi olmayan bir denetçiye göre, teknik seviyesinin yüksek olması nedeniyle, daha yüksek bir kavrama gücüne sahiptir ve daha çok birbirine uygun kararlar alır ("An Analysis Of Experience Effects On Audit Committee Members' Oversight Judgments", Accounting, Organizations and Society 1998, Vol. 23, No: 1, s. 17-18).

¹⁸ Sorumlu ortak baş denetçinin sorumluluğuna ilişkin açıklamalar için bkz. § 6, I, D, 2, b, bb.

Denetim hizmetini talep eden ortaklıklar, denetimden sorumlu komiteler aracılığı ile çalışacakları BDK'ları seçerlerken, BDK'nın olanaklarını, uzmanlık ve deneyimlerini dikkate almak zorundadırlar [Tebliğ 2. Kısım m. 25 (2), 3. Kısım m. 4 (1)]¹⁹. Diğer bir deyişle, denetçilerin mesleki yeterliliklerini aramak, denetlenen ortaklıklar açısından 2. Kısım m. 7 (2) uyarınca bir hak iken, 3. Kısım m. 4 (1) uyarınca bir yükümlülüktür. Denetlenen ortaklık dışında kalan ve denetim raporu sonuçlarından yararlanan kişiler için ise, böyle bir araştırma yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

2- Mesleki Özen ve Titizlik

Tasarı uyarınca, bağımsız denetim, denetim mesleğinin gerekleri ile meslek etiğine ve UDS'ye uygun olarak, özenle yapılır [m. 398 (1)]. Hükmün gerekçesine göre, özen, profesyonellik kuralları ile meslek etiğini tanımlar. Profesyonellik; “güncel yenilikleri izleyen ve sindirilmiş bulunan uzmanlık bilgisini, bilimsel yöntemi, tarafsızlığı, ciddiyeti ve meslek ahlâkı anlamında “etik”i ve uluslararası denetim standartlarını içerir.” Meslek etiğinin asgari kıstası ise, “görevin gerektirdiği karakteri haiz bulunma, ahlâkî değerlere ve standartlara bağlılık, güvenilir olma, görevi bizzat ve uzman yardımcılarla yerine getirmek, başkasının denetim sonuçlarını aktarmamak(tır)...” Bağımsız denetçilerin göstermeleri gerekli özen, işin en üst düzeyde yerine getirilmesidir.

Tasarı m. 398 (1)'de, denetlemenin, ortaklığın durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını ortaya koyacak şekilde yapılacağı ve gerçeğin dürüstçe belirtileceği düzenlemesi getirilmiştir. Gerekçeye göre, hükümde geçen “dürüstçe” kelimesi, Tasarı m. 515'de düzenlenmiş olan “dürüst resim ilkesi”ne yapılmış bir atıftır. Bu atıf, denetimin nitelik ve özelliğini tanımlamakta ve denetimin niteliğini, özeni ve görevi açıklamaktadır. Tasarı m. 515 (1), finansal tablolara uygulanacak olan muhasebe standartlarına ilişkin bir düzenleme getirmektedir. Hükmün gerekçesine göre, “dürüst resim ilkesi” (true and

¹⁹ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 3, III, A.

fair view), yasal bir terimdir ve bir üst hukuk kuralıdır. Dürüst resim ilkesi, gerçeğin dürüst ve aslına uygun olarak yansıtılması anlamına gelmektedir.

Tasarı'nın, denetçinin özen yükümüne ilişkin açıklamalarının, ifade açısından başarılı olduğunu söyleyemeyiz. Zira, profesyonellik ve meslek etiği ile ilgili olarak getirilen açıklamalar, genel olarak mesleki etik ilkeleri kapsamındadır. Şöyle ki; “güncel yenilikleri izleme ve sindirilmiş bulunan uzmanlık bilgisi, bilimsel yöntem” (mesleki yeterlilik)²⁰, “tarafsızlık ve dürüstlük” (bağımsızlık)²¹, “görevin gerektirdiği karaktere sahip olma, ahlaki değerlere ve standartlara bağlılık” (mesleki davranış ilkesi)²² ve güvenilirlik (sır saklama)²³, denetçilerin uymakla yükümlü oldukları mesleki etik ilkelerdir [bkz. EİY m. 1 vd.; IFAC, EY, No. 104.4 vd.]. Tasarı'da, denetçilerin meslek etiğine uymakla yükümlü oldukları ise zaten belirtilmiştir.

Bunun yanında, Tasarı uyarınca denetçiler, bir ortaklığın finansal bilgilerinin gerçeğe uygunluğunu UDS ile getirilmiş ilke ve kurallara uygun olarak araştırmakla yükümlüdürler. Denetçiler, bu yükümlülüklerini yerine getirirken, özenli olmak zorundadırlar. Şu hâlde, Tasarı uyarınca, mesleki özenin gösterildiğinin kabul edilebilmesi için, denetçinin, mesleki etik ilkelerine ve UDS'ye tam olarak uymaları gerekmektedir. Bir denetimin UDS'ye ve/veya mesleki etik ilkelerine aykırı yürütülmesi, gerekli özenin gösterilmediği anlamına gelmektedir. Tasarı ile getirilen özenin derecesi, nesnel özendir. Zira, Tasarı'da öznel, özel ve somut kıstaslar değil; nesnel, genel ve soyut kıstaslar dikkate alınmaktadır²⁴. Ayrıca, BDK'lar, Tasarı m. 18 (2) (TTK m. 20/II) uyarınca, bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi davranmak zorundadırlar. Buna göre, denetçinin göstereceği özen ve titizliğin ölçüsü, dikkatli ve basiretli bir denetçinin aynı koşullar altında göstereceği dikkat ve gayrettir.

²⁰ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 6, I, A, 1.

²¹ Dürüstlük ve tarafsızlık, bağımsızlık niteliği içinde değerlendirilmektedir. Bkz. § 6, I, A, 3.

²² Bu konuda ayrıca bkz. § 4, VII, A.

²³ Sır saklama ile ilgili olarak bkz. § 6, IV.

²⁴ Bu konuda bkz. EREN: s. 1018.

Tebliğ'e göre ise, özen ve titizliğin ölçüsü, dikkatli ve basiretli bir denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önem, göstereceği dikkat ve gayrettir [2. Kısım m. 14 (1), c. 2]. Başka bir ifadeyle, bir BDK, kendisi ile aynı organizasyona, uzmanlığa ve deneyime sahip bir BDK'nın, benzer bir durumda göstereceği dikkat ve özeni göstermelidir. Görüldüğü üzere, Tebliğ, denetçilere nesnel özen borcu yüklemektedir.

BBDY'de, bağımsız denetçilerin özen borcu ile ilgili bir düzenleme getirilmemiştir. Ancak, BBDY uyarınca, bağımsız denetçiler, mesleki ve teknik standartlara uymakla yükümlüdürler [m. 11, 5 (2), (4)]. Ayrıca, BDK'lar, TTK m. 20/II uyarınca, basiretli bir iş adamı gibi davranmak zorundadırlar. Bu nedenle, dikkatli ve basiretli bir denetçinin aynı koşullar altında göstereceği dikkat ve gayret, denetçinin göstereceği özen ve titizliğin ölçüsüdür.

EİY, gerekli özen ve titizliğin asgari kıstasının, teknik ve mesleki standartlara tam olarak uyulması olduğunu belirtmiştir [m. 11 (2)]. Bağımsız denetçiler, denetim çalışmasını yerine getirirken, denetim faaliyetinin başlangıcından raporun sunulmasına kadar tüm aşamalarda, mesleğin gerektirdiği özeni ve titizliği göstermek zorundadırlar [EİY m. 10 (1); Tebliğ 2. Kısım m. 14 (2); BBDY m. 11 (1); AICPA, EY, Sec. 201]. Denetçiler, yalnız kendilerinin değil, yanlarında çalıştırdıkları denetçi yardımcılarını da gözetmekle yükümlü olduklarından, denetim çalışmalarının her aşamasında, yardımcılarının gerekli özen ve titizliği gösterip göstermediğini de gözetip denetlemelidirler [Tebliğ 2. Kısım m. 19 (1)/c]²⁵.

Sonuç olarak, bir denetçi, mesleki ilkelere ve denetim standartlarına uygun olarak denetimi planlamak ve programlamak; yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir bağımsız denetim kanıtı toplayarak inceleme yapmak; temiz ve düzenli çalışma kâğıtları hazırlamak; finansal tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında doğru ve dürüst bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği

²⁵ AB (L 157) m. 21 (1) uyarınca, Üye Devletler, tüm yasal denetçiler ve denetim firmalarının, kamuya karşı dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ve titizlik sorumluluğunun ayrıntılı sorumluluğu kapsayan asgari mesleki etik kurallarına tabi olmalarını sağlamalıdır.

denetim raporunda açıklamak zorundadır [Tebliğ 2. Kısım m. 14 (3); AICPA, EY, Sec. 56.01]. Diğer bir deyişle, yeterli dikkat ve özen çalışma kâğıtlarının bütünlüğünü, denetim delillerinin yeterliliğini ve denetim raporunun uygunluğunu göz önüne almayı içerir²⁶.

3- Bağımsızlık

a- Genel Olarak

Bağımsız denetçiler; bağımsız denetim çalışmalarını yürütürlerken meydana gelebilecek çıkar ilişkilerinden uzak kalmalı, dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek herhangi bir müdahaleye izin vermemeli ve herhangi birinin doğrudan veya dolaylı çıkarını düşünmeksizin denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini raporlarında açıklamalıdır [BBDY m. 12 (2); Tebliğ 2. Kısım m. 12 (1), (2)]. Bağımsızlık, bağımsız denetçilerin sahip olmaları gereken en önemli niteliklerdir. Bu nedenle, ulusal ve uluslararası düzenlemelerde, bağımsızlık niteliği en fazla önem verilen nitelik olmuştur²⁷.

Bir denetçinin bağımsızlığından söz edebilmek için, denetçinin bağımsızlığını ortadan kaldıran veya ortadan kalktığı şüphesini yaratan bir ilişkinin veya durumun bulunmaması gerekir. Denetçi, bağımsız denetim görevini yerine getirirken, hem düşüncede, hem de görünüşte bağımsız olmalıdır [EİY m. 53; AB (L 191/24) A. 1; IFAC, EY, No. 290.8; AICPA, EY, Sec. 55].

Düşüncede bağımsızlık; denetçinin kararını etkileyebilecek herhangi bir baskıya izin vermeden, denetim görevini dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikle yürütmesidir [EİY m. 53 (1), c.1; IFAC, EY, No. 290.8]. Denetçinin dürüst olması, mesleki ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve güvenilir olmasını ifade eder [EİY m. 1 (1)/a; IFAC, EY, No. 100.4.a]. Buna göre, denetçi denetim çalışmasını gerek davranışlarıyla, gerekse düşünceleriyle doğru olarak yürütmeli, elde ettiği

²⁶ ARENS/LOEBBECKE: s. 31. SBDİY de, bağımsız denetçilere nesnel özen borcu yüklemiştir (m. 8).

²⁷ BOZKURT: s. 38; GÜRBÜZ: s. 18; TANÖR: Taraflar, s. 374; ARENS/LOEBBECKE: s. 86.

verileri doğru değerlendiren, yorumlamalı ve raporunu yazmalıdır. Denetçinin tarafsız davranması ise, denetlenen ortaklıkla ilgili bir önyargı taşımaması, herhangi bir nedenle, herhangi bir çıkar grubunun lehine hareket etmemesi, kimsenin etkisi altında kalmaması demektir [EİY m. 1 (1)/b; AB (L 191/24) A. 1; IFAC, EY, No. 100.4.b]. Denetim çalışmasında dürüst davranmayan veya tarafsızlığı etkilenen bir denetçi, bağımsız değildir; dolayısıyla, hazırladığı denetim raporunun da doğru bilgiler içerdiği söylenemez. Bu nedenle, düzenlemelerde bağımsızlık açıklanırken, dürüstlük ve tarafsızlık kavramlarına yer verilmiştir [Tebliğ 2. Kısım m. 12 (1); AB (L 191/24) A. 1.1; AB (L 191/34) A. 1; IFAC, EY, No. 290.8]. Finansal tablolarında önemli yanlışlıklar bulunan bir ortaklık, ticari ilişkilerini ve itibarını korumak için, denetçileri etkileyerek, olumlu denetim raporunun düzenlenmesini istemesi, düşüncede bağımsızlığı tehdit eden duruma örnek olarak verilebilir.

Bağımsızlığı etkileyebilecek bazı ilişkilerin varlığına rağmen, denetçinin denetim görevini dürüstlük ve tarafsızlıkla yürütmesi mümkündür. Ancak, dürüstlük ve tarafsızlık, denetçinin bir karakter özelliği olduğundan²⁸, dışarıdan kolaylıkla anlaşılması ve tespit edilmesi olanaklı değildir [AB (L 191/34) A.1]. Bu nedenle, denetçilerin bağımsız olduklarının kabul edilebilmesi için, düşüncede bağımsız olmaları yeterli değildir. Bağımsız denetim raporu kullanıcılarının da, denetçilerin bağımsız olduklarına inanmaları gerekir²⁹. Diğer bir deyişle, denetçi, bağımsızlığının ortadan kalktığı şüphesini yaratacak bir ilişki içinde olmamalıdır. Örneğin, denetçi, denetimini yaptığı bir ortaklığa yatırım yapmışsa, denetim görevini dürüstlük ve tarafsızlıkla sonuçlandırırsa da, kullanıcıların bu raporun doğruluğuna güvenmemeleri doğaldır. Görüntüde bağımsızlığın ortadan kalkması, her zaman denetim raporunun doğru olmadığı anlamına gelmese de, denetçinin ve dolayısıyla raporun güvenilirliğini önemli ölçüde azaltan bir nedendir. Bu itibarla, denetçinin dürüst ve tarafsız davranması (düşüncede bağımsızlık) yanında, bağımsız olmadığı şüphesini yaratacak bir görüntü içinde de (görünüşte bağımsızlık) bulunmaması aranmıştır

²⁸ AKIŞIK, Orhan: “Denetimde Bağımsızlık İlkesinin Yeri”, s. 4, http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/dergiler/nisan2002/liste.htm [01.03.2008].

²⁹ ÖZOCAK, Hulusi: “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Tarafsızlık”, MÇD Temmuz-Ağustos-Eylül 2001, S. 56, “Bağımsızlık”.

[EİY m. 53 (1), c.2; Tebliğ 2. Kısım m. 12 (2); AB (191/34) A.1; IFAC, EY, No. 290.8].

Bağımsız denetçilerin, denetimi tam bir bağımsızlıkla yerine getirebilmeleri için, dürüst ve tarafsız olma yanında, mesleki şüphecilik anlayışıyla da hareket etmeleri gerekir [Tebliğ 2. Kısım m. 12 (3); BBDY m. 12 (1)]. Mesleki şüphecilik, elde edilen denetim kanıtlarının geçerliliğinin, sorgulayıcı bir anlayışla değerlendirilmesi demektir [Tebliğ 2. Kısım m. 11 (1)]. Bağımsız denetçiler, denetim çalışmalarını yürütürlerken, finansal tabloların ve bilgilerin önemli yanlışlıklar içerip içermediğini dikkate almalıdırlar [Tebliğ 2. Kısım m. 11 (2)]. Ayrıca, bağımsız denetçiler, denetimi planlarken ve yürütürlerken, denetlenen ortaklık yönetiminin tamamen dürüst olduğu veya kesinlikle dürüst olmadığı şeklinde bir yaklaşım içinde olamazlar [Tebliğ 1. Kısım m. 5 (1), c. 4]. Diğer bir deyişle, denetlenen ortaklık yönetimine karşı tarafsız bir yaklaşım içinde olunmalı, elde edilen denetim kanıtları tarafsız ve dürüst bir şekilde değerlendirilmelidir. Bağımsız denetçilerin, ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak durmaları, bağımsızlıklarını korumaları açısından dikkat etmeleri gereken diğer bir husustur.

Tebliğ uyarınca, bağımsız denetçi, bir etik çatışmayla karşı karşıya kalırsa, çözüme ulaşmak için, durumu en yakın amirinden başlamak üzere üstlerine bildirmeli; sorunun BDK içinde çözümünün sağlanamaması durumunda, ilgili yasal düzenleyici kurumlara ve SPK'ya başvurmalıdır. Bağımsız denetçiler yanında, BDK'lar da, bağımsızlığı tehdit eden konularda alınacak tedbirleri önemlilikleri bakımından belirlemeli ve bağımsızlıkla ilgili politikalarını yazılı hâle getirmelidirler [Tebliğ 2. Kısım m. 12 (5)]. Bağımsızlığı tehdit eden bir durum ortaya çıktığında, bu husus ve buna karşı alınan önlemler çalışma kâğıtları ile belgelenmeli ve denetlenen ortaklığın denetimden sorumlu komitesi ile tartışılmalıdır [Tebliğ 2. Kısım m.12 (4), c.1; EİY m. 50 (2)/d, 61; AB (L 157/97) m. 22.3].

BBDY uyarınca ise, bağımsız denetçi, bağımsızlığını tehdit eden bir durum ortaya çıktığında, durumu çalışma kâğıtlarına aktarmak ve kalite güvence

sisteminden³⁰ sorumlu olan ilgili sorumlu ortak baş denetçiyi bilgilendirmek ile yükümlüdür [m. 12 (8), 27 (3)]. Sorumlu ortak baş denetçi, bankanın denetim komitesiyle, bağımsızlığı tehdit eden durumu ve bunun karşısında alınacak önlemleri tartışmalı ve bankanın yönetim kuruluna sunulmak üzere, yılda iki kez denetim komitesine yazılı olarak sonuçları hakkında bilgi vermelidir [m. 12 (9)].

BBDY'e göre, BDK; pay sahiplerinin, yönetim kurulu başkan ve üyelerinin, denetçilerinin³¹ ve yöneticilerinin bağımsızlıklarını ortadan kaldıran bir durum ortaya çıktığında, denetim görevini kabul etmemeli; etmiş ise, sözleşmeyi 24. maddeye uygun olarak sona erdirmelidir³². Bağımsız denetçinin bağımsızlığının ortadan kalması hâlinde ise, bu denetçinin değiştirilmesi, BDK'nın yükümlülüğündedir [m. 26 (3)].

Türk mevzuatında, bağımsızlıkla ilgili düzenlemeler, IFAC, AICPA ve SEC düzenlemeleri ile karşılaştırıldığında yetersiz kalmaktadır. Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ³³ ve BBDY, bağımsızlığı tehdit eden ilişkileri veya durumları, herhangi bir açıklama getirmeksizin yasaklamakla yetinmektedir. Tasarı ise, bağımsızlığı ortadan kaldıran hâlleri, kimlerin ilgili ortaklıkta denetçi olamayacağını açıklamak suretiyle, dolaylı olarak belirtmektedir [m. 400 (1)]. Tasarı'da, bu hâllerin, denetçi olabilecekler ile ilgili bir hükümde düzenlenmesi, hükmün anlatımını daha karışık bir hâle getirdiğinden, öğretilerde haklı olarak eleştirilmektedir³⁴. Ayrıca, hükümde, BDK'ların kuruluşunun yanında, bağımsız denetçilerin niteliklerinin de bir tüzükle düzenleneceği belirtilmektedir. Bağımsızlığın, denetçilerin niteliklerinden biri olduğu dikkate alındığında, tüzük ile düzenlenecek olan kurallara yasa metninde de yer verilmesi yerinde olmamıştır. TÜRMOB ise, IFAC'ın EY'sini kaynak alarak,

³⁰ Kalite güvence sistemi, bağımsız denetçilerin; mesleki ilkelere, ilgili düzenlemelere, BDK tarafından belirlenmiş kalite ilke ve uygulamalarına uygun davranıp davranmadıklarını, hazırlanan bağımsız denetim raporlarının doğruluğu yansıtıp yansıtmadığını teyit edecek bir sistemdir. BDK yönetim kurulu, iki sorumlu ortak baş denetçiyi, kalite güvence sisteminin sağlıklı şekilde işlemesi ve sistemin etkinliğinin izlenmesi için görevlendirir [BBDY m. 13 (1), (2)].

³¹ BBDY'de söz edilen "denetçi", BDK'nın TTK m. 347 uyarınca seçilen denetçidir [m. 4 (1)/d].

³² Bu konuda bkz. § (BBDY uyarınca, BDK'nın sözleşmeyi sona erdirmesi)

³³ Seri: X, No: 16 sayılı Tebliğ m. 11 ile Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ 2. Kısım m. 13 arasında, içerik açısından fazla bir farklılık bulunmamaktadır. Bu maddeler arasındaki iki fark, m. 13'te bağımsızlığı kaldıran hâllerin daha sistematik olarak düzenlenmiş olması ve denetim dışı hizmetlere yeni hizmetlerin eklenmesidir.

³⁴ ARKAN: Tasarı, s. 54.

19.11.2007 tarihinde EİY'yi yayımlamıştır. EİY, diğer düzenlemelerle kıyaslandığında, bağımsızlık ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler içermektedir. Mecburi Meslek Kurallarının, etik ilkelere ilişkin kurallarının yetersizliği nedeniyle, bu yönde bir düzenleme oldukça yararlı olmuştur. Bununla birlikte, IFAC'ın bağımsızlıkla ilgili açıklama ve yorumları dikkate alınarak ve ülkemiz koşulları göz önünde bulundurularak, bağımsızlıkla ilgili ayrıntılı bir düzenlemenin getirilmesi, bağımsız denetçiler için yol gösterici olması bakımından oldukça yararlı olacaktır.

b- Bağımsızlığı Tehdit Eden Hâller

Bağımsızlığı tehdit eden hâller, denetçinin bağımsızlığının ortadan kalktığı veya ortadan kalktığı şüphesinin doğduğu, doğrudan veya dolaylı çıkar ilişkileridir [Tebliğ 2. Kısım m. 13 (1)]. Bağımsızlığı ortadan kaldıran ya da kaldırdığı şüphesi yaratan hâller, birçok ilişki biçiminde ortaya çıkabilir. Düzenlemelerde, bağımsızlığı tehdit ettiği kabul edilen belirli bazı hâl ve olaylara ilişkin örnekler verilmektedir. Burada amaçlanan, bağımsızlığı ortadan kaldıran tüm olasılıkları sıralamak değil; bağımsız denetçilere, benzeri durumların ortaya çıkması hâlinde, verilen örneklerden hareketle, bunun bağımsızlığı etkileyen bir olay olup olmadığını belirleme konusunda rehberlik etmektir [EİY m. 18 (1); Tebliğ 2. Kısım m. 13 (2); IFAC, EY, No. 290.100]³⁵.

aa- Çıkar İlişkileri

Bağımsız denetçinin bağımsızlığını tehdit eden çıkar ilişkileri genel olarak; finansal ilişkiler, ortaklık ilişkileri, istihdam ilişkileri ve alacak-borç ilişkileri şeklinde ortaya çıkabilir [EİY m. 21 (1); Tebliğ 2. Kısım m.13 (2)/a; BBDY m. 12 (3), (4)].

³⁵ AB, IFAC, SEC ve AICPA, bağımsızlığı ve bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilen hâlleri, çeşitli ilişkileri dikkate alarak, belirli başlıklar altında ve ayrıntılarıyla düzenlemiştir. Belirtmeliyiz ki, bu düzenlemelere uygun olarak bağımsızlığı ortadan kaldıran hâllerin açıklanması, çalışmamızın kapsamını oldukça aşmaktadır. Bu nedenle, bağımsızlığı ortadan kaldıran hâllerin neler olduğu, Türk hukuku esas alınarak açıklanacak ve AB, IFAC, SEC ve AICPA düzenlemelerinden de yararlanılacaktır. Bu konudaki düzenlemeler için ayrıca bkz. SBDİY m. 6, 7; EPBDY m. 13.

Tebliğ; BDK'nın, BDK pay sahibinin, yöneticisinin, bağımsız denetçilerin ve denetçi yardımcılarının, bunların üçüncü dereceye kadar (üçüncü derece dâhil) kan ve sıhri hısımlarının ve eşlerinin, denetlenen ortaklıkla bu tür çıkar ilişkileri içerisine girmesini yasaklamıştır [2. Kısım m. 13 (2)/a]. BBDY ise; BDK, pay sahibi, yönetim kurulu başkan ve üyeleri, denetçileri (TTK m. 347), yöneticileri, bağımsız denetçileri ve bunların üçüncü derece dâhil kan hısımları ile ikinci derece dâhil sıhri hısımları, bunların eşleri ve BDK ile hukuki bağlantısı bulunan yurt içinde veya yurt dışında kurulu bulunan BDK'ları yasak kapsamına almıştır [m. 12 (3)].

BDK, ortak ve yöneticilerinin bu kapsama alınma nedeni, bu kişilerin denetlenen ortaklıkla bir çıkar ilişkisi içinde olmaları durumunda, ortaklığa olumlu rapor vermeleri konusunda denetçiye baskı yapabilecekleri düşüncesidir. Bağımsız denetçi yardımcıları, denetim faaliyetinde çalışma kâğıtlarını hazırlamak ve denetçinin gözetiminde çalışmak üzere denetimde görev alırlar [Tebliğ 2. Kısım m. 19 (1)/c]. Her ne kadar denetçilerin gözetimi altında olsalar da, denetlenen ortaklık ile aralarında bir çıkar ilişkisi bulunan denetçi yardımcıları, denetim çalışmaları sırasında denetim raporunun doğruluğunu etkileyebilecek davranışlar içerisine girebilirler. Bu itibarla, denetçi yardımcıları da kapsama alınmışlardır. Denetçilerin yakınları ile denetlenen ortaklık arasında bu tür ilişkilerin olması da, denetçinin bağımsızlığını etkileyen bir hâldir. Zira, denetçi, yakınlarının zarara uğramasını önlemek amacıyla, olumsuz bir rapor verilmesi gereken bir ortaklığa olumlu rapor verme konusunda kendisini baskı altında hissedebilir.

1- Denetlenen ortaklık ile doğrudan veya dolaylı olarak kurulmuş bulunan **finansal ilişkiler**, bir çıkar çatışması yarattığından, bağımsız denetçinin bağımsızlığını ortadan kaldırır [EİY m. 21 (1)/a; Tebliğ 2. Kısım m.13 (2)/a/1; BBDY m. 12 (3)]. Zira, bağımsızlık ve finansal ilişki, birbirine uymayan iki durumdur [AB (L 191/27) B.1.2].

Tebliğ uyarınca, bağımsız denetçi ile denetlenen ortaklık arasında bir finansal ilişkinin var olduğunun kabul edilebilmesi için, iki hâlden birinin bulunması gerekir. Bunlardan ilki; denetlenen ortaklıktan veya ortaklık ile ilgili olanlardan,

doğrudan veya dolaylı bir yararın elde edilmiş olduğunun ortaya çıkmasıdır. Burada, bağımsız denetçinin düşüncede bağımsızlığını ortadan kaldıran bir ilişki bulunmaktadır; çünkü, bağımsız denetçi elde ettiği yarar ile tarafsızlığını ve dürüstlüğü kaybetmiştir. İkinci hâl ise, bu kişilerin bağımsız denetçiye bir yarar sağlama vaadinde bulunmaları ve bağımsız denetçinin bu durumu yazılı olarak BDK yönetimine bildirmemiş olmasıdır. Bu hâlde ise, görünüşte bağımsızlığın zedelenmesi söz konusudur. Burada önemli olan, bağımsız denetçinin kendisine vaat edilen yararı elde etmesi değil; yararı elde etmemiş olsa da, bağımsız denetçinin kendisine bir yarar vaat edildiğini BDK yönetimine bildirmeyerek, vaadi kabul ettiği veya edebileceği şüphesini yaratmasıdır. Tebliğ uyarınca, böyle bir şüpheyi bertaraf edebilecek tek yöntem ise, BDK yönetimine yazılı bildirimdir.

BBDY’de bu yönde bir düzenleme bulunmamasıyla birlikte, bağımsız denetçiye, bağımsızlığını tehdit eden bir durumun ortaya çıkması hâlinde, bunu kalite güvence sisteminden sorumlu olan ilgili sorumlu ortak baş denetçiye bildirme yükümlülüğü yüklenmiştir [m. 12 (8)]. Bu itibarla, böyle bir bildirimde bulunmama, bir çıkar elde etmemiş olsa da, bağımsız denetçinin bağımsızlığının ortadan kalktığı kabul edilmelidir.

Tebliğ, denetlenen ortaklık yanında, denetlenen ortaklık ile ilgili olanlar ile kurulan doğrudan veya dolaylı finansal ilişkilerin de, bağımsızlığı ortadan kaldırdığını kabul etmiştir [2. Kısım m. 13 (2)/a/1]. “Müşteri ile ilgili olanlar” ile kimlerin anlaşılması gerektiği belirtilmemiştir. BBDY ise, bu konuda bir düzenleme getirmektedir. BBDY uyarınca, bankanın pay sahibi [m. 12 (3); AB (L 191/27) B.1.2] ve bankanın yönetim ve/veya sermaye bakımından kontrolü altında bulundurduğu ortaklıklar [m. 12 (3); IFAC, EY, No. 290.115) bu kapsamda değerlendirilmelidir. Bu örnekler artırılabilir. Burada önemli olan kriter, denetçinin doğrudan bir yararı veya bağımsızlığını etkileyebilecek önemde dolaylı bir maddi yararı elde etmiş veya edebilecek olmasıdır [AB (L 191/27) B.1.2.a].

Finansal ilişkinin bağımsızlığı tehlikeye düşürüp düşürmediğini belirlemede, ilişkinin doğrudan veya dolaylı olup olmadığının tespiti önemlidir.

Doğrudan bir finansal ilişkinin söz konusu olabilmesi için, denetçinin finansal ilişkiyi doğuran olay üzerinde etkili olması gerekir. Diğer bir deyişle, yatırım aracı üzerinde bireysel bir kontrolü olmalı veya yatırım kararları üzerinde etkili olmalıdır (IFAC, EY, No. 290.105; AICPA, EY, Sec. 101.17). Buna göre, eğer denetçiler denetlenen ortaklığa ait pay senetlerine sahip iseler, burada doğrudan bir finansal ilişki söz konusudur³⁶. Denetçinin bu pay senetlerini nasıl elde etmiş olduğunun ise bir önemi yoktur. Denetçi, pay senetlerini ister doğrudan denetlenen ortaklıktan alsın, ister ikincil piyasalardan³⁷; ister iradesiyle, ister iradesi dışında³⁸ elde etmiş olsun, sonuç açısından fark yaratmaz. Önemli olan, doğrudan bir finansal ilişkinin kurulmuş olmasıdır.

Dolaylı finansal ilişkisi ise, denetçinin denetlenen ortaklığa ait yatırım araçları üzerinde etkili olmadığı durumlarda söz konusu olur (IFAC, EY, No. 290.105; AICPA, EY, Sec. 101.17). Böyle bir ilişkide, denetlenen ortaklık ile denetçi arasında doğrudan olmayan, ancak yakın bir mülkiyet ilişkisi bulunmaktadır³⁹. Örneğin, denetçinin; denetlenen ortaklığın mülkiyetinde bulunan bir vakfın ya da mülkün yöneticisi olması, denetlenen ortaklığa yatırım yapan bir ortaklıktan ya da denetlenen ortaklığın yatırım yaptığı bir ortaklıktan maddi bir çıkarının bulunması (IFAC, EY, No. 290.105); denetçinin yakınlarından birinin denetlenen ortaklığa yatırım yapması⁴⁰ dolaylı olarak bir finansal ilişkiyi ortaya çıkarır. Ancak, dolaylı finansal ilişkinin bağımsızlığı ortadan kaldırdığının kabul edilebilmesi için, finansal ilişkiyi doğuran olayın, bağımsızlığı ortadan kaldıracak bir önemde olması gerekir [AB (L 191/27) B.1.2].

2- Denetlenen ortaklık ile denetçi arasında ***ortaklık ilişkisinin*** bulunması da, bağımsızlığı ortadan kaldırdığı kabul edilen ve bu yüzden yasaklanan

³⁶ ARENS/LOEBBECKE: s. 87.

³⁷ AKIŞIK: Bağımsızlık, s. 8.

³⁸ Denetçi miras, bağış veya evlilik gibi bir nedenle, iradesi dışında, müşteriye ait pay senetlerini elde etmiş olabilir. Böyle bir durumda, denetçi pay senetlerini en kısa sürede elden çıkarmalı ve durumu BDK yönetimine bildirmelidir. İkinci bir denetçi, ilgili denetçinin çalışmalarını yeniden değerlendirmeli veya müşteriye dair bağımsızlıkla ilgili herhangi bir tereddüt ortaya çıktığında, ilgili denetçi görevden el çektilmelidir. Bu, denetçinin bağımsızlığının korunması için alınmasına ihtiyaç duyulmuş ek önlemlerdir [AB (L 191/27) B.1.2/II].

³⁹ ARENS/LOEBBECKE: s. 87.

⁴⁰ AKIŞIK: Bağımsızlık, s. 9.

diğer bir ilişkidir [Tasarı m. 400 (1)/a; EİY m. 21 (1)/d; Tebliğ 2. Kısım m. 13 (2)/a/2; BBDY m. 12 (3)]⁴¹. Denetçinin ortaklık ilişkisi içine giremeyeceği kişiler, denetlenen ortaklıkla sınırlı değildir. Denetçi; denetlenen ortaklığın pay sahipleri, denetlenen ortaklığın yönetim, denetim ve sermaye bakımından doğrudan veya dolaylı bağlı olduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek veya tüzel kişilerle de ortaklık ilişkisi içine giremez. Böyle bir ortaklık ilişkisinin belirlenmesi durumunda, denetçinin bağımsızlığının ortadan kalktığı kabul edilir. Herhangi bir ayırım yapılmaksızın, tüm ortaklık ilişkileri yasaklanmaktadır. Oysa tüm ortaklık ilişkileri, denetçinin bağımsızlığını etkileyecek önemde olmayabilir. Örneğin, denetçinin kardeşinin, denetlenen ortaklığın bağlı olduğu bir ortaklıkta, küçük bir yatırımının olmasının denetçinin bağımsızlığını etkilediğini kabul etmek, doğru bir yaklaşım değildir. Bu konuda, belirli kriterlerin getirilmesi daha yerinde olacaktır⁴². Nitekim Tasarı m. 400 (1)/c uyarınca, denetçinin, denetlenecek ortaklıkla bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin veya bir ortaklığın ya da bir ticari işletmenin, yasal temsilcisi veya temsilcisi ya da %20'den fazla pay sahibi olamayacağını belirterek, bir sınırlama getirmiştir.

3- Denetlenen ortaklık ile bağımsız denetçi arasındaki *istihdam ilişkileri* de yasaklanmıştır. Bağımsız denetçi denetlenen ortaklıkta önemli karar, yetki ve sorumluluk taşıyan bir sıfatla görev alamaz [Tasarı m. 400 (1)/b; EİY m. 21 (1)/d; Tebliğ 2. Kısım m. 13 (2)/a/3; BBDY m. 12 (4)]. Bu görevler; yönetim kurulu

⁴¹ Esasen, ortaklık ilişkisi, denetçi ile denetlenen ortaklık arasında var olan doğrudan finansal ilişkinin görünüm biçimlerinden biridir. Bu nedenle, AB, IFAC, SEC ve AICPA düzenlemelerinde, ortaklık ilişkisi finansal ilişki konusu içinde açıklanmıştır. Bkz. AB (L 191/27) B.1; IFAC, EY, No. 290.104 vd.; SEC, Kural, IV.D.1.a ve IV.D.1.d; AICPA, EY, Sec. 101.02, A.

⁴² ARKAN'a göre, yasakla amaçlanan, görevin kötüye kullanılmasını ve çıkar elde edilmesini engellemektir. Bu nedenle, belirli bir paydan fazlasının yasaklanması daha gerçekçidir. Geniş bir yasaktan kaçınılmalıdır. Ayrıca, yasak kapsamında olan kişilerin menkul kıymet değişikliklerini bildirme zorunluluğunun getirilmesi ve kamunun incelemesine açık tutulması, doğrudan veya dolaylı çıkar ilişkilerinin de önüne geçer (Denetim, s. 125-126). Tebliğ'de ise, oldukça geniş bir yasak getirilmiş olmasına rağmen, yetkilendirilmek için SPK'ya başvurulurken, başvuruda bulunan ortaklığın, yöneticilerinin, pay sahiplerinin ve denetçilerinin ortaklık ilişkileri ile ilgili herhangi bir belge ibraz edilmesi istenmemektedir [2. Kısım m. 5]. Buna karşılık, BBDY, başvuru belgeleri içerisinde; yetkilendirilecek BDK'nın yurt dışında bir BDK ile hukuki bağlantısının bulunması hâlinde, yurt dışında bulunan BDK ile yapılmış ve bu BDK tarafından onaylanmış sözleşme örneğinin; yetkilendirilecek BDK'nın pay sahiplerinin, bağımsız denetçilerinin ve bağımsız denetçi yardımcılarının başka bir BDK, değerlendirme veya derecelendirme kuruluşunda pay sahipliğinin bulunmadığına ve bulunmayacağına, bu kuruluşların yönetim kurulu başkan ve üyesi, yöneticisi ile denetçisi ve bağımsız denetim, değerlendirme veya derecelendirme faaliyetlerinde iştigal eden personeli olarak görev almadığına ve almayacağına ilişkin yazılı bir beyanının; ticari faaliyetlerde bulunulmayacağına ilişkin yazılı beyanının da bulunmasını aramaktadır [m. 16 (1)/d, (1)/f/4-5].

başkanı veya üyesi, ortaklık müdürü veya yardımcısı ya da ortaklıkta önemli karar, yetki ve sorumluluk taşıyan diğer görevlerdir. Tebliğ uyarınca, denetçiler; denetlenecek ortaklığın bağlı ortaklıklarında, müşterek yönetime bağlı teşebbüs ve iştiraklerinde de aynı sıfatlarla çalışamazlar. Kuşkusuz, bir denetçinin (veya yasak kapsamında olan diğer kişilerin), denetlenecek ortaklıkta önemli mevkilerde bulunması, onun tarafsız davranmasını engelleyen ve bağımsızlığını önemli ölçüde tehdit eden bir nedendir [AB (L 191/29) 4; IFAC, EY, No. 290.143; SEC, Kural, IV. D. 2; AICPA, EY, Sec. 101.04].

Bağımsız denetçiler, fiilen bağımsız denetim görevini yerine getirdiği bir ortaklığın finansal tabloları ile ilgili en son düzenlediği denetim raporu tarihinden itibaren iki yıl geçmedikçe, bu ortaklığın yönetim kurulu başkan ve üyesi, genel müdür, müdür ve yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluk taşıyan pozisyonlarda da görev alamazlar [Tebliğ 2. Kısım m. 13 (3); BBDY m. 12 (10)]. Bu yasak, denetçinin gelecekte elde edeceği kişisel yararı nedeniyle, denetlenen ortaklık hakkında gerçeği yansıtmayan bir olumlu rapor vermesini önleme amacını taşımaktadır. Keza, verilen olumlu rapor gerçeği yansıtsa dahi, denetçinin denetlemiş olduğu bir ortaklıkta bu tip bir görev üstlenmesi, denetim raporunun güvenilirliğini azaltır. Getirilen bu yasak yerinde olmakla birlikte, geçmiş dönem için benzeri bir yasağın getirilmemiş olması bir eksikliklerdir. Diğer bir deyişle, bir bağımsız denetçinin, bu sıfatlarla çalıştığı bir ortaklığın bağımsız denetim teklifini kabul edebilmesi için, uygun bir sürenin geçmiş olması da aranmalıdır. Tasarı ise bu yönde bir yasak getirmiştir. Tasarı'nın 400 (1)/b hükmüne göre, denetim görevi kabul edilmeden önceki üç yıl içinde, yöneticisi veya çalışanı sıfatıyla görev aldığı bir ortaklığın denetçisi olunamaz.

Tasarı'ya göre, denetçi, denetlenecek ortaklıkla bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin veya bir ortaklığın ya da bir ticari işletmenin yasal temsilcisi, temsilcisi ve yönetim kurulu üyesi olamaz [m. 400 (1)/c]. Yine, denetçi, denetlenecek ortaklıkla bağlantısı bulunan veya böyle bir ortaklıkta %20'den fazla paya sahip bulunan bir ticari işletmede ya da denetçi olacağı ortaklığın %20'den fazla payına sahip olan gerçek bir kişinin yanında hizmet veriyor ise, kendisine denetim teklifi

getiren ortaklığın denetim görevini kabul edemez [m. 400 (1)/d]. Ayrıca, denetçinin, 400. maddenin (a) ilâ (f) bentleri nedeniyle denetçi olamayacak birinin yanında çalışıyor olması hâlinde, ilgili ortaklığın denetim görevini kabul etmesi de yasaklanmıştır [m. 400 (1)/g].

4- Bağımsızlığı tehdit eden diğer bir ilişki, **alacak ve borç ilişkileridir** [EİY m. 21 (1)/f; Tebliğ 2. Kısım m. 13 (2)/a/4; BBDY m. 12 (3)]. Alacak-borç ilişkilerinin bağımsızlığı ortadan kaldırdığının kabul edilmesinin nedeni, bunun bir finansal ilişki olmasıdır (SEC, Kural, IV.D.I.b.i). Bağımsız denetçiler, denetlenen ortaklığa karşı bağımsızlıklarını korumak zorundadırlar. Bu nedenle, bağımsız denetim sözleşmesi yürürlükte olduğu sürece, denetçinin denetlenen ortaklık ile tutarı ne olursa olsun alacak-borç ilişkileri içerisine girmesi, bağımsızlığı ortadan kaldıran bir hâl olarak kabul edilir.

Tebliğ'e göre, denetçiler, denetlenen ortaklık veya bağlı ortaklıkları ile müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştirakleriyle, olağan ekonomik ilişkiler dışında alacak-borç ilişkileri içerisine giremezler. Olağan ekonomik ilişkiler, getirilen yasağın tek istisnasıdır. Ancak, Tebliğ'de bu ilişkiler ile neyin anlaşılması gerektiği açıklanmamıştır. BBDY m. 12 (3)'te, bağımsız denetçilerin banka ile, piyasa koşullarına göre imtiyazlı bir şekilde, kredi veya alacak-borç ilişkilerine giremeyeceklerini belirtmiştir.

IFAC, SEC ve AICPA düzenlemeleri uyarınca ise, denetlenen ortaklığın bir banka veya benzeri bir kuruluş olması durumunda, normal prosedür, koşullar ve gereklilikler altında ödünç verilmesi, denetçinin bağımsızlığını tehdit eden bir ilişki değildir. Bu düzenlemeler, genel olarak, bu koşullarda verilmiş konut kredisi, otomobil ödünçleri ve kredi kartı hesabı gibi olağan ilişkilerin, bağımsızlığı tehdit etmediğini kabul etmiştir (IFAC, EY, No. 290.126; AICPA, EY, Sec. 101.07; SEC, Kural, IV.D.1.b.i). Ayrıca, bağımsız denetim sözleşmesinin yürürlüğe girmesinden sonra, bu prosedür ve gereklerde bir değişiklik yapılmamalıdır [AICPA, EY, Sec. 101.07.(1)-(2)]. Bunun yanında, bağımsız denetim sözleşmesinin

yürürlüğünden sonra, bağımsız denetçi denetlenen ortaklıktan yeni bir borç almamalıdır⁴³.

bb- Ücretler ve Diğer Gelirler

1- Denetlenen ortaklığın, geçerli bir nedene dayanmaksızın, geçmiş yıllara ait **bağımsız denetim ücretini ödememesi** veya **BDK'nın buna karşı alacak davası açmamış** olması, bağımsızlığı tehdit eden bir hâldir [Tebliğ 2. Kısım m. 13 (2)/b; BBDY m. 12 (6)]. Geçmiş yıllara ait fatura edilmiş, ama ödenmemiş denetim ücretinin bağımsızlığı ortadan kaldırdığının kabul edilme nedeni, denetçinin denetlenen ortaklığa verdiği bir borç olarak sayılmasıdır⁴⁴. Ayrıca, bir bağımsız denetçi daha önce denetimini yaptığı bir ortaklık ile yeni dönem için yeniden sözleşme yapmış ve önceki döneme ait denetim ücreti denetlenen ortaklık tarafından ödenmemişse, yeni dönemde denetçinin tarafsız bir yaklaşım içinde olamayacağı açıktır. Bağımsız denetim ücretinin ödenmemiş olması, BDK ile denetlenen ortaklık arasında bir dava tehdidi olarak da değerlendirilebilir. Zira, BDK'nın ücreti elde edebilmesi yollarından biri, denetlenen ortaklığa karşı dava açmaktır. Bağımsız denetçiler ile denetlenen ortaklık arasında mevcut bir davanın olması veya bir dava tehdidinin bulunması, bağımsızlığı tehdit eden bir neden olarak kabul edilmiştir [AICPA, EY, Sec. 101.08; IFAC, EY, No. 290.214; AB (L 191/33) 9]. Bu itibarla, denetim ücretinin, en azından önemli bir kısmının denetim raporu yayınlanmadan önce ödenmemiş olması, denetçinin bağımsızlığını tehdit eden bir neden olarak kabul edilmiştir [AB (L 191/32) 8.3; IFAC, EY, No. 290.208].

2- Bağımsızlığı ortadan kaldıran diğer bir hâl, denetim ücreti üzerinde yapılan anlaşmalardır [EİY m. 42 (1); Tebliğ 2. Kısım m. 13 (2)/c; BBDY m. 12 (6); AB (L 157) m.25/a]. Bu anlaşmalardan biri, ücretin denetim sonucu ile ilgili bir şarta bağlanmasıdır; diğer bir deyişle, **şarta bağlı ücrettir**. Şarta bağlı ücret; ücretin, denetim raporu sonucuna veya akıbetine ya da denetim görevinin sonucuyla ilgili önceden kararlaştırılmış bir kurala bağlanmasıdır (IFAC, EY, No. 290.210).

⁴³ ARENS/LOEBBECKE: s. 88.

⁴⁴ ARENS/LOEBBECKE: s. 90.

Bağımsız denetim faaliyeti sonucunda, denetçinin görüşü ne olursa olsun, denetlenen ortaklığın denetim ücretini ödemesi gerekir. Denetim ücretinin, örneğin denetim raporunun olumlu olması sonucuna bağlanması ve olumlu olmadığı takdirde ücretin ödenmeyeceği konusunda anlaşılması, şartlı ücrettir. Yine, denetlenen ortaklık, denetim ücretine denetim sonucu ile ilgili bir sınırlama getiremez⁴⁵. Örneğin, denetim sonucunda beklenen bulgunun ortaya çıkmaması hâlinde, ücretin ödenmeyeceğine ilişkin bir anlaşma, denetçinin bağımsızlığını tehdit eder (SEC, Kural, IV.D.5). Denetçi böyle bir teklifte bulunamayacağı gibi, denetlenen ortaklıktan bu yönde gelen bir teklifi de kabul edemez [AICPA, EY, Sec. 302; AB (L 191/32) 8.1]. Ayrıca, denetim ücretinin tutarı, denetlenen ortaklığın net kârına bağlı olarak hesaplanacağı yönünde bir sözleşmenin yapılması da, şarta bağlı ücrettir⁴⁶. Nihayet, denetçi, kendisine teklif edilen denetim görevinin kabulünden önce veya sonra, denetlenen ortaklığa maddi veya maddi olmayan bir güvence veremez (MMK m. 9/III). Böyle bir güvenceye, denetçinin belirli bir ücret karşılığında ortaklığa olumlu rapor vermeyi teklif etmesi veya bu yönde bir teklifi kabul etmesi gösterilebilir.

Denetim ücretinin şarta bağlanması yasaklanarak, denetim raporunu kullanacak olan üçüncü kişiler korunmaktadır. Zira, bağımsız denetçi ücreti elde edebilmek için, finansal tabloların içeriğinde bazı değişiklikler yapabilir. Böyle bir değişiklikten olumsuz olarak etkilenecek kişilerin başında, denetlenen ortaklığa raporun doğruluğuna güvenerek yatırım yapacak olan üçüncü kişiler gelmektedir⁴⁷.

3- Bağımsız denetçinin, denetlenen ortaklıktan **bağımsız denetimin kalitesine dair belirsizlikler yaratacak şekilde çok düşük düzeyde bir ücret talep etmesi**, bağımsızlığı tehdit eden bir neden olarak kabul edilmiştir [EİY m. 40 (1); IFAC, EY, No. 290.209]. Bağımsız denetçinin, diğer bağımsız denetçilerden daha düşük bir ücret talep etmesi, kural olarak bağımsızlığı tehdit eden bir neden değildir.

⁴⁵ AKIŞIK: Bağımsızlık, s. 10.

⁴⁶ GÜREDİN: s. 123. Örneğin, BDK ve denetlenen ortaklık, denetim ücretinin denetlenen ortaklığın dönem net kârının %1'i olacağı şeklinde anlaşabilirler. Bağımsız denetim sırasında, denetçiler muhasebe kayıtlarında net kârın, dolayısıyla denetim ücretinin önemli ölçüde düşmesine neden olacak yanlışlıklar tespit edebilirler. Böyle bir hâlde ise, denetçilerin, denetim ücretinin düşmemesi için gerekli işlemleri yapmama olasılığı yüksektir (GÜREDİN: s. 123).

⁴⁷ AKIŞIK: Bağımsızlık, s. 10.

Ancak, bir denetim hizmetinin gereği gibi yerine getirilebilmesi ve kaliteli olabilmesi için, denetçilerin bağımsız denetim standartlarına uygun denetim kanıtını elde etmek üzere, bazı araştırmaları ve çalışmaları yapmaları gerekir. Bu araştırma ve çalışmaların ise, belirli bir masrafı vardır⁴⁸. Denetim ücreti, bu masrafları da kapsar. Dolayısıyla, bir denetim ücretinin olması gerekenin altında kararlaştırılması, denetimin kalitesi ile ilgili şüpheleri de beraberinde getirir. Bunun yanında, denetim görevinin, denetim standartlarına uygun olarak, yeterli ve özenli bir şekilde yerine getirilememesi tehlikesini de yaratır [EİY m. 40 (1); IFAC, EY, No. 240.1] Yeterli araştırmaların yapılmadığı ve yeterli ve uygun nitelikte kanıtların toplanmadığı bir bağımsız denetim çalışmasında, doğru ve dürüst bir değerlendirme yapmak ve gerçeği yansıtan bir rapor hazırlamak mümkün değildir. Bu itibarla, ücretin bağımsız denetim kalitesine dair belirsizlikler yaratacak türde olması, bağımsızlığı tehdit eden bir neden olarak kabul edilmiştir.

4- Denetim ücretinin BDK tarafından denetlenen ortaklığa sunulan diğer hizmetlerin de dikkate alınarak belirlenmesi, bağımsızlığı tehdit eder. Bağımsız denetçiler, denetlenen ortaklığa denetim yanında başka hizmetler de sunabilirler. Denetçinin, denetlenen ortaklıktan aldığı ücretin önemli bir kısmının diğer hizmetlerin oluşturması durumunda, denetim sonucunun olumsuz sonuçlanma olasılığı, denetçi üzerinde denetim müşterisini kaybetme baskısı yaratabilir. Bu ise, bağımsızlığı tehdit eden bir durumdur [IFAC, EY, No. 290.206].

5- EİY m. 43 (1) uyarınca, meslek mensuplarının bir müşteri ile ilgili olarak, **müşteri gönderme bedeli** veya **komisyon** alması, meslek mensubunun bağımsızlığını tehdit eden bir nedendir. Örneğin; bir meslek mensubunun, belirli bir hizmeti sağlayamadığı için, bir müşteriyi başka bir meslek mensubuna gönderme karşılığında bir bedel alması veya yazılım paketi gibi bir mal ya da hizmetin müşteriye satılması ile ilgili üçüncü bir gruptan komisyon alması, bağımsızlığı tehdit eder.

⁴⁸ Denetim ücreti ile ilgili bkz. § 7, I.

cc- Uzun Süreli Denetim İlişkisinin Bulunması

Bir kıdemli denetçi ile denetlenen ortak arasında uzun süreli bir denetim ilişkisinin bulunması, bağımsızlığı tehdit eden nedenlerden biridir. Uzun süre aynı ortaklığı denetleyen kıdemli personel, devamlılığın getirdiği bir alışkanlığa sahip olabilir ve denetim sürecinde veya önemli denetim kararlarının alınmasında, bu alışkanlığa güvenerek hata yapabilir. Yine, denetçi, uzun süreli ilişki nedeniyle, denetlenen ortaklığın kişiliğinden fazlasıyla etkilenebilir ve menfaatlerine karşı bir sempati duyabilir. Nihayet, alışkanlık, denetçide denetlenen ortaklığa karşı bir aidiyet duygusu da yaratabilir [Tasarı, Genel Gerekçe No: 73]. BDK, bağımsızlığı etkileyebilecek böyle bir olasılığın ortaya çıkmaması için gerekli tedbirleri almalıdır. Zamanlamaya ve biçime dikkat etmek koşuluyla, kıdemli personelin düzenli dönüşümünün sağlanması bu anlamda bir tedbirdir [AB (L 191/37) 3; IFAC, EY, No. 290.153 vd.]⁴⁹.

dd- Denetim Dışı Hizmetler

Bağımsız denetim dışında kalan hizmetler, denetçinin bağımsızlığını ortadan kaldıran önemli bir nedendir⁵⁰. Bağımsız denetçilerin, uzmanlık konuları

⁴⁹ BDK ve bağımsız denetçi değişimine ilişkin süreler ile ilgili açıklamalar için bkz. § 3, V. Bir görüşe göre, bağımsız denetçi değişimi, bağımsızlığın korunmasında bir çözüm değildir. Bu görüş uyarınca, bağımsız denetimin gereği gibi yerine getirilebilmesi için, denetçinin sürekli olarak yönetim ile iletişim içinde olması gerekir. Belge incelenmesi ile bilgi ve belge paylaşımı, birbirine sıkı sıkıya bağlıdır. Zorunlu denetçi değişimi, uzun yıllar edinilen bilgi birikiminin de boşa gitmesine neden olur. Ayrıca, sürekli bir iş ilişkisi ve önceki yıllarda edinilen deneyim, denetimin etkinliğini de artırır. Zira, denetçi, denetlenen ortaklıktaki değişimleri kolaylıkla kavrayabilir. Yine, zorunlu denetçi değişimi nedeniyle, BDK'lar olumsuz etkilenmektedirler. Bunun ilk nedeni, bağımsız denetim faaliyetlerinin kısa vadeli hizmetler haline dönüşmesi nedeniyle, mesleğe ilginin azalmasıdır. İkincisi işe, çalışanların denetlenen ortaklığa geçmeleri ve denetim dışı hizmetlerin sınırlandırılması nedeniyle, uzman çalıştırmanın maliyetinin sektörü olumsuz etkilemesidir. Bağımsız denetçi değişiminin daha iyi denetim sağladığı da kanıtlanamamıştır. Denetçi değişimi yerine yapılması gerekenlerin neler olduğuna ilişkin getirilen öneriler ise; denetlenen ortaklık üst düzey yönetiminin ortaklık faaliyetleri ile ilgili her türlü bilgi ve deneyime sahip olması, yönetimin çalışanlar üzerinde denetim ve gözetimini artırması, finansal tabloların gerçeği ve doğruyu yansıtmasının ortaklığın temel ilkesi olması, BDK'ların risk yönetimi ile bağımsızlık ilkelerini daha güçlü hale getirmeleri ve bağımsızlıklarını gölgeleyecek riskleri bertaraf edecek sistemleri geliştirmeleridir (KILIÇ, Hasan: "Denetçinin Rotasyonu", 2008, s. 3-4, www.denetimnet.com/Pages/DenetcininRotasyonu.aspx [01.03.2008]).

⁵⁰ SEC'e göre, denetim dışı hizmetlerin artması, denetçinin bağımsızlığında muhtemel bir tehlike görünümündedir ve bu hizmetler, denetimi yakışık almaz bir şekilde etkileyebilen teşvik edici bir ekonomi yaratabilir. Ayrıca, denetim dışı hizmetlerin artması, yatırımcının denetçinin bağımsızlığına ilişkin güvenini de etkiler (bkz. Kural, III.C.1).

nedeniyle müşterilerine sunabilecekleri hizmetler çeşitlidir. Ortaklığın muhasebe defterlerini tutma, finans sistemini kurma veya iç denetim destek hizmeti verme gibi hizmetler bu türdendir⁵¹. Denetim dışı hizmetlerin, bağımsız denetimi yapılan bir ortaklığa aynı zamanda sunulması, bağımsızlığı ortadan kaldıracığı için yasaklanmıştır. Örneğin, bir bağımsız denetçinin, muhasebe defterlerini tuttuğu bir ortaklığın aynı zamanda denetimini yapması, kendi kendini denetlemesi anlamına gelir. Böyle bir durumda ise, denetçi denetim çalışmaları sırasında denetlenen ortaklığa karşı tarafsız bir yaklaşım içinde olamaz [Tebliğ 2. Kısım m.13 (4); BBDY m. 12 (5); EİY m. 59-60; SEC, Kural, III, C, 2, b].

Tebliğ'e göre, BDK'lar, bağımsız denetçileri ve personeli, bağımsız denetim hizmeti verdikleri bir ortaklığa, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak, bağımsızlıkla bağdaşmadığı kabul edilen hizmetleri veremezler. Bunun yanında, yasaklanan denetim dışı hizmetler, bedelli veya bedelsiz olarak, BDK ile hukuki bağlantısı olan, merkezi yurtdışında bulunan ve Türkiye'de yerleşik olan kuruluşlar aracılığı ile de verilemez [2. Kısım m. 13 (4)]. Yine, BDK'nın yönetim veya sermaye bakımından, doğrudan veya dolaylı hâkim veya ilişkili olduğu bir danışmanlık ortaklığı da, BDK'nın bağımsız denetim hizmeti verdiği ortaklık için danışmanlık hizmeti veremez. Keza, aynı yasak kapsamına, BDK'nın pay sahipleri ile yöneticilerin verdikleri danışmanlık hizmetleri de dâhildir [Tebliğ 2. Kısım m.13 (6)]. Getirilen yasak, yalnızca bağımsız denetim hizmeti verilen müşteri ortaklıkları kapsamaktadır. Başka bir deyişle, belirtilen hizmetler bağımsız denetim müşterileri dışında kalan kişilere verilebilir.

BBDY m. 12 (5) uyarınca ise, BDK ile pay sahipleri, yönetim kurulu başkan ve üyeleri, denetçileri, yöneticileri ve bağımsız denetçileri ile bunların üçüncü derece dâhil kan ve ikinci derece dâhil sıhri hisimleri ile eşleri ve BDK ile hukuki bağlantısı bulunan yurt içinde kurulu diğer kuruluşlar, BDK'nın denetlediği bankaya veya bankayla doğrudan veya dolaylı olarak kontrol ettiği ortaklıklara denetim dışı hizmetleri veremezler.

⁵¹ Denetim dışı hizmetler ile ilgili olarak ayrıca bkz. § 4, VI, A. Ayrıca, denetim dışı hizmetler ve açıklamaları için bkz. AB (L 191/29-32); IFAC, EY, No.290.158-290.204; SEC, Kural, IV.I.4.b.i-x; AICPA, EY, Sec.101.05.

ee- Hediyeler ve Ağırlama

Bağımsız denetçi veya yakın bir aile üyesine, bir müşteri tarafından hediye verilebilir veya verilmesi teklif edilebilir. Böyle bir durumda, hediye bağımsızlığı tehdit eder [EİY m. 46 (1)]. EİY m. 46 (2) uyarınca, bu tür tehditlerin önem düzeyi; hediyein değeri, teklifin özelliği ve teklifin arkasındaki amaca bağlı olacaktır. Eğer, yapılan hediye teklifi bu teklifi bilen ve gerekli tüm bilgilere sahip üçüncü bir grup tarafından önemsiz olarak kabul ediliyorsa; bu durumda meslek mensubu, teklifin bilgi edinme veya karar alıcıyı etkileme gibi bir niyetle yapılmadığı, iş hayatına özgü normal bir hareket olduğu ve temel etik ilkelerine yönelik bir tehdit oluşturmadığı sonucuna varabilir. Hükümde belirtilen “bu teklifi bilen ve gerekli tüm bilgilere sahip üçüncü bir grup” ile kimlerin kastedildiği açık değildir. IFAC, EY, No. 290.213’e göre ise, hediye veya ağırlamanın kabul edilmesinin bağımsızlığı tehdit etmediği sonucuna varabilmek için, “değerinin açıkça önemsiz” olması gerekir.

ff- Müşteri Varlıklarının Korunması

EİY m. 47 (1) uyarınca, yasal olarak izin verilmediği sürece, bağımsız çalışan meslek mensubunun, müşterisine ait para veya diğer varlıkları emanet olarak alması, bağımsızlığı tehdit eden bir nedendir.

B- Görüş Bildirme Standardı

Görüş bildirme standardı, bağımsız denetçinin, bağımsız denetim sonucunda ulaştığı görüşünü raporunda açıklaması ve bir görüşe ulaşamaması durumunda, bunu gerekçeleri ile bildirmesi gerekliliğini öngören standarttır⁵². Bağımsız denetim raporu, denetim sürecinin son aşamasıdır. Rapor, denetçinin denetim çalışmasının içeriğini ve görüşünü açıkladığı bir belgedir⁵³. Bağımsız denetim raporunun yazılı biçimde hazırlanması ve ulaşılan görüşün türüne göre,

⁵² GÜREDİN: s. 52.

⁵³ BOZKURT: s. 365.

düzenlemelerde belirtilen bilgileri içermesi zorunludur [Tasarı m. 402, 403; Tebliğ 29. Kısım m. 6; BBDY m. 47(1); UDS (ISA) 700/16 vd., 58]. Denetim standartları uyarınca, bağımsız denetçiler; sorumluluklarının, finansal tablolar hakkında görüş bildirmek olduğuna ve bununla sınırlı bulunduğuna; genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığına; finansal tabloların hazırlanması ve doğruluğu ile ilgili sorumluluğun, ortaklık yönetimine ait olduğuna ilişkin bilgilere raporlarında yer vermelidirler [Tebliğ 29. Kısım m. 3, 11 (1)-(2); BBDY m. 48 (1)/ç-d; UDS (ISA) 700/28-36].

Bir bağımsız denetim raporunda yer alan görüşün, doğru, gerçeğe uygun ve güvenilir olabilmesi için, bağımsız denetçilerin; denetlenen ortaklıkların varlıklarının, ortaklık yararına kullanılıp kullanılmadığının; varlıkların, adet ve değer olarak kayıtlarda gösterilip gösterilmediğinin; varlıkların, ilgili mevzuat ile muhasebe ilkelerine uygun olarak kıymetlendirilip kıymetlendirilmediğinin; varlıklara giren ve çıkan değerlerin, kayıtlarda tam ve doğru olarak yer alıp almadığının; ortaklığın borç ve alacaklarının artış ve azalışlarının tam ve doğru olarak gösterilip gösterilmediğinin; kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetleri sonucu, varlık artış ve azalışlarının kayıtlar ile mali tablolarda tam ve doğru olarak hesaplanıp, hesaplanmadığının; finansal tabloların ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun düzenlenip düzenlenmediğinin; finansal tablolara dayalı vergi beyannameleri ile diğer beyanname ve belgelerinin ilgili mevzuata uygun olup olmadığının belirlenmesi ile gerçekleşir (ÇUEHY m. 50).

Bağımsız denetçiler, denetim çalışmalarından elde ettikleri bilgiler çerçevesinde, olumlu görüş, şartlı görüş veya olumsuz görüş bildirebilirler ya da görüş bildirmekten kaçınabilirler.

Olumlu Görüş: Genel kabul görmüş muhasebe standartları çerçevesinde, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde yansıttığına veya dürüstçe sunulduğuna dair bir kanaat getirdiğinde, denetçi olumlu görüş bildirir [Tasarı m. 403 (1); Tebliğ 29. Kısım m. 12 (1); BBDY m. 48 (1)].

Denetçinin olumlu görüş verebilmesi için; denetim çalışmasını bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütmesi, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenmesi, önceki yıl düzenlenen finansal tabloların ve cari dönemde düzenlenen finansal tabloların muhasebe politikalarının birbiriyle uyumlu olması, finansal tablolardaki açıklamaların gerekli nitelikleri taşıması, denetlenen ortaklıkla ilgili finansal tabloları etkileyecek belirsizliklerin bulunmaması ve denetçinin çalışmaları sırasında herhangi bir kısıtlamayla karşılaşmaması gerekir⁵⁴. Tasarı uyarınca, olumlu görüş bildiren denetçi, yönetim kurulunun sorumluluğunu gerektirecek bir durumun bulunmadığını da raporunda belirtmelidir [m. 403 (2)].

Şartlı Görüş: Ortaklık yönetimi, bağımsız denetçinin çalışma alanında bazı sınırlandırmalar getirebilir veya yönetimin seçtiği muhasebe politikalarının uygunluğu, bunların uygulanma yöntemleri ya da finansal tablolardaki açıklamaların yeterliliği ile ilgili olarak, yönetimle denetçiler arasında görüş ayrılıkları bulunabilir. Bu durumlardan birinin varlığı hâlinde, bağımsız denetçi olumlu görüş bildiremez [Tebliğ 30. Kısım m. 5 (1); BBDY m. 49 (1), (3)]. Ancak, bu hâller aynı zamanda olumsuz görüş bildirmeyi veya görüş bildirmekten kaçınmayı gerektirecek kadar etkili, önemli ve yaygın olmayabilir [Tebliğ 30. Kısım m. 5 (3); BBDY m. 49 (1)]. Diğer bir deyişle, bu hâller denetçi tarafından net olarak belirlenebilmekte, finansal tabloları bir bütün olarak bozmamakta ve finansal tablo kullanıcılarının görüşlerini olumsuz yönde etkilememektedir. Böyle bir durumun varlığı hâlinde, bağımsız denetçi şartlı görüş verir. Denetim raporunda, şarta ilişkin sorunlar belirtilmelidir.

Tasarı, şartlı görüş yerine “sınırlı olumlu görüş” terimini tercih etmiştir. 403. maddenin III. fıkrasına göre, eğer finansal tablolarda yetkili kurullarca düzeltilebilecek durumlar ve finansal tablolarda açıklanan sonuçlara etkisi sınırlı aykırılıklar bulunmaktaysa, denetçi sınırlandırılmış görüş bildirmelidir. Ayrıca, denetçi raporunda sınırlandırmanın konusunu, kapsamını ve düzeltmenin nasıl yapılacağını da açıklamalıdır. Hükmün gerekçesine göre, sınırlı olumlu görüş, kavramdan da anlaşılacağı üzere, denetçinin vardığı sonucun büyük ölçüde olumlu

⁵⁴ BOZKURT: s. 367.

olduğunu ifade eder. Sınırlı olumlu görüş, finansal tablolar TMS'ye uygun olarak hazırlanmışsa ve sadece sonucu değiştirmeyen veya etkilemeyen bazı aykırılıklar bulunuyorsa verilebilir. Örneğin; önemli tutarlara varmayan aykırılıklar, ihmal edilebilen tahsil/tahakkuk ilkesi benzeri uygulamalar, iskontolar, değer düzeltmeleri, aktifleştirme nedeniyle ortaya çıkan aykırılıklarda, sınırlı olumlu görüş verilir. Buna karşılık; temel hatalar, aldatmalar, hileler, peçelemeler, gizlemeler, başka türlü göstermeler, belgesiz kayıt yapma, dayanak belgenin sahte olması, envanterle oynanması nedeniyle ortaya çıkan aykırılıklarda, sınırlı görüş verilemez.

Görüş Bildirmekten Kaçınma: Ortaklık yönetiminin bağımsız denetçinin çalışma alanında yaptığı sınırlandırmaların olası etkisi, bağımsız denetçinin yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edemeyeceği veya görüş bildiremeyeceği kadar önemli ve yaygın olabilir [Tebliğ 30. Kısım m. 5 (4); BBDY m. 50 (1)]. Örneğin; yönetim denetçilerin stok sayımı yapmalarını engelleyebilir veya kasayı saymalarını ya da ortaklığın önemli bölümlerine girmelerini önleyebilir ve bu sınırlamalar, finansal tabloları bir bütün olarak etkileyebilir⁵⁵. Bu hâllerde, bağımsız denetçiler görüş bildirmekten kaçınmak zorundadırlar. Bağımsız denetçi, açık ve net olarak görüş bildirmekten kaçınma nedenlerini denetim raporunda yer vermelidir [Tasarı m. 403 (4); Tebliğ 30. Kısım m. 5 (6); BBDY m. 50 (1)]. Tasarı'ya göre, görüş bildirmekten kaçınma, olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur [m. 403 (4), c. 2].

Olumsuz Görüş: Bağımsız denetçi ile yönetim arasındaki anlaşmazlık, finansal tablolarda önemli ve yaygın bir etkiye sahip olabilir. Eğer, bağımsız denetçi şartlı görüş vermeyi finansal tablolardaki yanıltıcı ve eksik yapısını açıklamak için yetersiz bulursa, görüşünü olumsuz yönde bildirir [Tebliğ 30. Kısım m. 5 (5)]. Söz konusu anlaşmazlıklar sonucu ortaya çıkan etkinin, finansal tablo kullanıcılarının görüşlerini etkileyecek önemde olup olmadığını belirleme iradesi, denetçiye aittir⁵⁶. Olumsuz görüş verme nedenlerinin bağımsız denetim raporunda açık ve net olarak açıklanması gerekir [Tebliğ 30. Kısım m. 5 (6)]. BBDY uyarınca, TMS'na uyumsuzluklar, tam açıklama ilkesine uymama ve muhasebe politikasında kabul edilemeyecek değişiklikler yapılması nedeniyle bağımsız denetçi ile banka arasında

⁵⁵ BOZKURT: s. 372.

⁵⁶ BOZKURT: s. 371.

önemli görüş ayrılıklarının ortaya çıkması, finansal tablolara hakkında şartlı görüş verilmesinin yetersiz kalması ve yanlışlıkları uygun olarak açıklamadığı sonucuna ulaşılması hâlinde, olumsuz görüş verilir [m. 49 (2)].

Tasarı uyarınca, bağımsız denetim raporunda açıklanan görüşün olumlu görüş olması, genel kurulun finansal tablolar hakkında karar verebileceği anlamına gelir. Bu nedenle, olumlu görüş, yöneticilerin ibrasına hem esas, hem de dayanak oluşturur [m. 403 gerekçesi]. Tasarı m. 403 (2) uyarınca ise, bağımsız denetçi, olumlu görüş verdiğinde, yönetim kurulunun sorumluluğunu gerektirecek bir durumun olmadığına raporunda işaret etmelidir. Ancak, belirtmek gerekir ki, bağımsız denetçinin 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 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 onaylamaktadır. Dolayısıyla, yönetim kurulu üyeleri başarısız bir yönetim sergilese de, finansal tabloları düzenlemelere uygun olarak hazırlamış olabilirler. Bu hâlde, genel kurul, finansal tablolar hakkında karar alabilir; fakat, yönetim kurulu üyelerini ibra etmeyebilir [Tasarı m. 424 (1)]⁵⁷.

Tasarı'ya göre, denetçinin sınırlandırılmış veya olumsuz görüş bildirmesi ya da görüş bildirmekten kaçınması hâlinde, genel kurul, finansal tabloları esas alarak kâr ve zarar ile doğrudan veya dolaylı olarak bir karar alamaz [m. 403 (5)]. Zira, finansal tablolar faaliyet döneminin sonuçlarını belirlememektedir. Açıklanan kâr ve zarar da, gerçeği yansıtmamaktadır [m. 403 gerekçesi]. Böyle bir halde, yönetim kurulu görüş tarihinden itibaren iki iş günü içerisinde genel kurulu toplantıya çağırmalı ve toplantı tarihinde geçerlilik kazanacak şekilde istifa etmelidir. Genel kurul, yeni bir yönetim kurulu seçer ve yeni yönetim kurulu altı ay içerisinde yasaya, ana sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatarak, denetçi raporu ile birlikte genel kurula sunar [m. 403 (5)]. Tasarı'nın açık hükmüne rağmen, genel kurulun finansal

⁵⁷ Bu konuda bkz. AYTAÇ, Zühtü: Anonim Ortaklıklarda İbra, Ankara 1982, s. 139.

tabloları onaylaması veya yönetim kurulu üyelerini ibra etmesi yasaya aykırılık oluşturacağından, bu yöndeki genel kurul kararı hakkında Tasarı m. 445 uyarınca iptal davası açılabilir.

C- Denetimin, Denetim Standartlarına Aykırı Yürütülmesinin Sonuçları

1- TTK Tasarısı Hükümlerine Göre

a- Denetçinin Denetlenen Ortaklığa Karşı Hukuki Sorumluluğu

Tasarı m. 554 (1), denetçinin sorumluluğunu düzenlemektedir. Hükme göre, denetçi, yasa ile kendisine verilmiş olan görevleri kusurlu olarak yerine getirmez ise, meydana gelen zararlardan sorumlu olur⁵⁸. Tasarı m. 400 (1) uyarınca, büyük ve orta ölçekli ortaklıklarda BDK, küçük anonim ortaklıklarda BDK veya en az iki YMM/SMMM denetçi olarak seçilebilir. Bu itibarla, Tasarı m. 554 (1)'e göre, bağımsız denetimin, denetim standartlarına aykırı yürütülmesi nedeniyle sorumlu olacak denetçiler, Tasarı m. 399 uyarınca seçilmiş olan BDK veya YMM/SMMM'lerdir⁵⁹.

⁵⁸ Tasarı m. 554 (1)'de sorumluluk, yasa ile getirilen tüm görevlere ilişkindir. Ancak, bu başlık altında, sadece denetimin standartlara aykırı yapılmasından doğan sorumluluk incelenecektir.

⁵⁹ Denetçinin seçimi ile ilgili olarak bkz. § 3, III, A, 1. İsv. BK m. 755'e göre, yıllık finansal raporların, konsolide finansal raporların, kuruluşun ve sermayenin artması veya azalmasının denetiminde görevlendirilmiş olan kişiler, yükümlülüklerini kasten veya kusurları ile ihlal ederlerse, ortaklığa, pay sahiplerine ve ortaklık alacaklılarına karşı sorumlu olurlar. İsviçre hukukunda, "denetiminde görevlendirilmiş olan kişiler" ifadesi nedeniyle, denetim görevinin yerine getirilmemesi dolayısıyla sorumlu olacak kişi/kişilere ilişkin bir sınırlandırma getirilmemiştir. Bu nedenle, somut olaya göre denetimde görevlendirilmiş bulunan herkes sorumlu olacaktır. İsviçre hukukuna göre, denetçi bir gerçek kişi olabileceği gibi, tüzel kişi de olabilir (İsv. BK m. 727d/I). Bir tüzel kişinin denetçi seçilmesi hâlinde, tüzel kişi, denetimin mesleki yeterliliğe sahip kişilerce yapılmasını temin etmelidir (İsv. BK m. 727d/II). Bir tüzel kişi denetçi olarak seçilmişse, İsv. BK m. 755 uyarınca, görevin gereği gibi yerine getirilmemesinden doğan zararlardan tüzel kişi ile denetim görevini yerine getiren denetçilerin birlikte sorumlu olacakları düşünülebilir. Ancak, sorumluluk sadece denetimi yürüten kişilere aittir. Buna karşılık, denetimi yürüten kişiler, aynı zamanda tüzel kişinin bir organı ise, organ sorumluluğu dolayısıyla tüzel kişi de denetlenen ortaklığa karşı sorumlu olacaktır. Keza, denetimi yürütenler tüzel kişinin ifa yardımcısı veya yardımcı kişisi ise, bu hâlde tüzel kişi koşullarının oluşması hâlinde, İsv. BK m. 55 veya 101 hükümleri uyarınca sorumlu olur. Nihayet, denetimde fiilen görevlendirilmiş bulunan kişilerin de sorumlu tutulan kişiler arasında yer alacağı kabul edilmektedir. Denetimde fiilen görevlendirilen kişiler; m. 727 uyarınca denetimde görevlendirilmiş denetçilerin görevlerini yerine getirmemeleri durumunda, genel kurulun toplanamaması nedeniyle bu kişilerin görevden alınamamaları sonucu, yönetim kurulunun denetim görevini yürütmek için atadığı kişilerdir. Bu hâlde, fiilen görevlendirilmiş denetçi ile 727. madde uyarınca şeklen görevlendirilmiş denetçi, meydana gelecek

Denetçi ile denetlenen ortaklık arasında bir sözleşme ilişkisi bulunmaktadır. Bu itibarla, denetçinin yasa ile kendisine verilmiş görevlerini hiç veya gereği gibi yerine getirmemesi, denetlenen ortaklık ile arasındaki sözleşmenin ihlalini oluşturur (TBK m. 96). Bu nedenle, Tasarı ile kendilerine dava hakkı tanınmış olan pay sahipleri ile ortaklık alacaklıları, sözleşmenin ihlali nedenine dayanarak, denetçilere karşı sorumluluk davası açabilirler. Tasarı, denetçinin sorumlu olması için kusurlu bir davranışın varlığını aramıştır. Bu nedenle, denetçinin sorumluluğu kusura dayanan bir sorumluluktur. Ancak, Tasarı, TTK'dan farklı olarak denetçiler için kusur karinesini kabul etmemiştir. TTK m. 359 uyarınca, denetçiler görevlerini hiç veya gereği gibi yerine getirmedikleri takdirde, kusurlu olmadıklarını kanıtlamadıkça sorumlu tutulurlar. Buna karşılık, Tasarı m. 554 (1) uyarınca, denetçinin sorumlu olabilmesi için kusuru iddia edenin kanıtlanması gerekir⁶⁰. Buna göre, denetçinin kusurlu olarak görevini yerine getirmediği kanıtlanmadıkça, meydana gelen zararlardan denetçi sorumlu tutulamaz. Böylece, Tasarı, zarar görenlerin sözleşmenin kusuru kanıtlama bakımından elverişli hükümlerinden yararlanmaları olanağını da ortadan kaldırmıştır (bkz. TBK m. 96)⁶¹.

zararlar nedeniyle 755. maddeye göre sorumlu olurlar (BİLGİLİ: s. 103 vd.; bu konuda ayrıca bkz. KARAYALÇIN, Yaşar: "İsviçre Borçlar Kanununda Anonim Şirketler Hukuku Alanında Yapılan Değişiklikler", Batider 1993, C. XII, S. 1, s. 30 vd.). Alm. TK § 323 (1) uyarınca ise, sorumlu olacak kişiler; bağımsız denetçiler, yardımcıları ve denetimde görev alan denetim ortaklığının yasal sorumlusudur. Dolayısıyla, koşullarının oluşması durumunda, denetim ortaklığı yanında, sözleşmeye taraf olmayan denetimde görev almış bağımsız denetçiler de sorumludurlar (BİLGİLİ: s. 132).

⁶⁰ Alm. TK'da, denetçinin sorumluluğunu düzenleyen § 323 uyarınca, denetçilerin sorumluluğunun kanıtlanması yükü, genel hükümlere bağlanmıştır. Zarar gören; hukuka aykırılığı, zararını, kusuru ve uygun illiyet bağımlı kanıtlamak zorundadır (BİLGİLİ: s. 137).

⁶¹ Sözleşmelerin nisbiliği ilkesi gereğince, sözleşme kural olarak, sadece tarafları arasında hak ve borçlar doğurur. Bu ilke, aynı zamanda sözleşmenin ihlal edilmesi hâlinde, tazminat talebinin sadece borçluya yöneltilebilmesi ve sözleşmesel sorumluluğa dayanarak sadece alacaklıya tazminat talep hakkı vermesi nedenleriyle, tazminat talebinde bulunabilecek kişileri ve tazminat borçlusunu da sınırlar. Bu nedenle, bir sözleşme üçüncü kişiler yararına yapılmadığı (TBK m. 111) veya yasal bir dayanağı bulunmadığı hâllerde, üçüncü kişi sözleşmeye dayanarak borçludan bir tazminat talep edemez (AKÜNAL, Teoman: "Sorumluluk Hukukunda Sözleşmenin Nisbiliği Prensibinin Aşılması", YD 1988, C. 14, S. 1-2, s. 223-224). Öğretide, anonim ortaklık gibi, yönetim kurulu üyelerine ile denetçilere karşı sorumluluk davası açma hakkına sahip olan pay sahipleri ve ortaklık alacaklılarının da, doğrudan zararları için sözleşmenin ihlali nedenine dayanılabileceği görüşü bulunmaktadır. Diğer bir deyişle, sözleşmenin nisbiliği ilkesinin bir istisnası niteliğinde olduğu kabul edilmektedir. Bunun pratik yararı, sözleşme içi sorumluluğun kusura ilişkin elverişli hükümlerinden, pay sahipleri ve ortaklık alacaklılarını da yararlandırmaktır (bkz. ÇAMOĞLU: Sorumluluk, s. 144-145). Ancak, Tasarı m. 554 (1)'de kusuru kanıtlama yükünün zarar görenlere yüklenmesi, Tasarı m. 559 ve 560'ta yetkili mahkeme ile zamanaşımına ilişkin özel düzenlemelerin

Bağımsız denetim faaliyetleri, bağımsız denetçiler tarafından yerine getirilir. Bağımsız denetçiler, BDK'ların bağımsız denetim sözleşmesinden doğan edimini yerine getirmek üzere kullandıkları ifa yardımcılarınıdır⁶². İfa yardımcısının borca aykırı davranışı dolayısıyla alacaklının uğradığı zararlardan borçlu sorumludur (TBK m. 100). Zira, alacaklı ile ifa yardımcısı arasında bir sözleşme ilişkisi bulunmamaktadır. Bu nedenle, alacaklı uğradığı zararların tazmini için ifa yardımcısına başvuramaz⁶³. TBK m. 100, yardımcı kişinin sorumluluğunu düzenleyen TBK m. 55'den farklı olarak, borçluya kurtuluş kanıtı getirmemiştir. Bu nedenle, borçlu, yardımcı kişiyi seçmede, talimat vermede, denetlemede ve gözetmede gereken dikkat ve özeni gösterdiğini kanıtlayarak sorumluluktan kurtulamaz. Bununla birlikte, borçlu, eğer, borcu bizzat ifa etmiş olsaydı, ortaya çıkan zarar dolayısıyla onu sorumlu tutmanın olanaklı olmadığını kanıtlar ise, sorumluluktan kurtulur. Bu hâlde, borçlu, zararın, kendisinin önleyemeyeceği nesnel bir durumdan veya mücbir nedenden meydana geldiğini kanıtlamalıdır (TBK m. 117/I)⁶⁴. Alacaklının zararını tazmin eden, borçlu, aralarındaki hukuki ilişkiye göre ifa yardımcısına rücu edebilir⁶⁵. Borçlu ile alacaklı, ifa yardımcısının fiilinden dolayı borçlunun sorumlu olmayacağına ilişkin olarak sözleşme yapabilirler (TBK m. 100/II). Ancak, alacaklı borçlunun hizmetinde bulunuyorsa veya sorumluluk hükümetçe imtiyaz yoluyla verilen bir meslek ile uğraşmaktan doğuyorsa, borçlu sözleşmeyle sadece hafif kusurundan kurtulabilir (TBK m. 100/III)⁶⁶.

getirilmesi nedenleriyle; pay sahiplerinin veya ortaklık alacaklılarının denetçilere karşı açacakları davalarda, sözleşmenin ihlali nedenine dayanılması pratik bir öneme sahip değildir.

⁶² Tasarı m. 400 (1)'de, BDK'ların kuruluşlarının bir tüzükle düzenleneceği belirtilmiştir. Yayımlanacak olan tüzükte nasıl bir düzenleme getirileceği bilinmediğinden, Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ ile ilgili olarak sorumlu ortak baş denetçiye ilişkin yapmış olduğumuz türden açıklamalara burada yer verilmemiştir (bkz. § 6, I, C, 2). Bu nedenle, Tasarı uyarınca yetkilendirilecek olan BDK'larda, bağımsız denetim faaliyetini yürüten bağımsız denetçiler, bir ayırım yapılmaksızın ifa yardımcısı olarak nitelendirilmiştir.

⁶³ EREN: s. 1040.

⁶⁴ TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP: s. 898-899; EREN: s. 1040, 1248 vd.; ŞENOCAK, Z.: İfa Yardımcıları, s. 138.

⁶⁵ ŞENOCAK, Z.: İfa Yardımcıları, s. 260-261.

⁶⁶ Sorumsuzluk anlaşması ve sınırları ile ilgili açıklamalar için, bkz. EREN: s. 1042 vd.; TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP: s. 874 vd.; KILIÇOĞLU: s. 486 vd.; ŞENOCAK, Z.: İfa Yardımcısı, s.139. Ayrıca bkz. TANDOĞAN, Halûk: Kusura Dayanmayan Sözleşme Dışı Sorumluluk Hukuku, Ankara 1981, s. 81.

İfa yardımcısının borca aykırı davranışı aynı zamanda bir haksız fiil teşkil etmekteyse, alacaklının bu nedenle uğradığı zararlardan ifa yardımcısı sorumludur (TBK m. 41). Keza, böyle bir durumda, borçlu da adam çalıştırmanın sorumluluğu uyarınca alacaklıya karşı sorumlu olur (TBK m. 55). Bu hâlde, alacaklı, ifa yardımcısı ile borçluya birlikte veya bunlara ayrı ayrı başvurarak zararının giderilmesini talep edebilir (TBK m. 51)⁶⁷. Ancak, borçlu, yardımcı kişiyi seçmede, talimat vermede, denetlemede ve gözetmede gereken dikkat ve özeni gösterdiğini kanıtlarsa, sorumluluktan kurtulur. TBK m. 55 hükmünün emredici olması nedeniyle, borçlu ve alacaklı, yardımcı kişinin haksız fiili nedeniyle borçlunun sorumlu olmayacağına yönelik bir sözleşme yapamazlar⁶⁸.

Buna göre, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim görevini hiç veya gereği gibi yürütmemeleri nedeniyle denetlenen ortaklığın bir zarara uğraması hâlinde, BDK, denetlenen ortaklığa karşı TBK m. 100 uyarınca sorumlu olur. BDK, denetlenen ortaklığın uğramış olduğu zararın, umulmayan hâl veya mücbir nedenden meydana geldiğini kanıtlarsa, sorumluluktan kurtulabilir (TBK m. 117/I). Denetlenen ortaklığın uğramış olduğu zararı tazmin eden BDK, daha sonra bunu bağımsız denetçilere rücu edebilir. BDK ile denetlenen ortaklık, bağımsız denetçilerin bağımsız denetimi yürütürlerken vermiş oldukları zararlardan dolayı BDK'nın sorumlu olmayacağına ilişkin bir sözleşme yapmışlar ise, bu sözleşme ancak bağımsız denetçilerin hafif kusuru ile vermiş oldukları zararlara ilişkin olarak geçerli olur. Zira, BDK, bağımsız denetim faaliyetini yürütmek üzere imtiyaz verilmiş ortaklıklardır (TBK m. 100/III)⁶⁹.

Bunun yanında, bağımsız denetçinin fiili haksız fiil teşkil ediyorsa, denetlenen ortaklık bağımsız denetçiye zararlarının giderilmesi için başvurabilir (TBK m. 41). Bu zararlar nedeniyle, BDK da TBK m. 55 uyarınca sorumlu olur. Bununla birlikte, BDK, zararın doğmaması için durumun gerektirdiği bütün dikkat

⁶⁷ ŞENOCAK, Z.: İfa Yardımcıları, s. 261.

⁶⁸ ŞENOCAK, Z.: İfa Yardımcısı, s.139. Adam çalıştırın ile zarar gören arasında bir sözleşme ilişkisinin bulunmadığı hâllerde, yardımcı kişinin haksız fiilinden sorumlu olunmayacağına ilişkin önceden bir sözleşme zaten yapılamaz. Bu konuda bkz. TANDOĞAN: Sözleşme Dışı Sorumluluk, s. 81.

⁶⁹ Bu konudaki açıklamalar için, bkz. § 4, III, C, 2 ve § 4, I. Ayrıca bu konuda bkz. ŞENOCAK, Z.: İfa Yardımcıları, s. 254 vd.

ve özeni gösterdiğini veya dikkat ve özeni göstermiş olsaydı dahi zararın doğmasına engel olamayacağını kanıtlarsa, sorumluluktan kurtulur (TBK m. 55/I). Aksi hâlde, denetlenen ortaklık uğradığı zararların giderilmesi için bağımsız denetçi ile BDK'ya birlikte veya bunlara ayrı ayrı başvurabilir (TBK m. 51).

Yardımcı kişinin fiili, hem sözleşmeden doğan sorumluluğun, hem de haksız fiil sorumluluğunun koşullarını gerçekleştirebilir. Böyle bir hâlde, taleplerin yarışması söz konusudur. Zarar gören alacaklı, borçludan, ister TBK m. 55, isterse TBK m. 100 uyarınca uğramış olduğu zararın giderilmesini isteyebilir. Ancak, TBK m. 100 hükmüne başvurması, kendisi için daha elverişlidir. Zira, TBK m. 100'e göre, alacaklının, borçlunun kusurlu olduğunu kanıtlama zorunluluğu bulunmamaktadır. Ayrıca, TBK m. 100'de borçluya kurtuluş kanıtı getirilmemiştir. Buna karşılık, alacaklının haksız fiil sorumluluğuna dayanması hâlinde, hem kusuru kanıtlanması gerekmekte, hem de borçlunun TBK m. 55'te düzenlenmiş olan kurtuluş kanıtından yararlanma olanağı bulunmaktadır. Yine, zamanaşımı bakımından da, sözleşme hükümlerine dayanması, alacaklının yararınaadır. Zira, TBK m.125 uyarınca, on yıllık zamanaşımı süresi öngörülmüştür. Oysa, haksız fiile ilişkin tazminat talepleri bir yıllık kısa zamanaşımı süresine bağlanmıştır⁷⁰.

Bağımsız denetçinin fiili de, hem bağımsız denetim sözleşmesinden doğan sorumluluğun, hem de haksız fiil sorumluluğunun koşullarını gerçekleştirebilir. Örneğin, bağımsız denetçi, denetim görevini yerine getirirken, denetlenen ortaklığın bilgilerinin kayıtlı olduğu bilgisayar sisteminin çökmesine neden olacak bir davranışta bulunmuş; bu nedenle, denetlenen ortaklığın bilgileri kaybolmuş ve bundan dolayı zarara uğramış ise, haksız fiil koşulları gerçekleşmiş olur (TBK m. 41)⁷¹. Bilgisayar sisteminin yeniden kurulması, bilgilerin yeniden

⁷⁰ Sözleşme sorumluluğu ile haksız fiil sorumluluğunun yarışması ile ilgili açıklamalar için bkz. EREN: s. 1092 vd; TANDOĞAN: Sorumluluk, s. 528 vd. Ayrıca, TBK m. 100 ile TBK m. 55'in karşılaştırılması için bkz. TANDOĞAN: Sözleşme Dışı Sorumluluk, s. 79-81; ŞENOCAK, Z.: İfa Yardımcıları, s. 135-140.

⁷¹ Teknolojik gelişmelerle birlikte, işletmeler, klasik belgelere dayalı sistemleri terk etmekte ve faaliyetleri ile ilgili işlemlerini, kâğıt çıktısı söz konusu olmadan sanal ortamlarda yürütmektedirler. İşletme içi iletişim ve işlemler de, çoğunlukla, elektronik posta, lotus vb ortamlarda gerçekleştirilmektedirler. Bu nedenle, öğretilde, klasik denetimin de önemini kaybettiği, bilgi teknolojileri konusunda yeterli düzeyde bilgi sahibi olmayan muhasebe, denetim ve mali işler mesleğini yürüten meslek mensuplarının mesleklerini yürütmelerinin gittikçe güçleştiği

temin edilerek sisteme girilmesi, bağımsız denetim görevinin geç ifa edilmesine neden olur. Bu durumda, bağımsız denetçinin davranışı borca aykırılık oluşturur (TBK m. 96)⁷².

Denetlenen ortaklık, uğradığı zararların giderilmesi için, sözleşme sorumluluğuna veya haksız fiil sorumluluğuna ilişkin hükümler uyarınca BDK'ya başvurabilir. Ancak, Tasarı 554 (1) uyarınca, zarar görenin denetçinin kusurlu olduğunu kanıtlama yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu nedenle, denetlenen ortaklığın, kusuru kanıtlama yönünden, haksız fiil sorumluluğuna veya sözleşme sorumluluğuna dayanması bakımından bir fark bulunmamaktadır. Bununla birlikte, TBK m. 100'de borçluya bir kurtuluş kanıtının getirilmemesi ve Tasarı m. 560 (1) uyarınca, tazminat talepleri için iki yıllık zamanaşımı süresinin öngörülmesi nedeniyle; denetlenen ortaklığın sözleşme sorumluluğuna dayanması, kendisi açısından daha elverişlidir.

Bir küçük anonim ortaklığın denetçi olarak en az iki YMM/SMMM seçmesi durumunda, bu kişiler, görevlerini kusurları ile yerine getirmemelerinden doğan zararlardan müteselsilen sorumlu olurlar [m. 554 (1), 557 (1)]. İsv. BK m. 759'dan aynen alınan⁷³ Tasarı'nın 557. maddesi, 553 vd. maddeleri uyarınca sorumlu olan kişiler arasındaki teselsül ilişkisini düzenlemektedir [m. 557 (2) gerekçesi]⁷⁴. Hükme göre, eğer birden fazla kişi aynı zararı tazmin yükümlülüğü altındaysa, bunlardan her birinin kusuruna ve hâlin gereklerine göre, zararın kişisel olarak kendisine yükletilebildiği ölçüde, zarardan diğerleri ile birlikte sorumlu olur [m. 557

belirtilmiştir. Bu konudaki açıklamalar için bkz. AKSOY, Tamer: Tüm Yönleriyle Denetim, C. 2, B. 2, Ankara 2006, s. 1517 vd.

⁷² Bu konuda bkz. EREN: s. 1036.

⁷³ İsv. BK m. 759'un ve İsv. BK Tasarısı m. 50-51 hükümlerinin revizyon çalışmaları ile ilgili süreç ve görüşlere ilişkin açıklamalar için, bkz. KARAYALÇIN: Müteselsil Sorumluluk, s. 651 vd.; BİLGİLİ: s. 164 vd. Ayrıca, İsv. BK m. 759'un değiştirilmeden önce müteselsil sorumlulukta ortaya çıkan sorunlar ile değişiklikten sonra organ sorumluluğuna ilişkin açıklamalar için bkz. BİLGİLİ: s. 164 vd. Kabul edilen yeni sistem ile ilgili açıklamalar için, bkz. TTK Tasarı m. 557 gerekçesi.

⁷⁴ Öğretideki bir görüş, İsv. BK m. 759'un açık olmaması nedeniyle, maddi hukuk ve usul hukukunda ortaya çıkan sorunlar ve Federal Mahkemenin benimseyeceği çözümler karşısında; öğreti açısından hazır olmayan ülkemizde, TTK Tasarısı'nda aynen kabul edilen bu hükmü mahkemelerin nasıl uygulayacakları endişesini dile getirmiştir (KARAYALÇIN: Müteselsil Sorumluluk, s. 670 dn. 26). Diğer bir görüşe göre ise, "... Farklılaştırılmış teselsül anlayışına ilkenin, Borçlar Kanunu'nda kabulünden sonra yer verilmesi ve böylece anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin sorumluluk düzeninin istisnaî ve imtiyazlı bir durum şeklinde algılanmasına engel olmak gerekir" (ARKAN: Tasarı, s. 58).

(1)]⁷⁵. “Bunlardan her birinin kusuruna ve hâlin gereklerine göre” zarardan sorumlu olunmasının anlamı, kişisel def’ilerin dış ilişkide ileri sürülebilmesidir⁷⁶; diğer bir deyişle, TBK m. 43-44’de (TBK Tasarısı m. 51-52) belirtilen indirim nedenlerinden dış ilişkide yararlanılabilmektedir. Buna, farklılaştırılmış teselsül denilmektedir⁷⁷.

Farklılaştırılmış teselsül anlayışının ilkeleri, Tasarı’nın 557. maddesi I. fıkraya gerekçesinde şu şekilde açıklanmıştır: Öncelikle, farklılaştırılmış teselsül, zarar verenlerin dış ilişkideki sorumluluklarını düzenlemektedir. Ayrıca, müteselsil sorumluluğun kabul edildiği hâllerde, zararın bir kısmı müteselsil sorumluların birlikte davranışları sonucu ortaya çıkarken (aynı zarar/birlikte verilen zarar); diğer bir kısmı, sorumlulardan bazılarının hukuka aykırı kişisel eylem veya kararlarından ortaya çıkar (tek başına verilen zarar). Zarar gören davacı, açtığı davada, sorumluların hepsinden zararın tamamını talep etse dahi, hâkim, birlikte verilen zarar ile tek başına verilen zararları araştırarak, teselsülde farklılaştırmaya gidecektir. Buna göre, ortaya çıkan bir zarardan birden fazla kişinin sorumlu olması hâlinde, zarar verenlerin birlikte ve tek başlarına vermiş oldukları zararlar, her bir zarar verenin kusuru ile somut olayın özelliklerine göre belirlenecek; müteselsil sorumlular, teselsül tavanına kadar zararı tazmin edeceklerdir. Sorumlulardan birinin tek başına vermiş olduğu zarar tutarından, diğer sorumlular sorumlu olmayacaklardır [TTK Tasarısı m. 557 (1) gerekçesi]⁷⁸.

⁷⁵ TTK Tasarısı’nda olduğu gibi, TBK Tasarısı m. 60 ile de, TBK m. 50 ve 51’de yer alan müteselsil sorumluluk anlayışı değiştirilmiş ve öğretide yapılan tam teselsül-eksik teselsül ayırımı kaldırılmıştır. TBK Tasarısı m. 60/II uyarınca, “Müteselsil sorumluluk, bu kişilerden her biri için, tek başına sorumlu olsalardı yükümlü tutulacakları tazminat miktarıyla sınırlıdır.”

⁷⁶ KIRCA, ÇİĞDEM: “Müteselsil Sorumlulukta Borçlar Kanunu Tasarısı İle Getirilen Değişiklikler”, Prof. Dr. Fikret EREN’e Armağan, Ankara 2006, s. 661.

⁷⁷ KARAYALÇIN, “farklılaştırılmış teselsül” ifadesi yerine, “farklılaştırılmış sınırlı müteselsil sorumluluk” ifadesini tercih etmiştir (Müteselsil Sorumluluk, s. 670).

⁷⁸ Bir görüşe göre, İsv. BK m. 759/I [TTK Tasarısı m. 557 (I)] düzenlemesi, davalının kişisel sorumlu olduğu tutara müteselsil sorumlu sıfatıyla aynı tutarın ekleneceği ve toplam tutarın sorumluluğunun sınırını oluşturacağı şeklinde yorumlanabilir. Örneğin, davalılardan birinin kişisel sorumlu olduğu tutar 1000-YTL ise, davalı bu tutara ek olarak müteselsil sorumlu sıfatıyla 1000-YTL daha sorumlu olur. Diğer bir deyişle, davalının sorumluluğunun sınırı 2000-YTL’dir. Böyle bir durumda, davalılardan birinin ödeme güclüğü içinde olması hâlinde, alacaklı ödenmeyen bu tutar için, diğer sorumlulara, müteselsil borçlu sıfatıyla sınırlı sorumlu oldukları tutara kadar başvurabileceklerdir. Ancak, diğer davalıların sınırlı sorumlu oldukları tutara kadar ödeme yapmalarına rağmen alacaklının uğradığı zararın tamamı karşılanamamışsa, bunun riskini alacaklı taşıyacaktır. İsv. BK m. 759 ile ortaya çıkabilecek diğer bir risk ise, davalıların kişisel sorumlu oldukları zararların toplamının, alacaklının uğradığı zararın altında kalmasıdır. Müteselsil sorumlulukta alacaklının menfaati ön plânda olduğundan, alacaklının ortaya çıkan açığı, müteselsil sorumlu sıfatıyla sınırlı sorumlu oldukları tutar kadar diğer borçlulara başvurabileceklerinin kabul edilmesi gerekir

Zarar gören, farklılaştırılmış teselsül hesabını yapma ve buna göre dava açma yükümlülüğünde değildir. Böyle bir hesaplama güç olduğundan, zarar görene zararın tamamı için zarar verenlere birlikte dava açma ve hâkimden her bir zarar verenin tazminat borcunu ayrı ayrı hesaplamasını isteme hakları tanınmıştır [m. 557 (2)]. Hâkim, zarar verenlerin sorumlu oldukları tutarın hesaplamasını; diğer bir deyişle, teselsülün farklılaştırılmasını, açılan tazminat davasında yapacaktır⁷⁹. Fıkırdaki, iki yeni kavram bulunmaktadır. Bu kavramlardan ilki, “zararın tamamı”dır. “Zararın tamamı”ndan anlaşılması gereken, zarar verenlerin anonim ortaklıklar hukukuna aykırı eylemleri ile tek başlarına ve birlikte verdikleri zararların toplamıdır. Hükümle getirilen ikinci kavram ise, “birlikte dava edebilme”dir. Birlikte dava, davalıların hepsinin tek bir davalı olarak kabul edilmesidir. Buna göre, davalılardan bazıları açısından dava reddedilmiş olsa bile, eğer davacının davası kabul edilmiş ise, davacı dava giderlerine mahkûm olmayacaktır [TTK Tasarısı m. 557 (2) gerekçesi]⁸⁰.

TTK Tasarısı, zarar verenlerin iç ilişkilerini düzenleyen yeni bir hüküm getirmiştir. Buna göre, hâkim gerekleri dikkate alarak, zarar verenlerin birbirlerine başvurusunu belirler [m. 557 (3)]. Hükümün gerekçesinde, bu düzenlemenin özelliğinin başvurunun sorumlular arasında belirleneceği; bu özelliğin öneminin ise, sorumluların, sorumluluk davası ile sınırlı olmadığı şeklinde belirtilmiştir.

(KARAYALÇIN: Müteselsil Sorumluluk, s. 671-672). Diğer bir görüşe göre ise, zarar verenler tek başlarına sorumluymuş gibi kabul edilip, TBK 43’deki indirim nedenleri uygulanır ve böylece her bir sorumlunun sorumluluğu hâkim tarafından belirlenir. Dış ilişkide sorumlu oldukları tutar, birlikte sorumlu olunan zarar miktarı üst sınır olarak kabul edilir. Tasarı m. 557 gerekçesi uyarınca, teselsül tavanı içerisinde müteselsil sorumluluk gereği açığı kapama yükümü aynen devam ettiğinden, indirim nedenleri uygulanarak tazminat tutarında indirim yapılması, borçluların sorumluluklarını sona erdirmez. Borçlular, sadece alacaklının tatmin edildiği oranda sorumluluktan kurtulabilir. Örneğin A, B ve C 1000-YTL’lik zarardan sorumludurlar. A ve B’nin hafif kusurlu olmaları nedeniyle tazminat tutarından %50 indirim yapılmıştır. Buna göre, A ve B, 500-YTL, C ise 1000-YTL sorumludur. C’nin ödeme güçlüğü içinde olması durumunda, alacaklı A ve B’den sorumlu oldukları 500’er YTL’yi talep edebilir. Alacaklının tatmin olduğu oranda, borçlular sorumluluktan kurtulur. Aksi çözüm, alacaklının alacağını tehlikeye düşürdüğünden, müteselsil sorumluluğun doğasına aykırılık teşkil eder. A’nın da ödeme gücünün bulunmaması durumunda, alacaklının sadece 500-YTL’yi B’den elde edip, kalan 500-YTL’nin kayba uğraması ise, Tasarı gerekçesi uyarınca genel hükümlerin ve hâkimin takdirinin doğal sonucudur (KIRCA: Müteselsil Sorumluluk, s. 663-664).

⁷⁹ TBK m. 43 ve 44, Tasarı’nın 553. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarında da; diğer bir deyişle, iç ilişkide rücu dolayısıyla da uygulanabilir [Tasarı m. 557 (1) gerekçesi, s. 212].

⁸⁰ Davacının, koşulların varlığında yargılama giderlerine mahkûm olmaması hâlinin usul hukuku çerçevesinde yorumlanıp, anlam kazanacağı belirtilmiştir [Tasarı m. 557 (2) gerekçesi].

Uygulamada, zarar görenlerin, zarar verenler arasında bir ayrımcılık yaptıkları ve bazı zarar verenleri kayırarak, sorumluluk davasının dışında tuttukları belirtilmiş; bunun da, haksızlığa ve adaletsizliğe yol açtığı ifade edilmiştir. Bu nedenle, rücu davası, sadece sorumluluk davası davalılarına değil, müteselsil sorumlulara karşı açılacaktır. Hâkim, başvuruyu tüm sorumlular yönünden, durumun gereklerini dikkate alarak ve kusurun ağırlığı ile TBK m. 43-44 hükümlerini de göz önünde bulundurarak belirleyecektir [TTK Tasarısı m. 557 (3) gerekçesi].

b- Denetçinin Üçüncü Kişilere Karşı Hukuki Sorumluluğu

Tasarı m. 554'de, bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmaması dolayısıyla zarara uğrayan üçüncü kişilerin talep haklarına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle, üçüncü kişilerin uğradıkları zararlar dolayısıyla denetçilere başvurup başvuramayacaklarının incelenmesi gerekir. Ancak bundan önce; İsviçre, Almanya, ABD ve IFAC düzenlemeleri ile TTK'nın denetçiye ilişkin hükümlerinin kısaca incelenmesinde yarar görmekteyiz.

İsv. BK m. 755 uyarınca, denetimde görevlendirilmiş olan kişiler, yükümlülüklerini kasten veya kusurları ile ihlal ederlerse, ortaklığa, pay sahiplerine ve ortaklık alacaklılarına karşı sorumlu olurlar. Denetim organına yüklenen görevler, ortaklık hesaplarını inceleme olanak ve yetkisine sahip olmayan kişileri ilgilendirir. Bu kişiler, ortaklığın pay sahipleri ve alacaklıları olabileceği gibi, ortaklığın potansiyel iş ortakları ile duruma göre işçiler ve belirli bir büyüklüğe sahip ortaklıklar açısından herkes de olabilir⁸¹. Denetim organı, yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmemesinden doğan tüm zararlardan dolayı sorumlu tutulmuştur. Zarar verebilecekleri kişi çevresi ise, ortaklık, pay sahipleri ve alacaklılardır. Ancak, pay sahipleri ile alacaklıların zararı somut olayın özelliklerine göre belirlenmektedir. Buna göre, uygun olmayan bir denetim raporu dolayısıyla zarara uğrayacak kişiler, denetim raporuna göre yatırım planı yapan kişilerdir. Bu itibarla, denetim raporuna

⁸¹ BİLGİLİ: s. 106.

göre ortaklığa kredi açan kişiler ve potansiyel yatırımcılar⁸² da, zarar görmeleri hâlinde denetçilere başvurabileceklerdir⁸³. Ayrıca, İsviçre hukukunda, denetçilerin sorumluluğu İsv. BK m. 755 yanında, üçüncü kişilerin uğradıkları saf malvarlığı⁸⁴ zararları için İsv. BK m. 41'e de dayandırılmaktadır. Bunun yanında, öğretilerde, üçüncü kişilerin güven sorumluluğu uyarınca başvuru haklarının olduğu görüşü de bulunmaktadır. Bu görüşe göre, İsv. BK m. 755, ortaklar ile ortaklık alacaklılarına başvuru hakkı tanımıştır ve bu konuda bir sınırlama getirmemiştir. Dolayısıyla, gelecekteki pay sahipleri veya alacaklılar da, m.755 kapsamında düşünülebilir⁸⁵.

Alm. TK § 323 (1)'e göre ise, denetçiler, sadece denetlenen ortaklığa ve zarar görmesi hâlinde bağlı ortaklığa karşı kusurlarıyla verdikleri zararlardan dolayı sorumlu tutulmuşlardır. Alman hukuku düzenlemesinde, denetçilerin sorumlu olduğu kişiler belli ve sınırlıdır⁸⁶.

ABD hukuku uyarınca, denetçiler, gerçeği yansıtmayan finansal tablolara güvenerek yanlış fikir edinen ve bu nedenle zarara uğrayan üçüncü kişilerin uğradıkları zararlar dolayısıyla, örf ve âdet hukuku uyarınca sorumlu olurlar⁸⁷. IFAC'a göre ise, bir profesyonel muhasebecinin sorumluluğu, sadece müşterinin veya iş sahibinin ihtiyaçlarını sağlamak değildir. Profesyonel muhasebeciler, kamu yararına göre davranmalı, mesleki etik kurallarının gerekliliklerini göz önünde bulundurmalı ve bu kurallara uymalıdır. Aksi takdirde, sorumlu olurlar. Bu, mesleğin ayırt edici özelliğidir (EY, No: 100.1).

⁸² Potansiyel yatırımcıların uğradıkları zararlar dolayısıyla denetçilere başvurmaları hâlinde, uygun nedensellik bağının kurulup kurulmadığı ve yatırımcıların da zararın oluşmasında kusurlarının bulunup bulunmadığı göz önünde bulundurulur (BİLGİLİ: s. 108).

⁸³ Bu konudaki açıklamalar için bkz. BİLGİLİ: s. 108.

⁸⁴ Saf malvarlığı kavramı, kişiye veya mala verilen zararların dışında kalan diğer zararları ifade eder. Burada, malvarlığında bir eksilme olarak ortaya çıkan bir zarar söz konusudur. Örneğin, kazanç kaybı, bir saf malvarlığı zararıdır (bu konudaki ayrıntılı bilgi için, bkz. KIRCA, Ç.: Sorumluluk, s. 9 vd.).

⁸⁵ Bu konudaki bilgiler ve güven sorumluluğuna ilişkin açıklamalar için bkz. KIRCA, Ç.: Sorumluluk, s. 214-215, 135 vd.

⁸⁶ KIRCA, Ç.: Sorumluluk, s. 215; BİLGİLİ: s. 135.

⁸⁷ Bu konudaki açıklamalar için bkz. ARENS/LOEBBECKE: s. 119 vd.; CARMICHAEL/WILLINGHAM/SCHALLER: s. 73 vd.

TTK m. 359, c.1 uyarınca, denetçiler, yasa veya ana sözleşmeyle kendilerine yüklenen görevleri hiç veya gereği gibi yerine getirmezler ise, bundan doğan zararlardan dolayı kusurlu olmadıklarını kanıtlamadıkları takdirde, müteselsilen sorumlu olurlar. TTK'nın denetçilerin sorumluluğu ile ilgili düzenlemelerinin, ortaklık, pay sahipleri ve ortaklık alacaklıları yanında, üçüncü kişileri de koruyucu etkiye sahip olup olmadığı hususu öğretide tartışmalıdır. Bir görüşe göre, kural olarak, doğrudan zararda sözleşmeye dayanarak pay sahipleri ve alacaklılar dava açabilirler. Pay sahiplerinin doğrudan zararına yasaya aykırı olarak düzenlenmiş bir bilânçoya güvenerek ortaklıktan pay senedi alan veya satan kişiler; alacaklıların doğrudan zararına örnek olarak ise, bilânçonun doğruluğuna güvenerek ortaklığa kredi açan kişiler gösterilebilir⁸⁸. Ortakların ve alacaklıların sözleşmeye dayanarak dava açamayacakları hâllerde ise, ancak haksız fiil hükümlerine dayanarak dava açabilirler⁸⁹.

Diğer bir görüşe göre ise, söz konusu düzenlemelerin üçüncü kişileri de koruyucu etkiye sahip olabilmesi için, bunların bir koruma normu olması gerekir. Oysa, öğretide üçüncü kişilerin uğradıkları zararlar için denetçilere haksız fiil hükümleri çerçevesinde başvurulabileceği belirtilmekle yetinilmiş; bunların koruma normu olup olmadığı ise, tartışılmamıştır. Denetçilerin bağımsız⁹⁰ ve uzman

⁸⁸ ÇAMOĞLU (POROY/TEKİNALP): Ortaklıklar, No: 609.

⁸⁹ ÇAMOĞLU: Hukuki Sorumluluk, s. 134; MİMAROĞLU, Sait Kemal: Anonim Şirketlerde İdare Meclisi Azalarının Hukuki Mesuliyeti, Ankara 1967, s. 119.

⁹⁰ Gerçekten, denetleme kurulunun/denetçilerin varlık nedeni, genel olarak, anonim ortaklığın ve pay sahiplerinin çıkarlarını korumak ve bu amaçla yönetim işlemlerini, anonim ortaklıkların hesaplarını tarafsız, hiçbir maddi ya da manevi baskıya maruz kalmaksızın denetlemektir. Bu nedenle, denetçilerin görevlerini gereği gibi yerine getirebilmeleri için, bağımsız olmaları gerekir. Ancak, TTK düzenlemesinde denetçiler bağımsız değildirler. Zira; denetçileri genel kurul seçmekte, ana sözleşmede bir hüküm bulunmadığı takdirde denetçilere ücret verilip verilmeyeceğine genel kurul karar vermekte (TTK m. 369/I, b.3) ve yine, genel kurul denetçileri her zaman azledebilmektedir (TTK m. 350). Diğer bir deyişle, denetleme kurulunu seçen ya da azleden veya ücretine karar veren, aynı zamanda yönetim kurulu üyelerini de seçen büyük pay sahipleridir. Dolayısıyla, denetçiler, bir bakıma yönetimle çalışmakta, bu nedenle yönetim kurulunu nezaret görevini ifa edememektedirler [POROY (TEKİNALP/ÇAMOĞLU): Ortaklıklar, No: 633a; ANSAY, Tuğrul: “Anonim Şirketin Murakabesi Yolları”, Batider 1961, C. I, s. 58; HELVACI: Denetim, s. 125]. Öğretide, TTK'nın 347/IV ve 349 düzenlemelerinin, denetçilerin bağımsız olmalarını sağladığına ilişkin bir görüş bulunmaktadır (ÖÇAL, Akar: “Anonim Ortaklıklara Murakıp Seçileceklerde Aranılan Şartlar”, EİTİAD 1969, C. V, S. 1, s. 370-372). Ancak görüşümüze göre, söz konusu hükümler, bir yönetim kurulu üyesinin veya ortaklık memurunun ya da yönetim kurulu üyeleri ile belirli dereceye kadar hısımlı olanların denetçi seçilemeyeceklerine ilişkin düzenlemeler getirmekte; denetçilerin bağımsızlıkla ilgili sorunlarını gidermemektedir. Denetçilerin TTK 347/IV ve 349. maddelerinde belirtilen türde bir ilişkisi bulunmasa da, kendisini seçen büyük pay sahipleri ile yine onlar

olmamaları⁹¹, denetim raporunun yayınlanmasının zorunlu bulunmaması, raporun sadece pay sahiplerinin bilgi almalarına yönelmiş olması, genel kurulda okunup, onaylanması ve TTK düzenlemesinin halka açık olmayan ortaklıklar için uygulama alanı bulması, bu hükümlerin koruma normu olmadığı sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Yasa koyucunun iradesi de, söz konusu normların ortaklık, pay sahipleri ve ortaklık alacaklıları ile sınırlı olarak koruma amacı yönündedir. Diğer bir deyişle, üçüncü kişileri koruma amacını taşımamaktadır. Bu itibarla, TTK hükümleri çerçevesinde, denetçilerin görevlerini gereği gibi yerine getirmemesi nedeniyle, üçüncü kişiler haksız fiil hükümleri çerçevesinde denetçilere başvuramazlar. Denetim organı sadece güven sorumluluğu hükümlerine göre sorumlu olurlar⁹².

Tasarı m. 554 (1) uyarınca, denetçi ortaklığa, pay sahiplerine ve ortaklık alacaklılarına karşı sorumlu tutulmuştur. Denetçinin üçüncü kişilere karşı sorumlu tutulup tutulmayacağını; başka bir deyişle, Tasarı m. 554 (1)'in bir koruma normu olup olmadığını belirlerken, hükmün amacının göz önünde bulundurulması gerekir. Öncelikle, Tasarı'nın denetime ilişkin hükümleri, bütün anonim ortaklıkları kapsamakta ve uyulması gerekli asgari kuralları içermektedir [m.397 (1) gerekçesi].

Ayrıca, Tasarı, denetim görevinin YMM/SMMM'ler veya YMM/SMMM'lerden oluşan BDK'lar tarafından yerine getirileceğini açıkça düzenlemiştir [m. 400 (1)]. Bunun yanında, denetçinin bağımsızlığına özel önem verilmiş, bağımsız olmasını öngören [m. 400 (1)]⁹³ ve bağımsızlığını koruyan [m.

tarafından seçilen yönetim kuruluna tabiyeti devam edebilmektedir. Bu nedenle, bu hükümler dikkate alınarak denetçilerin bağımsız olduklarından söz edilemez.

⁹¹ A.E. MAZBATA...Madde 347- "Murakıpların hesap uzmanı diplomasını haiz olmaları veya İktisat Fakültesinden yahut Yüksek İktisat ve Ticaret mekteplerinden mezun olmaları şartına taallük eden hüküm memleketimizin durumu itibariyle tatbik kabiliyeti bulunmadığından metinden çıkarılmıştır..." Bir görüşe göre, uzman olmayan bir kişinin anonim ortaklık hesaplarını incelemesi, bilgilerin doğruyu yansıtıp yansıtmadığını tespit edebilmesi ve sorunları belirlemesi mümkün değildir (KARAYALÇIN: Muhasebe, s. 199). Başka bir görüşe göre ise, yasa koyucunun denetçinin pay sahibi olmasını bir koşul olarak aramamasının nedeni, TTK ile denetçilere yüklenen yetki ve görevleri yerine getirebilecek niteliğe sahip kişilerin denetçi olarak seçilmelerini istemesidir. Zira, bir denetçinin görevini yerine getirebilmesi için, muhasebeden anlaması ve bilanço okuyabilmesi gerekir. Eğer, pay sahibi olma zorunluluğu getirilmiş olsaydı, bu niteliğe sahip bir pay sahibinin bulunmadığı bir anonim ortaklıkta, denetim görevinin yerine getirilmesi de mümkün olamazdı (ÖÇAL: Murakıplar, s. 364).

⁹² KIRCA, Ç.: Sorumluluk, s. 28-29, 214.

⁹³ Bağımsızlıkla ilgili olarak bkz. § 6, I, A, 3, b.

399 (2) ve gerekçesi]⁹⁴ hükümler getirmiştir. Böylece, denetimin uzman ve bağımsız kişiler tarafından yürütülerek, gerçeği yansıtan bir denetim raporunun sunulması amaçlanmıştır.

Yine, Tasarı, denetçilerin finansal tablolara ilişkin görüşünün TTSG ile Türkiye genelinde yayın yapan günlük tirajı en az ellibin olan bir gazetede ilân edilmesini ve ortaklığın internet sitesine konulmasını da zorunlu tutmuştur [m. 524 (1)]. Hükümün gerekçesine göre, ilan yükümlülüğü tüm anonim ortaklıkları kapsayan genel bir hükümdür ve bir ana hüküm niteliğindedir. Bu itibarla, denetçi görüşü, sadece denetlenen ortaklık pay sahiplerine sunulması gerekli bir bilgi olmaktan çıkarılmış ve kamuya yöneltilmiştir. Kamuya yöneltilmesindeki amaç, ortalıkla ilgili finansal konularda ilgilileri bilgilendirmektir. Bu husus, Tasarı'da açıkça ifade edilmiştir. Gerekçeye göre, “Yeni hükümlerle, kurumsal yönetim ve dürüst resim ilkeleri (m. 515 (2)) bağlamında tam bir denetimin sonuçlarının, açık, anlaşılabilir ve kamuyu aydınlatma ilkeleri uyarınca düzenlenmiş bir raporla paysahipleri başta olmak üzere ilgililere sunulması amaçlanmıştır. Böylece Tasarının 64 ilâ 88 ve 514 ilâ 528 inci maddeleri hükümleri ile getirilen ilkeleri ve Türkiye Muhasebe Standartlarını tamamlayan ve gerek içerik, gerek amaç yönünden onunla uyumlu olan nitelikteki denetlemenin ülkemizin şirketlerini, pazarlarını ve borsalarını finansal sonuçlarına güvenilir konuma getirileceği düşünülmüştür.” (s. 131). İlgililerin denetçi görüşünün ilânı suretiyle bilgilendirilme nedeni, onlara kararlarında kullanabilecekleri güvenilir bilgiler sunmaktır. Gerekçedeki “paysahipleri başta olmak üzere ilgililere sunulması” ifadesinden, ilgililerin pay sahipleri ile sınırlı tutulmadığı anlaşılmaktadır. Diğer bir deyişle, ortaklığın finansal tablolarının uygunluğuna ilişkin denetçi raporundaki bilgilerin ilan edilmesindeki amaç, mevcut pay sahipleri dışında kalan kişilere de bu bilgilerin sunulmasıdır. Bu bakımdan, müstakbel pay sahipleri, yatırımcılar, kredi veren kişi ve kuruluşlar gibi denetim raporundaki görüşle ilgili olan herkes, “ilgililer” kapsamında değerlendirilebilir.

⁹⁴ Denetçinin görevden alınması ile ilgili olarak bkz. § 8, I, A, 1 ve ayrıca bu konuda bkz. § 4, IV, 2.

Sonuç olarak, Tasarı, bütün anonim ortaklıkların denetiminin, uzman ve bağımsız kişiler tarafından yürütülmesini ve denetim görüşünün ilan edilmesini öngörerek, ortaklıkların finansal bilgilerine ilişkin olarak kamuya doğru ve güvenilir bilgiler sunulmasını amaçlamıştır. Böylece, denetim raporundaki görüş, ilgili herkese yöneltilmektedir. “İlgili herkes” ifadesi, denetlenen ortaklık ve ortaklık alacaklıları yanında; yatırımcılar, müstakbel pay sahipleri, kredi veren kişi ve kuruluşlar dâhil, tüm finansal tablo kullanıcılarını kapsamaktadır. Bu nedenlerle, Tasarı m. 554 (1) hükmü, bir koruma normudur. Dolayısıyla, UDS’ye aykırı olarak yürütülmüş bir denetim sonucunda gerçeği yansıtmayan bir denetim raporu hazırlanmış ise⁹⁵, bu rapora güvenerek hukuki işlem yapan ve bu nedenle zarara uğrayan üçüncü kişiler, zararlarının giderilmesi için haksız fiil hükümleri çerçevesinde denetçiye başvurabilirler (TBK m. 41)⁹⁶.

c- Denetlenen Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu

Tasarı m. 514 (1) uyarınca, finansal tabloları TMS’ye uygun olarak düzenleme yükümlülüğü, yönetim kuruluna aittir. Bu nedenle, finansal tabloların gerçeğe uygun olmaması hâlinde, yönetim kurulu üyeleri sorumludurlar [Tasarı m. 553 (1)].

Denetimin UDS’ye aykırı olarak yürütülmesi nedeniyle, bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmamasında denetlenen ortaklık yönetim kurulu

⁹⁵ Bağımsız denetimin standartlara aykırı yürütüldüğü her hâlde üçüncü kişilerin bir zararı bulunmaz. Üçüncü kişilerin zararı, denetçi görüşünün gerçeği yansıtmaması hâlinde ortaya çıkar. Zira, üçüncü kişiler, denetçi görüşüne dayanarak ortaklıktan pay senedi almakta veya ticari ilişkiler içerisine girmekte ya da denetlenen ortaklığa kredi açmaktadırlar. Ancak, üçüncü kişilerin denetçiye başvurabilmeleri için, denetçi görüşünün gerçeği yansıtmaması, bağımsız denetim standartlarına aykırılığın bir sonucu olarak ortaya çıkmalıdır (bu konuda bkz. § 6, I, C, 1, b; § 6, I, C, 2, b, aa ve § 6, I, C, 3, a). Buna karşılık, örneğin denetim çalışmaları sırasında ücreti artırmak amacıyla gereğinden fazla denetçinin görevlendirilmesi denetim standartlarına aykırılık oluşturur. Ancak, bu durum, bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmamasına engel değildir. Böyle bir hâlde, denetlenen ortaklığın bir zarara uğraması söz konusuysen, üçüncü kişilerin bir zararları bulunmamaktadır. Bu nedenle, 554. madde, sadece denetçi görüşünün belirttiğimiz koşulla gerçeği yansıtmaması ile sınırlı olarak üçüncü kişileri koruyan bir normdur.

⁹⁶ Ayrıca, kamuya bilgi veren kişilerin, verilen bilginin kamuya yöneltilmesi ve bu bilginin üçüncü kişilerin tasarruflarında etkili olması nedeniyle; bilginin doğruyu yansıtmaması hâlinde, üçüncü kişilerin uğradıkları zararlardan da bilgi verenin sorumlu tutulması gereği öğretide kabul edilmektedir. Bilgi verenlerin üçüncü kişilere karşı sorumluluğunun hukuki niteliğine ilişkin ileri sürülen teoriler ve güven sorumluluğu kavramı ile ilgili ayrıntılı açıklamalar için bkz. KIRCA, Ç.: Sorumluluk, s. 39 vd., 111 vd., 135 vd.

üyelerinin de bir kusuru bulunmaktaysa, ortaya çıkacak zararlardan yöneticiler de denetçiler ile birlikte müteselsilen sorumlu olurlar [Tasarı m. 553 (1), 557 (1)]. Yönetim kurulu üyelerinin, gerçeği yansıtmayan finansal tablolar hakkında olumlu görüş verilmesi konusunda denetçi ile anlaşması, böyle bir duruma örnektir. Bu hâlde, ortaya çıkan zararlardan, koşullarının varlığında denetlenen anonim ortaklık da organının fiili nedeniyle sorumlu olacaktır [TMK m. 50/II, Tasarı m. 371 (5)]⁹⁷.

2- Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre

a- Bağımsız Denetimin Hiç Yapılmamış Sayılması

Tebliğ uyarınca, bir bağımsız denetimin geçerli olabilmesi için, Tebliğ ile getirilen bağımsız denetim standartlarına uyulması zorunludur [2. Kısım m. 28 (1)]. Bağımsız denetim standartlarına aykırı olan ve aykırılığı giderilemeyen bir denetim, hiç yapılmamış sayılır [Tebliğ 2. Kısım m. 28 (2)]; diğer bir deyişle, yok hükmündedir. Tebliğ Başlangıç Hükümleri m. 4 (1)/c'ye göre ise, bağımsız denetim standartları, “yapılacak bağımsız denetimlerin ve sonuçlarının sermaye piyasası mevzuatı yönünden geçerli olabilmesi için bu Tebliğ ile belirlenen denetim ilke, esas ve kurallardır.”

Bu hüküm kapsamında olan bağımsız denetim standartları, bağımsız denetim görevinin gereği gibi yürütülmesini ve sonuçlandırılmasını sağlayan, denetim ilke ve kurallarıdır. Başka bir deyişle, Tebliğ ile getirilen ve bağımsız denetim görevi ile ilgili olmayan kurallar, 2. Kısım m. 28 kapsamında değerlendirilmeyecektir. Örneğin, BDK'nın, esas sözleşmesi ile ilgili değişikliği en geç altı gün içinde SPK'ya bildirmeyerek bildirim yükümlülüğüne aykırı hareket etmesi [2. Kısım m. 27 (1)/a], bağımsız denetimin hiç yapılmamış sayılmasına neden olmayacaktır.

Buna göre, bir BDK, bağımsız denetimi, bağımsız denetim standartlarında belirtilmiş olan ilke ve kurallara uygun olarak yürütmez ve gerçeği yansıtmayan bir

⁹⁷ Bu konuda açıklamalar için bkz. ÇAMOĞLU: Sorumluluk, s. 40-41; HELVACI: Sorumluluk, s. 31-32; TANDOĞAN: Sorumluluk, s. 124-126.

denetim raporu hazırlar ise, bağımsız denetim, denetim standartlarına aykırı olduğundan, hiç yapılmamış sayılır.

Bağımsız denetçiler yanında, denetlenen ortaklık yönetiminin kusurlu davranışı ile de bağımsız denetim geçersiz hale gelebilir. Tebliğ'e göre, bağımsız denetim raporu denetlenen ortaklığa teslim edildikten sonra, bağımsız denetçi, finansal tabloların doğruluğunu etkileyecek önemde bir yanlışlık (hile veya hata) fark etmiş ise, finansal tabloların kamuya açıklanmaması için denetlenen ortaklığın en üst düzeydeki sorumlusunu yazı ile uyarmalıdır. Bağımsız denetçinin uyarısına rağmen, denetlenen ortaklık yönetimi, finansal tabloları kamuya açıklayabilir. Böyle bir durumda, bağımsız denetçi, ivedilikle SPK'yı ve ilgili borsayı uyarmalı ve gerekli önlemi almalıdır [23. Kısım m. 11 (2)]. Bu hâlde, bağımsız denetim, denetim standartlarına aykırı olması ve aykırılığın giderilememesi nedeniyle geçersiz olur.

Geçersiz sayılan bir bağımsız denetime ilişkin bağımsız denetim raporu, finansal tablolar ile birlikte ilan edilmiş ise, bağımsız denetimin geçersiz sayıldığı hususu, ilgili finansal tablolar ile birlikte aynı usul ve esaslar çerçevesinde yeniden ilan edilir [2. Kısım m. 28 (3)].

Bağımsız denetimin geçersiz sayılmasında, bağımsız denetçinin açık bir kusurunun belirlenmesi durumunda, yapılacak duyuru masrafları dâhil ortaya çıkacak zararlardan BDK ile birlikte sorumlu ortak baş denetçi müteselsilen sorumludurlar [2. Kısım m. 28 (4)].

Tebliğ 2. Kısım m. 28 (2)'de, bağımsızlığı ortadan kaldıran durumların varlığı hâlinde de denetimin hiç yapılmamış sayılacağı ifade edilmiştir. Ancak, bağımsızlığı ortadan kaldıran durumların varlığı nedeniyle, bağımsız denetimin hiç yapılmamış sayılması ile ilgili olarak özel bir düzenleme getirilmesine gerek bulunmamaktadır. Zira, bağımsız denetim standartları uyarınca, denetçiler denetimi zaten bağımsızlıkla yerine getirmek yükümlülüğü altındadırlar⁹⁸. Eğer, bağımsızlığı ortadan kaldıran bir durum ortaya çıkmışsa, bunun anlamı, denetimin bağımsız

⁹⁸ Bağımsızlıkla ilgili olarak bkz. § 6, I, A, 3.

denetim standartlarına aykırı olduğudur. Ayrıca, fıkra da yer alan “... bu Tebliğ’de belirtilen bağımsızlığı ortadan kaldıran durumların varlığı hâlinde...” yönündeki ifade, Tebliğ 2. Kısım m. 13 (2) ile de çelişkilidir. Zira, 2. Kısım m. 13 (2)’de, bağımsızlığı kaldıran hâllerin, Tebliğ’de sayılan hâllerle sınırlı olmadığı belirtilmiştir. Diğer bir deyişle, Tebliğ’in anılan hükmünde belirtilmemiş olsa da, bağımsızlığı tehdit eden bir durum ortaya çıkmışsa, bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilecek ve denetim hiç yapılmamış sayılacaktır. Hükümde bağımsızlığın özel olarak belirtilmesinin nedeni, bağımsızlık özelliğine verilen önem şeklinde yorumlanmalıdır.

b- Hukuki Sorumluluk

Tebliğ’de, hukuki sorumluluğa ilişkin iki hüküm bulunmaktadır. Bunlardan ilki, “Hukuki ve cezai sorumluluk” başlığını taşıyan 2. Kısım m. 29 (1); diğeri ise, “Bağımsız denetimin geçerliliği” başlığını taşıyan 2. Kısım m. 28’in IV. fıkrasıdır. Tebliğ 2. Kısım m. 29 (1) uyarınca, bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına aykırı yürütülmesi halinde, denetlenen ortaklık ile üçüncü kişilerin uğradıkları zararlardan, BDK ve bağımsız denetim raporunu imzalayan sorumlu ortak baş denetçi müteselsilen sorumludurlar. 2. Kısım m. 28 (4)’e göre ise, bağımsız denetimin geçersiz sayılmasında bağımsız denetçilerin bir kusurunun belirlenmesi durumunda, yapılabilecek duyuru masrafları da dâhil, denetlenen ortaklık ile üçüncü kişilerin uğradıkları zararlardan BDK ve ilgili sorumlu ortak baş denetçi müteselsilen sorumludurlar.

Esasen bu iki hüküm aynı hukuki sorumluluğu düzenlemektedir. Şöyle ki; 2. Kısım m. 28 (4)’te belirtilen hukuki sorumluluğun doğabilmesi için, bağımsız denetim geçersiz olmalıdır. Bir bağımsız denetimin geçersiz olabilmesi için, bağımsız denetimin, denetim standartlarına aykırı yürütülmesi gerekir [Tebliğ 2. Kısım m. 28 (2)]. Denetimin standartlara aykırı yürütülmesi ise, 2. Kısım m. 29 (1)’de düzenlenen hukuki sorumluluğun da koşullarından biridir. Diğer bir deyişle, her iki hüküm de, aynı hukuki aykırılığa ilişkin sorumluluğu düzenlemektedir.

Bunun yanında, her iki hüküm uyarınca, BDK ve ilgili sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetim standartlarına aykırı davranılması nedeniyle, denetlenen ortaklığın ve üçüncü kişilerin uğradıkları zararlardan müteselsilen sorumludurlar.

İki hükmün ifadesi arasındaki tek farklılık, 2. Kısım m. 28 (4)'te bağımsız denetçilerin kusurlu davranışları dolayısıyla sorumluluktan söz edilirken; 2. Kısım m. 29 (1)'de kusurdan bahsedilmemiş olmasıdır. Ancak, m. 29 (1)'de “kusur” kelimesinin kullanılmamış olması, sorumluluk için kusurun aranmadığı anlamına gelmez. Başka bir ifadeyle, kusur, bağımsız denetim standartlarına aykırılık nedeniyle ortaya çıkan hukuki sorumluluğun koşullarından biridir⁹⁹.

Bu nedenlerle, aynı hukuki sorumluluğu düzenleyen hükümlerden biri kaldırılmalıdır.

aa- Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu

Bağımsız denetimin, bağımsız denetim standartlarına aykırı yürütülmesinden doğan zarara ilişkin hukuki sorumluluk, SerPK ve Tebliğ'de düzenlenmiştir. SerPK m. 16/IV'e göre, BDK'lar, denetledikleri finansal tablolar ile raporlara ilişkin olarak hazırladıkları denetim raporlarındaki yanlış bilgi ve yanıltıcı kanaatleri nedeniyle ortaya çıkacak zararlardan sorumludurlar. Hükümdeki, “...nedeniyle doğabilecek zararlardan...” ifadesi dolayısıyla, BDK'nın sorumluluğunun kapsamına, denetlenen ortaklık yanında, üçüncü kişilerin uğradıkları zararlar da girer¹⁰⁰. Tebliğ 2. Kısım m. 29 (1)'de ise, BDK'ların, bağımsız denetimin, bağımsız denetim standartlarına aykırı yürütülmesi nedeniyle, denetlenen ortaklık ve üçüncü kişilerin uğramış oldukları zararlardan dolayı sorumlu olacakları, daha açık bir şekilde belirtilmiştir.

⁹⁹ Denetlenen ortaklık yönetiminin kusuru nedeniyle, bağımsız denetimin, bağımsız denetim standartlarına aykırı olması ile ilgili olarak, bkz. § 6, I, C, 1, c ve § 6, I, C, 2, a.

¹⁰⁰ BDK ile üçüncü kişiler arasında bir sözleşme ilişkisi bulunmamaktadır. Yasa'nın üçüncü kişilerin uğradıkları zararlar nedeniyle bir sorumluluk öngörme amacı, üçüncü kişilerin malvarlıklarını da korumaktır. Bu nedenle, SerPK m.16/IV bir koruma normudur. Bkz. KIRCA, Ç.: Sorumluluk, s. 23. Bu konuda ayrıca bkz. § 6, I, C, 1, b.

Öğretideki bir görüşe göre, Tebliğ 2. Kısım m. 29 (1) ile getirilen sorumluluk, SerPK m. 16/IV ile getirilen sorumluluğun kapsamını genişletmektedir. Zira, SerPK uyarınca, BDK'lar, sadece denetim raporunun gerçeği yansıtmaması nedeniyle meydana gelen zararlardan sorumlu tutulurlarken; Tebliğ uyarınca, bağımsız denetim standartlarına aykırılık, sorumluluk için yeterli sayılacaktır¹⁰¹. Buna göre, örneğin bağımsız denetçiler gerekli mesleki özeni göstermemiş olsalar dahi, gerçeği yansıtan bir rapor hazırlamışlar ise, SerPK uyarınca bir sorumluluk doğmayacak olmasına rağmen; Tebliğ uyarınca, bağımsız denetim standartlarına aykırı davranıldığından sorumluluk söz konusu olacaktır. Tebliğ hükmünün, yasaya aykırılık oluşturması nedeniyle kaldırılması gerekir¹⁰².

Tebliğ 2. Kısım m. 29 (1)'in, esasen SerPK m. 16/IV'ün getirmiş olduğu sorumluluğun kapsamını genişlettiği söylenemez. Zira, bu hüküm uyarınca, BDK'nın bir sorumluluğunun söz konusu olabilmesi için, denetim standartlarına aykırılık nedeniyle bir zararın doğmuş olması gerekir. Başka bir deyişle, bağımsız denetim standartlarına aykırı davranılması sonucunda bir zarar meydana gelmemiş ise, BDK, 2. Kısım m. 29 (1) uyarınca sorumlu tutulamaz¹⁰³. Başkalarının mal veya şahıs varlığında bir zarara neden olan kişilerin, koşullarının varlığı hâlinde sorumlu olmaları, hukukun genel kuralı gereğidir¹⁰⁴. Bu itibarla, SerPK m. 16/IV'de, sadece gerçeği yansıtmayan denetim raporu nedeniyle ortaya çıkan sorumluluğun düzenlenmiş olması; BDK'nın, bağımsız denetim standartlarına aykırı davranışlarından doğan zararlardan sorumlu olmayacağı anlamına gelmez. Bunun yanında, denetim raporunun gerçeği yansıtmaması, Tebliğ uyarınca, tek başına sorumluluğun ortaya çıkması için yeterli değildir. Ayrıca, bağımsız denetçilerin bu sonucun ortaya çıkmasında kusurlu bir davranışlarının bulunması da aranmaktadır¹⁰⁵. Oysa, SerPK m. 16/IV'e göre, BDK'nın sorumlu olması için, sadece bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmaması yeterlidir. Bu bakımdan, Tebliğ'in, SerPK

¹⁰¹ YAVAŞOĞLU: s. 41; ULUSOY, Y.: s. 201. YAVAŞOĞLU, haklı olarak, Tebliğ'in sorumlu ortak baş denetçiyi de ortaya çıkan zararlardan BDK ile birlikte sorumlu tutması nedeniyle, SerPK düzenlemesini genişlettiğini belirtmiştir (s. 41). Bu konuda bkz. § 6, I, C, 2, b, bb.

¹⁰² ULUSOY, Y.: s. 201.

¹⁰³ Sorumluluğun doğması için zarar koşulunun gerçekleşmesi gereği ile ilgili olarak bkz. § 6, I, D, 2.

¹⁰⁴ Bu konudaki açıklamalar için bkz. EREN: s. 444 vd.

¹⁰⁵ Kusur koşulu için bkz. § 6, I, D, 4.

ile getirilen sorumluluğun alanını genişlettiğinden değil, sorumluluğu kusura bağlayarak haklı olarak daralttığından söz edilebilir.

BDK'nın denetlenen ortaklığa karşı sorumluluğu, bir sözleşme sorumluluğudur (TBK m. 96). Zira, BDK ile denetlenen ortaklık arasında bir sözleşme ilişkisi bulunmakta ve BDK, sözleşme ile denetlenen ortaklığa karşı bağımsız denetim standartlarına uygun bir denetim yürütme ve elde ettiği görüşünü bir rapora bağlama borcunu yüklenmektedir [Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/ç]. Bağımsız denetim, bağımsız denetim ekibi tarafından yürütülür. Bağımsız denetim ekibi ise, sorumlu ortak baş denetçi ve en az iki bağımsız denetçiden oluşur [Tebliğ 2. Kısım m. 19 (1)]. Sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetimi kendi kişisel sorumluluğu ile BDK adına yürütür [Tebliğ 2. Kısım m. 6 (2)] ve BDK'nın organı niteliğindedir¹⁰⁶. Bu nedenle, sorumlu ortak baş denetçinin işlem ve fiilleri nedeniyle, BDK sorumlu olur (TMK m. 50/II, TTK m. 321/V). Zira, organın fiili, tüzel kişinin fiili sayılır. Dolayısıyla, BDK, sorumlu ortak baş denetçinin borca aykırı davranışı nedeniyle TBK m. 100 değil, TBK m. 96 uyarınca sorumlu olur¹⁰⁷. BDK'nın borca aykırılık nedeniyle sorumluluktan kurtulabilmesi için; zarara neden olan olayın, nesnel bir durumdan veya mücbir nedenden kaynaklandığını kanıtlaması gerekir (TBK m. 117/I).

Denetim ekibinde görev alan bağımsız denetçiler ise, BDK'nın ifa yardımcılarıdır¹⁰⁸. Bu nedenle, BDK, bağımsız denetçilerin borca aykırı davranışları nedeniyle denetlenen ortaklığa karşı TBK m. 100 uyarınca sorumlu olur. BDK, sorumluluktan, sadece kusur koşulunun yerine gelmediğini kanıtlamak suretiyle kurtulabilir. Bunun için, borcun bizzat organı tarafından ifa edilmiş olsaydı, ortaya çıkan zarar dolayısıyla onu sorumlu tutmanın olanaklı olmadığını kanıtlaması gerekir¹⁰⁹. Başka bir deyişle, BDK, zararın, organının önleyemeyeceği nesnel bir durumdan veya mücbir nedenden ortaya çıktığını kanıtlamalıdır (TBK m. 117/I).

¹⁰⁶ Bu konuda bkz. § 4, III, C, 1.

¹⁰⁷ Bu konuda bkz. ŞENOCAK, Z.: İfa Yardımcıları, s. 130.

¹⁰⁸ Bağımsız denetçilerin borca aykırı davranışları dolayısıyla BDK'nın sorumluluğu ile ilgili açıklamalar için, bkz. § 6, I, C, 1, a.

¹⁰⁹ Bu konuda bkz. ŞENOCAK, Z.: İfa Yardımcıları, s. 131.

Görüldüğü üzere, BDK'nın sorumluluğunun doğmasında, sözleşmenin, bağımsız denetçi (yardımcı kişi) veya sorumlu ortak baş denetçi (organ) tarafından ifa edilmesinde bir fark bulunmamaktadır. Ancak, BDK, denetlenen ortaklık ile bir sorumsuzluk sözleşmesi yapar ise, borcun yardımcı kişi veya organ tarafından ifa edilmiş olmasına göre uygulanacak hüküm değişir. Şöyle ki; eğer, bağımsız denetçilerin borca aykırı davranışları nedeniyle BDK'nın sorumlu olmayacağı yönünde bir sözleşme yapılmış ise, TBK m. 100/III uygulanır. Bu hâlde, BDK, sadece bağımsız denetçilerin hafif kusurları ile vermiş oldukları zararlardan kurtulabilir. Buna karşılık olarak, BDK, sorumlu ortak baş denetçinin borca aykırı davranışlarından sorumlu olmayacağına ilişkin bir sözleşme yapar ise, organın fiili kendi fiili sayıldığından, TBK m. 99/II uygulanır¹¹⁰. TBK m. 99/II uyarınca, hâkim, borçlunun hafif kusurundan sorumlu olmayacağı yönünde yapılan sözleşmeleri, takdir yetkisini kullanarak geçersiz sayabilir. Başka bir deyişle, hâkimin sözleşmeyi geçersiz sayması durumunda, BDK, sorumlu ortak baş denetçinin hafif kusuru ile vermiş olduğu zararlardan dolayı da kurtulamaz¹¹¹.

Sorumlu ortak baş denetçinin haksız fiili nedeniyle denetlenen ortaklığın bir zarara uğraması hâlinde, BDK, TBK m. 41 uyarınca sorumlu olur. Böyle bir durumda, BDK'nın sorumluluktan kurtulabilmesi için, haksız fiil koşullarının gerçekleşmediğini kanıtlaması gerekir. Buna karşılık, bağımsız denetçilerin haksız fiilleri nedeniyle denetlenen ortaklığın uğradığı zararlarda, TBK m. 55 uygulanır¹¹².

BDK, SerPK m. 16/IV ve Tebliğ 2. Kısım m. 29 (1) uyarınca, üçüncü kişilerin uğradıkları zararlardan da sorumludur. Üçüncü kişiler, raporun doğruluğuna güvenerek hukuki işlem yapan ve bu nedenle zarara uğrayan kişilerdir¹¹³. Buna göre,

¹¹⁰ Bu konuda bkz. ŞENOCAK, Z.: İfa Yardımcıları, s. 131-132.

¹¹¹ BDK'ların bağımsız denetim yapmak üzere imtiyaz verilmiş ortaklıklar oldukları ile ilgili olarak bkz. § 4, III, C, 2 ve § 4, I.

¹¹² Bağımsız denetçilerin haksız fiillerinden dolayı BDK'nın sorumluluğu ile ilgili açıklamalar için, bkz. § 6, I, C, 1, a.

¹¹³ Buna göre, örneğin, bağımsız denetim raporuna güvenerek, denetlenen ortaklıktan pay senedi alan veya pay senedini devreden pay sahibi; denetlenen ortaklığa kredi veren bir kredi kuruluşu veya denetlenen ortaklık ile ticari ilişkiler kuran bir alacaklı, başvuru hakkına sahip olacak kişilerdir. Bu konudaki açıklamalar için bkz. ÇELİK: s. 137 vd.; ULUSOY, Y.: s. 191 vd. Üçüncü kişiler, denetim raporunun gerçeği yansıtmamasından başka, bağımsız denetçilerin sır saklama

BDK'nın üçüncü kişilerin zararlarından sorumlu olabilmesi için; bağımsız denetimin, denetim standartlarına aykırı olması, bunda bağımsız denetçilerin bir kusurunun bulunması ve bağımsız denetleme raporunun gerçeği yansıtmaması gerekir.

bb- Sorumlu Ortak Baş Denetçinin Sorumluluğu

Tebliğ uyarınca, bağımsız denetimi BDK adına ve kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ilgili sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetimin, denetim standartlarına uygun yapılmaması nedeniyle, denetlenen ortaklık ile üçüncü kişilerin uğradıkları zararlardan, BDK ile birlikte müteselsilen sorumludur [2. Kısım m. 19 (1), 29 (1)]¹¹⁴. Tebliğ, sorumlu olan kişi çevresi bakımından, yasanın getirmiş olduğu sorumluluk alanını genişletmiştir¹¹⁵. Zira, SerPK m.16/IV uyarınca, ortaya çıkan zararlardan sadece BDK sorumlu tutulmuştur. Her ne kadar, sorumlu ortak baş denetçinin de ortaya çıkan zararlardan sorumlu olması gerektiği düşüncesindeyse de, böyle bir sorumluluğun Tebliğ'de değil, SerPK'da düzenlenmesinin daha yerinde olacağını belirtmemiz gerekir¹¹⁶.

yükümlülüklerini ihlal etmeleri nedeniyle de zarara uğrayabilirler. Sır saklama yükümlülüğü ise, bağımsız denetim standartları ile getirilmiş bir yükümlülük olduğundan; bu yükümlülüğün ihlali hâlinde de, Tebliğ 2. Kısım m. 29 (1) uygulanır. Ancak, sır saklama yükümlülüğü çalışmamızda ayrı bir başlıkta açıklandığından, burada sadece denetim raporunun gerçeği yansıtmaması nedeniyle üçüncü kişilerin uğradıkları zararlar üzerinde durulmuştur. Denetçilerin sır saklama yükümlülüğü ile ilgili açıklamalar için bkz. § 6, IV.

¹¹⁴ Bağımsız denetim ekibinde görev yapan bağımsız denetçilerin sorumluluğu daha önce açıklandığından, burada tekrar edilmeyecektir. Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 6, I, C, 1, a ve § 6, I, C, 2, b, aa. Ayrıca bkz. ULUSOY, Y.: s. 206-207.

¹¹⁵ YAVAŞOĞLU: s. 41.

¹¹⁶ SerPK Tasarı Taslağı m. 23/I'de, BDKlar ile birlikte bağımsız denetim raporunu imzalayanların da, diğer bir deyişle sorumlu ortak baş denetçilerin de sorumlu olacakları belirtilmiştir. Benzer bir düzenleme, avukatlık ortaklığı için getirilmiştir. Avukatlık Kanununda (AvK) 4667 sayılı Yasa ile yapılan değişiklik ile (RG, 10.05.2001, S. 24398), avukatların, avukatlık ortaklığı kurabilecekleri kabul edilmiştir. AvK m. 44/B'de, avukatlık ortaklığı, aynı baroya kayıtlı birden çok avukatın AvK'ya göre mesleklerini yürütmek için oluşturdukları tüzel kişilik olarak tanımlanmıştır. Vekâletnameler, avukatlık ortaklığı adına düzenlenir ve iş veya dava takip edecek olan avukatlara, ortaklık bir yetki belgesi verir (AvK m. 44/B/a/2). Yasa, bu yönde bir düzenleme getirmekle birlikte, avukatlık ortaklığının; pay sahiplerinin ve çalışan avukatların, ortaklık ile ilgili her türlü işlem, eylem ve borçlarından dolayı, bunlarla birlikte, müştereken ve müteselsilen sınırsız sorumlu olacağını belirtmiştir (AvK m. 44/B/a/4). Başka bir deyişle, avukatlık ortaklığının tüzel kişiliğe sahip olmasına ve iş veya davalar ile ilgili vekâletnamelerin ortaklık adına düzenlenmesine rağmen; pay sahipleri ile ortaklıkta çalışan avukatlar da, iş ve işlemler ile ilgili zararlardan sorumlu tutulmuşlardır. Öğretide, yapılan faaliyetlerin ticari olmaması, korunması gereken çıkarların önemi ve üçüncü kişilerin korunması amaçlarıyla, yasa koyucunun kolektif ortaklıklarından daha farklı düşündüğünün ve ortaklık tüzel kişiliğini arka plana ittiğinin söylenebileceği belirtilmiştir (ANSAY, Tuğrul: "Avukatlık Ortaklığı Yeni Bir Ortaklık Türü mü?", Prof. Dr. Turgut KALPSÜZ'e Armağan, Ankara 2003, s. 136 vd.).

Korunması gereken çıkarlar dikkate alındığında, sorumlu ortak baş denetçi için böyle bir sorumluluğun getirilmesi yerinde olmuştur. Zira, bağımsız denetim raporundaki görüşten sadece denetlenen ortaklık yararlanmamaktadır. Denetim raporunun ilanı ile birçok yatırımcı, bilgisine sunulan bu raporlara güvenerek hukuki işlem yapmaktadır. Denetim raporundan yararlanacak kişi sayısının fazlalığı göz önünde bulundurulduğunda, raporun gerçeği yansıtmaması hâlinde, ortaya çıkacak zarar tutarının büyük olacağı açıktır. Bunun yanında, gerçeği yansıtmayan finansal tablolar hakkında olumlu rapor verilmesi hâlinde, bir bakıma ortaklık yönetiminin yolsuzluğuna göz yumulmakta ve bu yolsuzluğa ortak olunmaktadır. Yine, gerçeği yansıtmayan finansal tabloların doğruyu yansıttığına yönelik bir rapor düzenlenmesi, kamuya, denetlenen ortaklığın kâr elde etmekte olduğu mesajının verilmesi anlamına gelmekte ve bir bakıma yatırımcının, bu ortaklıkta yatırım yapmasına izin verilmektedir. Ayrıca, bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmaması, sadece yatırımcılar açısından değil, ülke ekonomisi açısından da olumsuz sonuçlar yaratmaktadır. Nitekim, 2000’li yılların başında bankalarda yaşanan krizde, sadece mudiler zarara uğramamıştır. Mudilerin bankalardan elde edemedikleri alacaklarını Devlet, dolayısıyla kamu karşılamıştır¹¹⁷.

Sorumlu ortak baş denetçi, denetim ekibinde görev alan bağımsız denetçileri seçmek; denetimin her aşamasında denetçileri denetlemek, gözetmek ve yönlendirmek ile görevlidir [Tebliğ 4. Kısım m. 4 vd.]. Bu nedenle, bağımsız denetim çalışmalarında önemli yetki ve görevler üstlenen ve finansal tabloların uygunluğuna karar veren sorumlu ortak baş denetçinin sorumluluğunun, yetkileri ile

¹¹⁷ Bkz. “Fon, İmar Bankası için 1 katrilyon borçlanıyor”, Ekonomi Servisi, Milliyet Gazetesi, 09.07.2003. Ancak, bağımsız denetim ile beklenen faydanın elde edilmesinde, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim standartlarına uygun denetim yapmaları önemli olduğu kadar; yetkili kurulların, BDK’ların işlem ve faaliyetlerini etkin bir şekilde denetlemeleri de önemlidir. Nitekim, İmar Bankası ile ortaya çıkan krizde, iç ve dış denetçiler sorgulandığı kadar, etkin bir denetim yürütmeyen BDDK da eleştirilmiştir (bu konuda bkz. ÖZTRAK, Faik: “İmar Bankası Raporu”, Milliyet Gazetesi, 02.09.2004; ÖNDER, Türkan: Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı, İstanbul 2001, s. 3 vd.). Yine, aynı şekilde SPK’nın, SerPK’ya tabi ortaklıklardaki yolsuz işlemleri, üç dört yıl gibi bir süre geçtikten sonra tespit etmesi de öğretilde eleştirilmiş; bu nedenle, bağımsız denetimin BDK’lara bırakılmasının başarılı sonuçlar vereceğinin kuşkulu olduğu belirtilmiştir [ANSAY, Tuğrul: Anonim Şirketler Hukuku Nereye Gidiyor? (Kitap Tanıtımları ile Birlikte Müziksel Bir Kontrpuan Denemesi), Ankara 2005, s. 39-40].

dengeli olması gerekir¹¹⁸. Böylelikle, sorumlu ortak baş denetçi, görevlerini yerine getirirken ve yetkilerini kullanırken, tüm dikkat ve özeni gösterecektir¹¹⁹.

Buna göre, bağımsız denetim ekibinin kusurlu olarak bağımsız denetim standartlarına aykırı bir denetim yürütmeleri sonucunda gerçeği yansıtmayan bir denetim raporu hazırlanmış ise, bu nedenle denetlenen ortaklık ve üçüncü kişilerin uğradıkları zararlardan, sorumlu ortak baş denetçi, BDK ile birlikte müteselsilen sorumlu olur. Ancak, sorumlu ortak baş denetçinin sorumluluğuna gidebilmek için, TBK m. 41 koşullarının gerçekleştiğinin kanıtlanması gerekmektedir. Zira, sorumlu ortak baş denetçi ile denetlenen ortaklık arasında bir sözleşme ilişkisi bulunmamaktadır.

c- İdari ve Cezai Sorumluluk

Tebliğ 2. Kısım m. 29 (2) uyarınca, gerçeğe aykırı bağımsız denetim raporu düzenleyenler ile düzenlenmesini sağlayanların cezai sorumlulukları, SerPK’da belirtilen özel hükümlere tabidir.

Bağımsız denetim standartlarına aykırı olarak rapor hazırlayanlar ile raporun hazırlanmasını sağlayanlar hakkında, cezai sorumluluk öngörülmüştür [2. Kısım m. 29 (2), SerPK m. 47/B/3]¹²⁰. Cezai sorumluluğun doğabilmesi için, iki koşulun birlikte bulunması gerekir. Bu koşullardan ilki; bağımsız denetim raporunun, bağımsız denetim standartlarına aykırı olmasıdır. Diğer bir deyişle, raporun, denetlenen ortaklığın finansal tabloları ile diğer finansal bilgileri hakkında gerçeği yansıtmaması gerekir. Sorumluluğun ikinci koşulu ise, gerçeğe aykırı bağımsız denetim raporunun düzenlenmesinde bir kastın bulunmasıdır.

¹¹⁸ Sorumlu ortak baş denetçinin yetki ve görevleri ile ilgili olarak bkz. § 4, C, 1.

¹¹⁹ ÇELİK: s. 174-175; ULUSOY, Y.: s. 195.

¹²⁰ SerPK m. 47/B, b. 3, SerPK Tasarı Taslağı m. 74’e karşılık gelmektedir. Hüküm, “Denetim Derecelendirme ve Değerlendirme Raporlarında Usulsüzlük” başlığını taşımaktadır. Taslak’ta, SerPK m. 47/B, b. 3’de “Kasıtlı olarak gerçeğe aykırı bağımsız denetleme raporu düzenleyenler ve bu raporun düzenlenmesini sağlayanlar...” ifadesindeki “kasıtlı” ibaresi kaldırılmış ve cezalar ağırlaştırılmıştır.

SerPK uyarınca sorumlu olan kişiler, gerçeğe aykırı bağımsız denetim raporunu hazırlayanlar ile hazırlanmasını sağlayanlardır. Bağımsız denetim raporunu hazırlayanlar, bağımsız denetçilerdir. Sorumluluğun koşullarının varlığı hâlinde, ilgili bağımsız denetçiler sorumlu olacaklardır. Bağımsız denetim standartlarına aykırı olarak denetim raporunun hazırlanmasını sağlayan kişiler kapsamına ise; BDK yöneticileri, ortakları ve bağımsız denetçiler yanında, denetlenen ortaklık ortakları, yöneticileri ve çalışanları da girmektedir. Zira, SerPK “...bu raporun düzenlenmesini sağlayanlar ..” demek suretiyle, cezai sorumluluğu bağımsız denetçilerle sınırlı tutmamıştır. Cezai sorumluluğun doğması hâlinde, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve sekiz milyar liradan yirmi milyar liraya kadar ağır para cezası uygulanır (SerPK m. 47/B/3).

Bunun yanında, SerPK m. 47-C uyarınca, SerPK m. 16 ile getirilen düzenlemelere aykırı hareket edenler hakkında, beş milyar liradan onbeş milyar liraya kadar ağır para cezası uygulanır. SerPK m. 16, ortaklıkların finansal tablolarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlama ve bağımsız denetimden geçirme yükümlülükleri yanında, BDK’ların gerçeğe aykırı düzenlenen raporlar dolayısıyla hukuki sorumluluğunu da düzenlemektedir. SerPK m. 47-C, SerPK m. 16 hükmünün tamamına atıf yapmış olması nedeniyle, gerçeğe aykırı bir rapor hazırlanması hâlinde, hukuki sorumluluğun yanında, BDK’nın cezai sorumluluğu da bulunmaktadır. SerPK m. 47-A/3 ile SerPK m. 47-C arasındaki fark, SerPK m. 47-C’nin uygulanması için, bir kastın aranmamış olmasıdır.

Nihayet, SerPK m. 47/A/I uyarınca, SPK’nın SerPK’ya dayanarak yapmış olduğu düzenlemelere, belirlenen standart ve formlar ile SPK tarafından alınan özel ve genel nitelikteki kararlara uymayan gerçek veya tüzel kişiler hakkında iki milyar liradan on milyar liraya kadar idari para cezası uygulanır¹²¹.

¹²¹ 3794 sayılı Yasa ile değiştirilmiş SerPK m. 47/B/4 hükmü, 4487 sayılı Yasa ile değiştirilmiş SerPK m. 47-C’ye karşılık gelmektedir. Hükümde, yeni bazı maddelerin eklenmesi ve cezaların artırılması dışında bir değişiklik bulunmamaktadır. Öğretide, 3794 sayılı Yasa değişikliği ile kabul edilen SerPK m. 47/B/4 hükmü eleştirilmiştir. İÇEL’e göre, SerPK m. 47/B/4’te getirilen bu düzenleme ile yasa koyucu, tüzel kişiyi fail olarak kabul etmektedir. Zira, hükümde atıf yapılan maddelerde düzenlenen yükümlülükler, tüzel kişilere getirilmiş yükümlülüklerdir. İÇEL, sadece para cezasını gerektiren bazı suçlarda, tüzel kişilerin de cezai sorumluluğunun olduğunu kabul etmekle birlikte; SerPK m. 47/I/4 ile tüzel kişilere getirilen para cezalarının, “ceza sorumluluğunun şahsiliği”

Tebliğ’de belirtilen bağımsız denetime ilişkin ilke ve kurallara aykırı davranılması hâlinde, SPK, BDK'nın bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisini iptal edebilir [Tebliğ 2. Kısım m. 30 (1)/b]. BDK’nın faaliyet izninin iptalini gerektiren diğer nedenler ise şunlardır: Finansal tabloları önemli ölçüde etkileyecek hususların belirlenmesi durumunda, bağımsız denetimin standartlara uygun olarak yürütüldüğünün kanıtlanamaması [m. 30 (1)/c], Tebliğ uyarınca bildirim yükümlülüklerinin zamanında tam ve doğru olarak yerine getirilememesi [m. 30 (1)/d] ve hatalı, eksik yanıltıcı ve gerçeğe aykırı denetim raporu hazırlanmasıdır [m. 30 (1)/e].

Ayrıca, bağımsız denetim çalışmalarında, sorumlu ortak baş denetçi de dâhil olmak üzere, denetim ekibinde yer alan denetçilerin; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik, mesleki özen ve titizlik, bağımsızlık, güvenilirlik ve mesleki davranış gibi etik ilkelere uymamaları durumunda, sorumlulukları belirlenmiş ilgili denetçilerin sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmaları, SPK tarafından yasaklanabilir [2.Kısım m. 30 (1)/ç, (2)]. Ancak, bu yaptırım, sadece bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisinin iptal edilmesidir. Yoksa, meslek mensupları, mesleki faaliyetlerine devam edebilirler. Meslekten çıkarılma cezası, mesleki düzenlemeler uyarınca verilebilir.

3- Bankacılık Mevzuatına Göre

a- Hukuki Sorumluluk

Bankaların bağımsız denetimini yürüten BDK’ların hukuki sorumlulukları, BanK m. 33/I, c. 1’de düzenlenmiştir. Hükme göre, BDK’lar, BanK uyarınca yaptıkları faaliyetler dolayısıyla üçüncü kişilere vermiş oldukları zararlardan sorumludurlar. BBDY’de ise, BDK’ların ve bağımsız denetçilerin hukuki

ilkesine aykırı olduğunu ifade etmektedir. Zira, tüzel kişi açısından, bu hükümlerde yer alan suçların işlenebilmesi için; tüzel kişinin yetkili organının bu konuda iradesini açıklaması gerekir. Böyle bir durumda, “başkasının eyleminden dolayı sorumluluk” söz konusudur (İÇEL, Kayıhan: “Sermaye Piyasası Kurulunun Tebliğlerine Aykırılık Suçu”, İÜHFİM 1998, C. LVI, S. 1-4, s. 110 vd.).

sorumluluklarına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. BanK'da, sadece üçüncü kişilerden söz edilmesi ve denetlenen ortaklığa hükümde yer verilmemesi hatalı olmakla birlikte; bundan, denetlenen ortaklığın BanK m. 33/I kapsamında olmadığı anlamı çıkarılamaz. Zira, BanK m. 33/I, üçüncü kişilerin de malvarlığını koruma amacına yönelik olduğundan, bir koruma normudur¹²². Hüküm, BDK'ların hukuken sorumlu oldukları kişi çevresinin denetlenen ortaklıkla sınırlı olmadığını belirtme amacına yöneliktir. Dolayısıyla, BDK'ların faaliyetleri nedeniyle zarar gören herkes, bu hükmün kapsamındadır.

Denetlenen banka ile BDK arasında bir sözleşme ilişkisi bulunmaktadır [BBDY m. 21]. BDK, bağımsız denetim sözleşmesi ile, bağımsız denetimin, bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesini ve sonuçlandırılmasını borçlanmaktadır [m. 21 (3)/ç]¹²³. Bu nedenle, BDK'nın denetlenen ortaklığa karşı sorumluluğu, bir sözleşme sorumluluğudur (TBK m. 96)¹²⁴. BDK'ların bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmaması, denetlenen ortaklık gibi, üçüncü kişilerin de zarara uğramasına neden olabileceğinden; üçüncü kişiler, TBK m. 41 koşullarının gerçekleştiğini kanıtlamak suretiyle, BDK'lardan zararlarının giderilmesini talep edebilirler.

b- İdari ve Cezai Sorumluluk

BanK m. 146/I/e uyarınca, BanK m. 33'e aykırı davranılması hâlinde, idari para cezası uygulanır. BanK m. 33, BDK'ların bağımsız denetim faaliyetleri dolayısıyla üçüncü kişilere verdikleri zararlara ilişkin sorumlulukları ile bağımsız denetim faaliyetlerini yürütülürken, bankanın varlığını tehlikeye sokabilecek veya yöneticilerin BanK veya ana sözleşmeyi ihlal etmiş olduklarını gösteren hususları belirlemeleri hâlinde, BDDK'ya bildirim yükümlülüklerini düzenlemektedir. Bunun yanında, BanK m. 147/I/b uyarınca, mesleki sorumluluk sigortası yaptırmamış BDK'lar hakkında, idari para cezası uygulanacaktır. Nihayet, BanK m.148/I/b'ye

¹²² BanK m. 33/I'in bir koruma normu olduğu ile ilgili açıklama için ayrıca bkz. § 4, III, C, 1, b, 2.

¹²³ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 3, II.

¹²⁴ BanK uyarınca faaliyette bulunan BDK'ların denetlenen ortaklığa ve üçüncü kişilere karşı sorumluluğu SerPK'ya tabi BDK'ların sorumluluğu ile aynıdır. Bu nedenle, BDK'ların ve bağımsız denetçilerin sorumluluğu ile ilgili olarak için bkz. § 6, I, C, 2.

göre, BDDK tarafından Bank'ya dayanılarak yayımlanmış olan yönetmelik ve tebliğler ile diğer düzenlemelere uyulmaması hâlinde, idari para cezası uygulanır.

Bank K. m. 156, işlemlerin kayıt dışı bırakılması ve gerçeğe aykırı muhasebeleştirme suçu ile ilgili düzenleme getirmektedir. Hükme göre, Bank kapsamındaki kuruluşların “işlemlerinin kayıt dışı bırakılmasından, gerçek mahiyetlerine uygun düşmeyen bir şekilde muhasebeleştirilmesinden, kanunî ve yardımcı defter ve kayıtları, şubeleri, yurt içindeki ve yurt dışındaki muhabirleri ile hesap mutabakatı sağlanmadan yıl sonu bilançolarını kapatmalarından dolayı, bunları ve bunların düzenlenmesine esas olan her türlü belgeleri imza edenler”, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve binbeşyüz günden az olmamak üzere adli para cezası ile cezalandırılırlar. BDK'ların görevlileri, bu belgelerin gerçeğe aykırı olduğunu bilmelerine rağmen imzalarlar ise, aynı şekilde cezalandırılırlar.

D- Sorumluluğun Koşulları

Bağımsız denetim standartlarına aykırılık nedeniyle bir sorumluluğun doğabilmesi için, denetimin bağımsız denetim standartlarına aykırı olması (hukuka aykırılık), denetlenen ortaklık ve/veya üçüncü kişilerin bir zarara uğraması, denetçilerin kusurlu olmaları ve zararın bağımsız denetim standartlarına aykırılık nedeniyle doğması (uygun illiyet bağı) gerekir.

1- Hukuka Aykırılık

BDK'ların, bağımsız denetim dolayısıyla bir sorumluluklarının söz konusu olabilmesi için, öncelikle, bağımsız denetimin denetim standartlarına aykırı olarak yürütülmüş ve sonuçlandırılmış olması gerekmektedir. Zira, düzenlemeler uyarınca, bağımsız denetçiler, bağımsız denetimi, denetim standartlarına uygun olarak yürütmek ve sonuçlandırmakla yükümlüdürler [Tasarı m. 398 (1); Tebliğ 2. Kısım m. 29 (1); BBDY m. 5 (4)]. Şu hâlde, bağımsız denetçilerin, bağımsız denetimi, denetim standartlarına aykırı olarak yürütmeleri ve sonuçlandırmaları, hukuka aykırılık

oluşturur¹²⁵. Bağımsız denetim standartlarına aykırılıktan söz edebilmek için, denetim standartları ile getirilmiş olan ilke ve kurallara, hiç veya gereği gibi uyulmaması gerekir. Örneğin, bağımsız denetçilerin, bağımsız denetimi yürütürlerken hiç veya yeterli mesleki özen ve titizlik göstermemeleri, denetim standartlarına aykırı bir davranıştır [EİY m. 10 (1); İFAC, EY, Sec. 130; Tebliğ 2. Kısım m. 14 (2); BBDY m. 11 (1)].

BDK'lar, denetlenen ortaklıklarla yapmış oldukları bağımsız denetim sözleşmeleri ile, denetim standartlarına uygun bir bağımsız denetim yürütme ve sonuçlandırma borcunu yüklenmektedirler [UDS (ISA) 210/6; Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2); BBDY m. 21 (3)]. BDK'nın, sözleşme ile yüklendiği bağımsız denetim yapma ediminin, borca uygun olarak tam ve doğru şekilde ifa edilmesi ile borç sona erer¹²⁶. Başka bir deyişle, BDK'nın sözleşme ile yüklendiği borcun sona erebilmesi için; bağımsız denetim, denetim standartlarına uygun olarak yürütülmeli, gerçeğe uygun bir bağımsız denetim raporu hazırlanmalı ve bu rapor, denetlenen ortaklığa, zamanında teslim edilmelidir [Tasarı m. 402 (7); Tebliğ 2. Kısım m. 23 (2); BBDY m. 60 (1)]¹²⁷. Bu nedenle, bağımsız denetimin, denetim standartlarına aykırı yürütülmesi veya gerçeğe uygun olmayan bir denetim raporunun hazırlanması ya da bağımsız denetim raporunun hiç veya gereği gibi teslim edilmemesi, borca aykırılık oluşturur.

Denetimin standartlara aykırı olarak yürütülüp yürütülmediğini belirlemede başvurulacak en önemli belge, denetçilerin çalışma kâğıtlarıdır¹²⁸. Zira, çalışma kâğıtları, denetçilerin denetim çalışmasını standartlara, yasa ve düzenlemeler ile getirilmiş gerekliliklere uygun olarak yürütüp yürütmediklerine ilişkin önemli bir kanıttır [UDS (ISA) 230/2.b; Tebliğ 5. Kısım m. 4 (2); BBDY m. 39 (2)]. Bu nedenle, BDK ile denetlenen ortaklık veya üçüncü kişiler arasında bir uyuşmazlık ortaya çıktığında, bağımsız denetim faaliyetinin denetim standartlarına uygunluğu, çalışma kâğıtları dikkate alınarak belirlenir¹²⁹. Çalışma kâğıtlarının, düzenlemelere

¹²⁵ Bu konuda bkz. KILIÇOĞLU: s. 197, 468; EREN: s. 1009.

¹²⁶ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. EREN: s. 1003 vd.

¹²⁷ Bağımsız denetim raporunun teslimi ile ilgili olarak bkz. § 6, II.

¹²⁸ Çalışma kâğıtları ile ilgili olarak bkz. § 6, III.

¹²⁹ Ayrıca bkz. GÜREDİN: s. 289.

uygun şekilde tutulmaması veya uygun bir denetim yürütüldüğünü gösteren bilgi ve belgeleri içermemesi hâlinde, bağımsız denetimin denetim standartlarına aykırı yürütüldüğü kabul edilir.

2- Zarar

Bağımsız denetim standartlarına aykırılık nedeniyle, BDK'nın sorumlu olabilmesi için, denetlenen ortaklık ve üçüncü kişilerin, standartlara aykırı bir davranış nedeniyle zarara uğramaları gerekir [SerPK m. 16/IV; BanK m. 33/I; Tebliğ 2. Kısım m. 29 (1)].

Tasarı uyarınca, denetçi yasa ile kendisine verilmiş görevleri kusurlu olarak yerine getirmez ise, ortaya çıkan zararlar dolayısıyla ortaklık, pay sahipleri ve ortaklık alacaklılarına karşı sorumlu olur [m. 554 (1)]. Tasarı m. 553 (1)'e göre, ortaklığın uğramış olduğu zararların tazminini, ortaklık ve tazminatın ortaklığa ödenmesi koşuluyla her bir pay sahibi isteyebilir. Hükmün gerekçesinde, ortaklığın uğramış olduğu zararlar için, TTK m. 309 ile ortaklık alacaklılarına tanınmış olan dava ehliyetinin kaldırıldığı belirtilmiştir. Bunun nedeni, ortaklığın borçlarını ödediği sürece, alacaklıların bir zarara uğramadığı varsayımının kabul edilmesidir. Tasarı, ortaklık alacaklılarına, sadece ortaklığın iflası hâlinde ve iflas idaresinin dava açmaması koşuluyla, ortaklığın uğradığı zararlar için dava açma yetkisini tanımıştır [m. 556 (1)]¹³⁰. Buna göre, denetçinin denetim standartlarına aykırı bir denetim yürütmesi nedeniyle, ortaklık, pay sahipleri ve ortaklık alacaklıları doğrudan zarara uğrayabilirler [Tasarı m. 554 (1)]. Bunun yanında, ortaklığın malvarlığında bir eksilmenin meydana gelmesi halinde, pay sahiplerinin dolaylı zararı söz konusudur [Tasarı m. 555 (1)].

¹³⁰ Tasarı m. 556 (1) gerekçesine göre, ortaklığın iflas etmesi durumunda tazminat davasının asıl davacısı, ortaklıktır. Bu nedenle, iflas halinde, her ne kadar alacaklıya dava açma yetkisi tanınmışsa da, bu davayı açma hakkı öncelikle iflas idaresine aittir. Eğer, iflas idaresi davayı açmazsa, her bir pay sahibi veya ortaklık alacaklısı davayı açabilir. Elde edilen hasıla, İİK hükümleri uyarınca, öncelikle davayı açan alacaklıların alacaklarının ödenmesine ayrılır. Artan, sermaye payları oranında pay sahiplerine ödenir. Kalan ise, iflas idaresine verilir [Tasarı m. 556 (2)].

Müspet zarar ve menfi zarar ayırımı, sözleşme sorumluluğunda en önemli zarar ayırımıdır. Müspet zarar, sözleşmeden doğan edimin hiç veya gereği gibi ifa edilmemesi ya da geç ifa edilmesi nedeniyle meydana gelen zararlardır. Borçlu sözleşme ile borçlandığı edimini gereği gibi ve zamanında ifa etmiş olsaydı alacaklının malvarlığında göstereceği durum ile, alacaklının malvarlığının şimdiki durumu arasındaki fark, müspet zarardır¹³¹. Müspet zarar, ikiye ayrılmaktadır. Bunlar; fiilî zarar ve yoksun kalınan kârdır. Fiilî zarar, alacaklının malvarlığında iradesi dışında meydana gelen azalmadır. Bu zarar, malvarlığının aktifinde bir azalma veya pasifinde bir artma şeklinde ortaya çıkabilir¹³². Borca aykırı davranış nedeniyle, alacaklı elde edilmesi olası bir kazanç kaybına uğramış ise, yoksun kalınan kâr söz konusudur¹³³. Menfi zarar ise, sözleşmenin kurulduğuna veya geçerli olduğuna ya da borçlunun sözleşmeden doğan edimi yerine getireceğine ilişkin olarak, alacaklının duymuş olduğu güvenin boşa çıkması nedeniyle ortaya çıkan zarardır¹³⁴.

Buna göre, bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmaması hâlinde, denetlenen ortaklık, pay sahipleri ve üçüncü kişiler zarara uğrayabilirler. Örneğin, olumlu görüş içermesi gereken bir bağımsız denetim raporunun, olumlu görüş dışında bir görüş içermesi durumunda, denetlenen ortaklık zarara uğrar. Mevcut ortakların denetlenen ortaklığa ait pay senetlerini ellerinden çıkarmaları, müstakbel ortakların denetlenen ortaklıkta yatırım yapmamaları, üçüncü kişilerin ticari ilişkiden kaçınmaları veya ticari ilişkilerden vazgeçmeleri, bir kredi kuruluşunun rapora dayanarak kredi talebini reddetmesi, denetlenen ortaklık pay senetlerinin borsadaki değerinin düşmesi gibi hâllerde, denetlenen ortaklık maddi bir zarara uğrar. Bu hâlde, pay sahipleri de dolaylı zarara uğramaktadırlar [Tasarı m. 555 (1)]. Keza, pay senetlerinin piyasa değerinin düşmesi durumunda, pay sahiplerinin doğrudan zararı bulunmaktadır.

¹³¹ EREN: s. 1013.

¹³² EREN: s. 477.

¹³³ KILIÇOĞLU: s. 213.

¹³⁴ EREN: s. 1014, 1079.

Bunun gibi, olumsuz görüş içermesi gereken bir bağımsız denetim raporunda, standartlara aykırı olarak olumlu görüş bildirilmesi de, denetlenen ortaklığın ve pay sahiplerinin zarara uğramasına neden olabilir. Örneğin, denetlenen ortaklığın yönetimi, gerçeğe aykırı olarak hazırladığı finansal tablolar ile, ortaklık kazancının sürekli ve düzenli olarak arttığı izlenimini yaratarak, ortaklığın pay senetlerinin piyasa değerinin artmasını ve böylece, ortaklığın yatırımcılar için cazip hale gelmesini sağlayabilir¹³⁵. Böyle bir hâlde, bağımsız denetçi, denetlenen ortaklık yöneticileri ile birlikte hareket ederek olumlu rapor verir ve denetlenen ortaklığın finansal durumunu bir bakıma gizler ise; denetlenen ortaklık, gerçek finansal durumunu bilmediğinden, zamanında gerekli önemleri alamayabilir ve bu nedenle, bir zarara uğrayabilir. Pay sahiplerinin doğrudan ve dolaylı zararlarının yanında; denetim raporuna güvenerek denetlenen ortaklıktan pay senedi almış olan bir yatırımcının veya denetlenen ortaklığa kredi veren bir kredi kuruluşunun da, denetim raporunun gerçeği yansıtmamasından dolayı bir zararı söz konusu olabilir. Bu hâlde, uğramış oldukları zararların giderilmesini isteyebilirler¹³⁶.

Yabancı bir ortaklık ile ticari ilişkiler içine girecek olan bir ortaklık, yabancı ortaklığın talebi ile özel bir denetim yaptırmış¹³⁷; ancak, bağımsız denetçilerin, denetim standartlarına aykırı davranışları nedeniyle denetim geçersiz sayılmış ve bu nedenle, denetlenen ortaklık, yabancı ortaklık ile önemli bir ticari anlaşma yapma olanağını kaybetmiş ise, yoksun kalınan kâr söz konusudur.

BDK, kendisine teklif edilen denetim görevini, donanım ve organizasyon açısından uygun olmadığı hâlde, görev için uygun olduğu yönünde bir beyanda bulunarak kabul etmiş; ancak, daha sonra, bu durumun ortaya çıkması ile sözleşme

¹³⁵ Finansal tablolar, ortaklığın durumunun olduğundan daha iyi gösterilmesi amacıyla gerçeğe aykırı hazırlanabilir. Finansal tablolardaki bu tip muhasebe uygulamalarına, yaratıcı muhasebe uygulamaları denilmektedir. Örneğin, gerçekleşmemiş gelirlerin kaydedilmesi, aktiflerin gerçek olmayan rakamlarda gösterilmesi, kâr veya zarar rakamlarının şişirilmesi, borçların gizlenmesi, kurulan özel amaçlı ortaklıklara ait hesapların bilanço dışında takip edilmesi, bu tür uygulamalarıdır. Yaratıcı muhasebe uygulamaları, hâkim ortak veya ilgili çıkar gruplarının çıkarlarına hizmet etmektedir. Ancak, bu uygulamalar dolayısıyla yatırımcılar zarara uğramaktadır. Yaratıcı muhasebe uygulamaları ile ilgili olarak ayrıntılı bilgi için, bkz. AKYEL, Nermin/KARACA, Nevran: “Bağımsız Denetim Açısından Etik ve Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları”, MÇ 2005, S.72, s. 244 vd.

¹³⁶ Bu konuda bkz. KIRCA, Ç.: Sorumluluk, s. 207 vd.

¹³⁷ İsteğe bağlı olarak yapılan özel bağımsız denetim için bkz. § 1, III, B, 2.

kurulmamış ise, BDK, denetlenen ortaklığın, bu nedenle uğramış olduğu menfi zararını gidermek zorundadır. Menfi zarar kapsamına, sözleşmenin kurulacağına güvenerek yapılan masraflar girmektedir¹³⁸.

Denetim raporunun gerçeği yansıtmaması, denetlenen ortaklığın manevi bir zarara uğramasına yol açabilir. Tüzel kişiler de, tıpkı gerçek kişiler gibi kişiliğin korunmasından yararlanırlar. Tüzel kişilerin korunmasını talep edebilecekleri kişilik hakları; onurları, adları, fikri ve ekonomik özgürlükleridir. Bu itibarla, örneğin, bağımsız denetim raporunun, gerçeğe aykırı olarak olumlu görüş dışında bir görüşü içermesi, denetlenen ortaklığın piyasadaki adına ve ticari itibarına zarar verir. Böyle bir durumda, denetlenen ortaklık TMK m. 25 ve TBK m. 49'daki dava haklarından yararlanabilir¹³⁹.

Zararı kanıtlama yükü, zarara gören kişiye aittir (TBK m. 98/II, 42 vd., 41).

3- Uygun İlliyet Bağı

Sorumluluğun kurucu unsurlarından biri, sorumluluğun bağlandığı olay veya davranış ile gerçekleşen zarar arasında uygun illiyet bağının bulunmasıdır. Başka bir deyişle, zarar ile olay veya davranış arasında bir sebep – sonuç ilişkisinin olmasıdır¹⁴⁰. Uygun illiyet bağı, “somut olayda gerçekleşen türde bir sonucu, olayların normal akışına ve hayat tecrübelerine göre, niteliği ve ana temayülü itibariyle meydana getirmeye genel olarak elverişli olan veya bu türden bir sonucun gerçekleşme ihtimalini objektif olarak artırmış bulunan zorunlu şartla söz konusu sonuç arasındaki bağ(dır)”¹⁴¹.

Buna göre, bağımsız denetim standartlarına aykırı davranış ile gerçekleşen zarar arasında bir sebep – sonuç ilişkisi bulunmaktaysa; diğer bir ifadeyle,

¹³⁸ Bu konuda bkz. EREN: s. 1014-1015.

¹³⁹ Bu konuda bkz. OĞUZMAN/SELİÇİ/OKTAY-ÖZDEMİR: s. 199.

¹⁴⁰ EREN: s. 488.

¹⁴¹ EREN: s. 492.

denetlenen ortaklık veya üçüncü kişilerin zararı, bağımsız denetimin standartlara aykırı olarak yürütülmesi nedeniyle ortaya çıkıyorsa, uygun illiyet bağı vardır.

Bir bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmaması durumunda, denetlenen ortaklık zarara uğrar. Örneğin, bağımsız denetim raporundaki görüşün, sınırlı görüş olması gerekirken, olumsuz görüş olması hâlinde; denetlenen ortaklık, kredi talebinin reddedilmesi veya ticari ilişkilerinin bozulması suretiyle maddi zarara veya ticari itibarının zedelenmesi suretiyle manevi zarara uğrayabilir. Bu hâlde, zarar, denetim standartlarına aykırı davranış nedeniyle gerçekleştiğinden, uygun illiyet bağı bulunmaktadır. Yine, gerçeği yansıtmayan finansal tablolar hakkında olumlu denetim raporu verilmesi ile gerçek finansal durumunu bilmediği için zamanında gerekli önlemleri alamayan denetlenen ortaklığın bu nedenle gerçekleşen zararları arasında uygun illiyet bağı vardır. BDK, denetlenen ortaklığın, bağımsız denetim standartlarına aykırı davranış nedeniyle uğramış olduğu zararları gidermek zorundadır.

Üçüncü kişilerin uğramış oldukları zararlardan BDK'nın sorumlu olabilmesi için; bağımsız denetim raporundaki yanıltıcı görüş ile üçüncü kişinin malvarlığını olumsuz yönde etkileyen tasarrufları arasında, uygun bir illiyet bağı bulunmalıdır. Buna göre, eğer bilgi doğruyu yansıtsaydı, üçüncü kişi söz konusu tasarrufta bulunmayacak idiyse, burada uygun illiyet bağı vardır. Örneğin, gerçeği yansıtmayan bir olumlu rapor nedeniyle ortaklıktan pay senedi alan veya ticari ilişkileri içerisine giren bir kişi, eğer denetim raporu gerçeği yansıtsaydı pay senedi almayacak veya ticari ilişkiler içine girmeyecek idiyse, uygun illiyet bağı bulunmaktadır. Somut olayda, uygun illiyet bağını ortadan kaldıran bir durumun olup olmadığı da göz önünde bulundurulmalıdır. Örneğin, bir bankanın kredi verirken dikkate aldığı birçok etken vardır. Bu itibarla, dikkate alınan bu etkenler, illiyet bağını ortadan kaldıracak bir nitelik arz etmemelidirler. Zira, bilgi doğruyu yansıtsa da, banka diğer etkenleri göz önünde bulundurarak, yine de kredi verebilir. Bu hâlde, verilen bilgi ile yapılan tasarruf arasında uygun bir illiyet bağı yoktur. Uygun illiyet bağının bulunduğunu kanıtlama yükü, tazminat talebi ile başvuran davacılara aittir¹⁴².

¹⁴² KIRCA, Ç.: Sorumluluk, s. 205, 209.

4- Kusur

Bağımsız denetim standartlarına aykırılık nedeniyle BDK'nın bir sorumluluğunun doğabilmesi için, bağımsız denetçilerin bağımsız denetimin standartlarına aykırı olmasında kusurlarının bulunması gerekir.

Sözleşmesel kusur kavramı, “borçlunun örnek borçlu tipine oranla özen eksikliği, davranış yanlışlığıdır.” Eğer borçlu, benzer işlerde, benzer kişiler tarafından gösterilmesi gereken özeni göstermemiş ise, kusurludur¹⁴³. Haksız fiil sorumluluğunda ise, kusur, hukuk düzenin hoş görmediği, kınadığı bir davranış biçimidir¹⁴⁴. Kusurun iki unsuru bulunmaktadır. Bunlar; öznel unsur ve nesnel unsurdur. Öznel unsur, borçlunun/zarar verenin ayırt etme gücüne sahip olması ile ilgilidir. Nesnel unsur ise, borçlunun/zarar verenin göstermesi gerekli özendir¹⁴⁵.

Düzenlemeler ile, bağımsız denetçilere nesnel özen borcu yüklenmiştir. Buna göre, bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetlerini yürütürlerken, dikkatli ve basiretli bir denetçinin aynı koşullar altında göstereceği dikkat ve gayreti göstermelidirler¹⁴⁶. Bağımsız denetçiler, mesleki ve teknik standartlara tam olarak uymakla yükümlüdürler [Tasarı m. 398 (1); Tebliğ 2. Kısım m. 14 (3); BBDY m. 11, 5 (2) (4); EİY m. 11 (2)].

Denetim standartları uyarınca, finansal tablolardaki hilelerin ve hatanın önlenmesi ve bunların ortaya çıkarılması sorumluluğu, denetlenen ortaklık yönetimine aittir [UDS (ISA) 240/13; Tebliğ 6. Kısım m. 5 (1)]. Denetçinin sorumluluğu ise, finansal tabloları denetim standartlarına uygun olarak denetlemek ve önemli yanlışlık (hata veya hile) içerip içermediği konusunda makul bir güvence vermektir. Zira, denetim standartlarına uygun olarak planlanmış ve yürütülmüş bir bağımsız denetim çalışmasında dahi, bazı önemli yanlışlıkların belirlenememe riski

¹⁴³ EREN: s. 1017.

¹⁴⁴ EREN: s. 531.

¹⁴⁵ EREN: s. 533 vd., 1019 vd.

¹⁴⁶ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 6, I, A, 2.

vardır. Bu nedenle, denetçi, finansal tablolara ilişkin kesin güvence veremez [UDS (ISA) 240/17, 21; Tebliğ 6. Kısım m. 6 (1), 7 (1)].

Ortaklık yönetimi, konumu gereği, doğrudan veya dolaylı olarak, muhasebe kayıtları ile oynayabilme ve hileli finansal bilgiler sunabilme fırsatlarına sahiptir. Örneğin, yönetim, çalışanlara talimat vererek, önemli yanlışlıkların gizlenmesini veya işlemlerin yanlış kaydedilmesini sağlayabilir ve böylece, hilelerin önlenmesine yönelik prosedürü aşabilir [UDS (ISA) 240/19; Tebliğ 6. Kısım m. 6 (3)]. İşlemlerin kasıtlı olarak kaydedilmemesi, sahte belgeler, denetçiye kasıtlı olarak yanlış bilgi verilmesi gibi, dikkatle ve karmaşık bir şekilde plana dayalı hile ve usulsüzlerin belirlenmesi, hatadan kaynaklanan bir yanlışlığın ortaya çıkarılmasından çok daha zordur [USA (ISA) 240, No.18; Tebliğ 6. Kısım m. 6 (2)]. Bu nedenlerle, bir bağımsız denetim çalışması tamamlandıktan sonra, finansal bilgilerde hile ve usulsüzlüklerin belirlenmesi, tek başına bağımsız denetimin, denetim standartlarına aykırı şekilde yürütüldüğü anlamına gelmez. Bağımsız denetçinin, denetim standartlarına uygun olarak denetimi yürütüp yürütmediği, koşullara uygun denetim teknikleri uygulayıp uygulamadığına, uygun ve yeterli denetim kanıtı toplayıp toplamadığına ve bu denetim kanıtlarının değerlendirilmesine dayalı bağımsız denetim görüşünün uygunluğuna göre karar verilir [UDS (ISA) 240/20; Tebliğ 6. Kısım m. 6 (4)].

Bağımsız denetçilerin kusurlu olduklarının kabul edilebilmesi için, bağımsız denetim standartlarına aykırılıkta kasıtlı bir davranışlarının bulunması gerekli değildir. Diğer bir deyişle, bağımsız denetçilerin bilerek ve isteyerek bağımsız denetim standartlarına aykırı davranmadıkları hâllerde de kusur koşulu gerçekleşir¹⁴⁷.

¹⁴⁷ Alman öğretisinde, bağımsız denetçilerin yükümlülüklerine aykırı davranışlarında bilinçli olmalarının gerekmediği kabul edilmektedir. Bilerek ve isteyerek aykırı davranma bilincinin, kast derecesinde kusur için aranan koşullar olduğu; kusurun belirlenmesinde davranıştaki subjektif tutumun belirleyeceği olduğu; zararın ortaya çıkıp çıkmayacağına bilmenin kusurun belirlenmesinde bir rol oynamadığı; bu nedenle, kasıtlı davranış yanında, bilmese ve istemese dahi, gerekli dikkat ve özeni göstermediği hâllerde ihmal derecesindeki davranışlarından da sorumlu olacağı belirtilmiştir. İsviçre öğretisinde de, kusurun her çeşidinin sorumluluğa yol açacağı; objektif değerlendirme kriteri çerçevesinde, denetçinin kişisel özelliklerinin de kusurda göz önüne alınacağı belirtilmiştir. Denetim organının bir tüzel kişi olması hâlinde ise, sorumluluk organ sorumluluğu esaslarına göre belirlenecektir. Bu konuda bkz. BİLGİLİ: s. 134-135, 110.

Tasarı uyarınca, kusuru kanıtlama yükü, zarar görene aittir [m. 554 (1)]. Tebliğ ve BBDY’de ise, kusuru kanıtlama yükü ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle genel hükümler uygulanır (SerPK m. 2/II; BanK m. 2/III). Buna göre, BDK’nın denetlenen ortaklığa olan bağımsız denetimi gereği gibi yürütme borcu, sözleşmeden doğan bir borç olduğundan, bu borcun gereği gibi yerine getirildiğini; başka bir deyişle, bir kusurun bulunmadığını ispat yükü BDK’ya aittir (TBK m. 96). Buna karşılık, BDK’nın üçüncü kişilere ve sorumlu ortak baş denetçinin zarar görenlere karşı sorumluluğu haksız fiil hükümleri çerçevesinde belirlendiğinden, kusuru zarar gören kanıtlamalıdır (TBK m. 41 vd)¹⁴⁸.

E- Mesleki Yaptırımlar

Bağımsız denetçilerin, muhasebe mesleği mensubu olmaları dolayısıyla, mesleki düzenlemeler de uygulama alanı bulur. Disiplin Yönetmeliği, meslek mensuplarına uygulanacak disiplin cezalarını düzenlemektedir. Disiplin cezaları; uyarma, kınama, geçici olarak meslekten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma ve meslekten çıkarmadır (Disiplin Yönetmeliği m. 4). Örneğin, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı davranışlarda bulunmak, uyarma cezasını gerektirir (Disiplin Yönetmeliği m. 5/k). Eğer, üç yıllık süre içerisinde, uyarma cezasını gerektiren davranışlar yinelenmiş ise, bu takdirde meslek mensubuna kınama cezası verilir (Disiplin Yönetmeliği m. 6/a). Yine, üç yıllık süre içerisinde kınama cezasını gerektiren davranışını yineleyen meslek mensubuna uygulanacak yaptırım, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoymaktır (Disiplin Yönetmeliği m. 7/a).

Bir meslek mensubu, beş yıllık süre içerisinde iki kez meslekten alıkonulma cezası almış ve bu yaptırıma neden olan davranışını yinelemiş ise, hakkında meslekten çıkarma cezası uygulanır (Disiplin Yönetmeliği m. 9/a). Keza; bağımsızlık niteliğine aykırı bir davranış, reklâm yasağının ihlâl edilmesi, haksız rekabet teşkil eden eylemler ve kasıtlı olmamak kaydıyla, özen ve dikkat yükümlülüğüne uyulmadan yasal düzenlemeler ile standartlara aykırı işlemlerin yapılması da kınama

¹⁴⁸ Bu konuda ayrıca bkz. § 6, C, 1 ve 2, b.

cezasını gerektirir (Disiplin Yönetmeliği m. 6/c, f, g, k, l ve n). Bu davranışların tekrarlanması halinde daha ağır ceza verilir (Disiplin Yönetmeliği m. 11). Disiplin cezaları, ilgili odanın yönetim kurulları tarafından uygulanır. Oda, karar tarihinden itibaren otuz gün içerisinde kararın onaylı bir örneğini, TÜRMOB Disiplin Kurulu Başkanlığına gönderir (Disiplin Yönetmeliği m. 12/I). Bir YMM; tasdike ilişkin yasal düzenlemelere, ilgili ilke, kural ve standartlara kasten aykırı davranmış veya tasdik yetkilerini kasten gerçeğe aykırı olarak kullanmış ve bu davranışlarını tekrarlamışsa, mahkeme kararının kesinleşmesi ile yeminli sıfatının kaldırılması cezası verilir ve mühürü geri alınır (Disiplin Yönetmeliği m. 8)¹⁴⁹.

Bir meslek mensubu hakkında uyarma ve kınama cezası dışında kalan diğer cezalar verilmiş ise, uygulanan ceza Maliye Bakanlığı ve ilgili diğer kurumlara da bildirilir. Ayrıca, RG. ve yöredeki uygun araçlarla kamuya duyurulur. Bu cezayı alan meslek mensubu, elindeki işleri ve belgeleri, kararın kesinleşmesinden itibaren altmış gün içerisinde bağlı olduğu Odaya teslim etmelidir. Oda, bu işleri ve belgeleri, iş sahiplerine iade eder (Disiplin Yönetmeliği m. 12/II-III). Meslekten çıkarılan, yeminli sıfatı kaldırılan veya geçici olarak mesleki faaliyetinden alıkonulan bir kişi, eğer ilgili düzenlemeler uyarınca yapması gerekenleri yerine getirmese, ilgili Oda ve TÜRMOB, Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunur (Disiplin Yönetmeliği m. 13).

II- Bağımsız Denetim Raporunu Teslim Etme

Borçlunun, sözleşme ile yüklendiği borcunu tam ve doğru olarak; diğer bir deyişle, gereği gibi ifa etmesi ile borç sona erer. Gereği gibi ifadan anlaşılması gereken; ifanın tarafları, yeri, zamanı ve niteliğine uygun şekilde ve eksiksiz olarak yerine getirilmesidir. İfada, belirtilen bu unsurlardan birinin uygun olmaması, borcun ifa edilmediği anlamına gelir. Zira, böyle bir halde, ifanın bulunmadığı kabul edilir¹⁵⁰.

¹⁴⁹ YMM'ler, gerçek veya tüzel kişilerin, bunların teşebbüs veya işletmelerinin finansal tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe ilkeleri ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu ile hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler (3568 sayılı Yasa m. 12/I).

¹⁵⁰ EREN: s. 867.

Buna göre, BDK'nın bağımsız denetim sözleşmesi ile yüklendiği iş görme fiilini yerine getirmiş olması, sözleşmeden doğan borcunu sona erdirmez. Ayrıca, BDK'nın, bağımsız denetim faaliyeti sonucunda hazırlamış olduğu bağımsız denetim raporunu (iş görme sonucunu) denetlenen ortaklığa teslim etmesi gerekir [Tasarı m. 402 (7); Tebliğ 2. Kısım m. 23 (2); BBDY m. 60 (1)]¹⁵¹. Bu itibarla, BDK'nın, bağımsız denetim sözleşmesinden doğan borcu, bağımsız denetim raporunun gereği gibi denetlenen ortaklığa teslim edilmesi ile sona erer. Gereği gibi teslimden anlaşılması gereken; denetim standartlarına uygun olarak yürütülmüş olan bağımsız denetim faaliyeti sonucunda [Tasarı m. 378 (1); Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/ç; BBDY m. 21 (3)/ç], düzenlemelerde öngörülen içerikte ve şekilde hazırlanmış bağımsız denetim raporunun [Tasarı m. 402; Tebliğ 29-34. Kısım; BBDY m. 47 vd.], yine düzenlemelerde belirtilen usulde denetlenen ortaklığa teslim edilmesidir [Tasarı m. 402 (7); Tebliğ 2. Kısım m. 23; BBDY m. 60 (1)]. Bağımsız denetim raporunun gereği gibi teslim edilmemesi halinde, borç ifa edilmemiş sayılır.

Öncelikle, edimin gereği gibi ifasının söz konusu olabilmesi için, borçlunun borçlandığı edimini alacaklıya ifa etmesi gerekir¹⁵². Zira, borçlunun borcunun sona erebilmesi, alacaklının tatmin edilmesine bağlıdır. İfanın alacaklı veya alacaklının yetkili temsilcisi dışında başka birine yapılması, borcu sona erdirmez¹⁵³. Düzenlemelere göre, ilgili sorumlu ortak baş denetçi tarafından imzalandıktan sonra, bağımsız denetim raporunun bir örneği, BDK'yı temsile ve ilzama yetkili olanların imzalarını taşıyan bir yazı ekinde, denetlenen ortaklığın yönetim kuruluna veya yönetim kuruluna iletilmek üzere denetim komitesine teslim edilmelidir [Tasarı m. 402 (7); Tebliğ 2. Kısım m. 23 (1), 24 (1); BBDY m. 17 (2), 60 (1)]¹⁵⁴.

¹⁵¹ Bağımsız denetim sözleşmesi, BDK'nın "bağımsız denetim görevini üstlenmeyi kabul ettiğini, ... ve bağımsız denetim sonunda müşteriye verilecek olan bağımsız denetim raporuna ilişkin hükümleri kapsar." [Tebliğ 3. Kısım m. 3 (1)].

¹⁵² İfa konusu ile ilgili açıklamalar için bkz. EREN: s. 875 vd.

¹⁵³ İfanın kural olarak alacaklıya veya yetkili temsilcisine yapılması ile kuralın istisnalarına ilişkin açıklamalar için bkz. EREN: s. 895.

¹⁵⁴ Tasarı'da, sadece denetim raporunun denetlenen ortaklık yönetim kuruluna teslim edileceği belirtilmiştir.

Bir ifanın tam ve doğru yapıldığının kabul edilebilmesi için, borçlunun borcunu ifa yerinde yerine getirmesi gerekir. Muaccel hale gelmiş bir alacağın, ifa yeri dışında başka bir yerde ifa edilmesi, borçlunun temerrüde düşmesine neden olur. Kural olarak, ifa yerini taraflar sözleşme ile belirleyebilirler. Sözleşmede bir düzenlemenin bulunmadığı hallerde, yasada ifa yeri ile ilgili özel bir düzenleme bulunmaktaysa, o yer ifa yeridir. Yasada özel bir düzenlemenin bulunmadığı hallerde ise ifa yeri, TBK m.73 uyarınca belirlenir¹⁵⁵.

Düzenlemeler uyarınca, bağımsız denetim raporu denetlenen ortaklığın yönetim kuruluna veya yönetim kuruluna iletilmek üzere denetim komitesine teslim edilir. Bu nedenle, bağımsız denetim raporunun teslim yeri, kural olarak, denetlenen ortaklığın yerleşim yeridir [Tasarı m. 402 (7); Tebliğ 2. Kısım m. 23 (2); BBDY m. 60 (1)]. Ancak, raporun teslimi ile ilgili hükümlerde “teslim edilir”, “verilir” ve “sunar” ifadeleri kullanıldığından, teslime ilişkin bu düzenlemelerin, mutlak uyulması gereken bir kural getirmediği anlaşılmaktadır. Başka bir deyişle, taraflar, sözleşmede başka bir yeri ifa yeri olarak belirleyebilirler. Buna göre, eğer sözleşmede ifa yeri belirlenmiş ise, o yerde; belirlenmemiş ise, denetlenen ortaklığın yerleşim yerinde bağımsız denetim raporunun teslim edilmesiyle, BDK'nın borcu sona erer.

Borçlunun borcunu ifa zamanında yerine getirmesi gerekir. İfa zamanının iki anlamı bulunmaktadır. Bunlardan ilki, alacaklının borçludan ifayı talep edebileceği, borçlunun da edimi ifa etmek zorunda olduğu zamandır. Buna, borcun muaccel hale geldiği zaman denir. Alacaklının alacağını talep hakkı, borcun muaccel hale geldiği zaman doğar. İfa zamanının ikinci anlamı ise, borçlunun borcunu ifa edebileceği anı ifade eder. Buna, borcun ifa edilebilirliği denir. Borcun ifa edilebilirliğinden, edimin borçlanılmış olması ve borçlunun borçlu tarafından yerine getirilebilme yetkisi anlaşılır. Buna göre, borçlu, ifa edilebilir edimini ifa amacıyla alacaklıya sunar ve alacaklı haklı bir nedene dayanmaksızın edimi kabulden kaçınır ise temerrüde düşer. Borcun ifa edilebilir olmasına rağmen, borçlu tarafından ifa amacıyla sunulmamış olması halinde de, borçlu temerrüde düşer¹⁵⁶.

¹⁵⁵ Bu konudaki açıklamalar için bkz. EREN: s. 898 vd.

¹⁵⁶ Bu konuda bkz. EREN: s. 906 vd.

BBDY uyarınca, bağımsız denetim raporunun teslim tarihinin bağımsız denetim sözleşmesinde gösterilmesi zorunludur [m. 21 (1)/ı]. Buna karşılık, Tebliğ, bağımsız denetim çalışması için denetim ekibinin ihtiyaç duyduğu zamanın “saat” olarak denetim sözleşmesinde belirtilmesini zorunlu tutmuş [3. Kısım m. 5 (1)/g]¹⁵⁷; ancak, sözleşmede, bağımsız denetim raporunun teslim edilme tarihinin gösterilmesini aramamıştır¹⁵⁸. Tebliğ, sadece bağımsız denetim raporunun en geç kesinleşmesini izleyen iş günü mesai bitimine kadar denetlenen ortaklığa teslim edilmesi gerekliliği düzenlemesini getirmiştir [2. Kısım m. 23 (2)]. Hükümdeki “en geç” ifadesi nedeniyle, teslim ile ilgili süre uyulması gerekli süredir.

Bağımsız denetim faaliyetinin sona ereceği ve denetim raporunun hazırlanıp teslim edileceği tarih, bağımsız denetim sözleşmesinde belirtilebilir. Bağımsız denetim raporu, denetlenen ortaklık yönetim kurulu tarafından, TTK hükümleri çerçevesinde, ilgili yıla ilişkin finansal tabloların ve raporların görüşüleceği genel kurul toplantısından onbeş gün önce pay sahiplerinin incelemesine sunulur ve genel kurulda okunur [Tebliğ 2. Kısım m. 24 (2); TTK m. 362/I; Tasarı m. 437 (1)]. Bu itibarla, bağımsız denetim raporunun teslim tarihi, pay sahiplerinin incelemesine sunulması gereken süreden daha geç bir tarih olamaz. Buna göre, BDK, eğer sözleşmede bağımsız denetim raporunun teslim edileceğine ilişkin özel bir tarih belirtilmişse, bu tarihte; belirtilmemiş ise, denetlenen ortaklığın ihtarı ile bağımsız denetim raporunu teslim etmelidir. Aksi halde, temerrüde düşer (TBK m. 101 vd.).

Bağımsız denetim raporunun zamanında teslim edilmemesinin çeşitli nedenleri bulunabilir. Örneğin; teslim tarihinde henüz bağımsız denetim çalışmaları tamamlanmamış veya tamamlanmakla birlikte denetim raporu yazılmamış ya da hazırlanmış olan denetim raporu henüz teslim edilmemiş vb. olabilir. Burada önemli olan, denetim raporunun usulüne uygun olarak teslim edilmemesi ve teslim etmemenin haklı bir nedene dayanmıyor olmasıdır. Başka bir ifadeyle, gecikmenin,

¹⁵⁷ Çalışma için ihtiyaç duyulan zamanın “saat” olarak belirtilmesi ise, denetim ekibinde yer alan bağımsız denetçilerin ücretlerinin belirlenmesi açısından önemlidir. Bkz. § 7, I. Ayrıca, Genel Bağımsız Denetim Sözleşmesi Örneği için bkz. Tebliğ Ek. 2.

¹⁵⁸ Bu konuda bkz. § 3, II.

onun objektif olarak yükümlülüğüne aykırı olmasıdır. Bu nedenle, borcun zamanında ifa edilememesi borçlunun kusurundan kaynaklanmasa da, borçlu temerrüde düşer¹⁵⁹.

Ancak, süresi içerisinde bağımsız denetim raporu hazırlanmış olmasına rağmen, sonradan ortaya çıkan durumlar nedeniyle, yeni bir inceleme yapılması ve/veya bağımsız denetim raporundaki görüşün değiştirilmesi gerekmiş ise, teslimin gecikmesi BDK'nın temerrüde düşmesine yol açmaz. Örneğin; rapor tarihinden sonra ve finansal tabloların ilan edilmesinden önce, bağımsız denetçiler finansal tabloları önemli ölçüde etkileyebilecek bir durumu öğrenirlerse, denetlenen ortaklıktan, finansal tabloların düzeltilmesini isterler. Denetlenen ortaklığın finansal tablolarını düzeltmesi durumunda, bağımsız denetçiler yeni bir rapor hazırlamak zorundadırlar. Buna karşılık, denetlenen ortaklık yönetimi finansal tabloları değiştirmeyi kabul etmezse; bağımsız denetçi, denetim raporundaki görüşünü şartlı veya olumsuz görüş olarak değiştirir (Tebliğ 23. Kısım m. 9-10; BBDY m. 45)¹⁶⁰. Bu itibarla, düzenlemelerde öngörülen bu hâllerden birinin ortaya çıkması durumunda, bağımsız denetim raporunun teslim edilmesi mümkün ise, teslim süresi gecikme süresi kadar uzatılır¹⁶¹.

Teslim borcunu gereği gibi ifa etmemesi ve ifada gecikmesinin haklı bir nedene dayanmaması halinde ise, BDK temerrüde düşer. Tebliğ ve BBDY'de, bu konuda özel bir düzenleme bulunmaması itibariyle, denetlenen ortaklık genel hükümlere dayanabilir (SerPK m. 2/II, BanK m. 2/III, TBK m. 101 vd.)¹⁶². BDK'nın temerrüde düşme koşullarının gerçekleşmesi ile denetlenen ortaklık, bağımsız denetim raporunun teslimi için BDK'ya uygun bir süre verebilir (TBK m. 106/I). Bu süre içinde de bağımsız denetim raporu teslim edilmez ise, denetlenen ortaklık her zaman borcun yerine getirilmesini talep edebilir ve ifanın gecikmesinden doğan zararının tazminini isteyebilir. Bunun yanında, denetlenen ortaklık ifadan ve gecikme

¹⁵⁹ Bu konuda bkz. EREN: s. 1054.

¹⁶⁰ Benzer düzenlemeler için bkz. Tebliğ 23. Kısım m. 12, 24. Kısım m. 13, 28. Kısım m. 7 (4) ve 30. Kısım m. 3. Ayrıca bkz. § 6, I, B.

¹⁶¹ İstisna sözleşmesi açısından benzer açıklamalar için bkz. ARAL: s. 347.

¹⁶² BBDY m. 62 uyarınca, Yönetmelik'te açık olmayan hâllerde, 3568 sayılı Yasa uyarınca belirlenmiş ilke ve standartlar ile UDS ve AB düzenlemelerinde belirlenen esaslar uygulanır. 3568 sayılı Yasa ve ilgili düzenlemelerde, bağımsız denetçinin bağımsız denetim raporunu teslim etmemesine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle, BanK m. 2/III uyarınca, genel hükümlerin uygulanması gerekir.

nedeniyle tazminat talebinden vazgeçtiğini hemen BDK'ya bildirerek, ifanın yerine getirilmemesinden doğan zararını talep edebilir veya Tebliğ/BBDY hükümlerine uygun olarak sözleşmeyi feshederek [Tebliğ 3. Kısım m. 8 (1); BBDY m. 24 (1), (4)], sözleşmenin geçersiz kalmasından doğan zararının tazminini isteyebilir¹⁶³. Ancak, denetlenen ortaklığın sözleşmenin geçersiz kalmasından doğan zararının tazminini isteyebilmesi için, BDK'nın kendisine hiçbir kusurun yüklenemeyeceğini kanıtlayamamış olması gerekmektedir (TBK m. 106/II, 108/II).

Tasarı uyarınca, bağımsız denetim raporunun hazırlanması ve teslim edilmesi, denetçiye verilmiş görevlerden biridir [m. 402]. Bu nedenle, bağımsız denetim raporunun zamanında teslim edilmemesi denetçinin kusurundan kaynaklanmışsa; denetçi, bu nedenle meydana gelen zararlardan denetlenen ortaklığa, pay sahiplerine ve ortaklık alacaklılarına karşı sorumlu olur [m. 554 (1)].

BDK'nın bağımsız denetim raporunu usulüne uygun olarak teslim etmesi halinde, denetlenen ortaklığın da denetim raporunu teslim alması gerekir. Zira, BDK'nın teslim etme borcu karşısında, denetlenen ortaklığın teslim alma borcu bulunmaktadır. Teslim almaktan kaçınan denetlenen ortaklık temerrüde düşer¹⁶⁴.

III- Çalışma Kâğıtlarını Saklama

BBDY m. 39 (1)'de, çalışma kâğıtları tanımlanmıştır. Hükme göre, çalışma kâğıtları, "bağımsız denetçinin bağımsız denetim planına uygun izlediği denetim

¹⁶³ Belirtmek gerekir ki, bağımsız denetim raporunun Tebliğ hükümlerine aykırı olarak teslim edilmesi durumunda, denetlenen ortaklığın uğradığı zararlardan sadece BDK sorumlu olur. Sorumlu ortak baş denetçinin, Tebliğ 2. Kısım m. 29 (1) uyarınca sorumluluğuna gidilemez. Zira, belirtilen hüküm uyarınca bir sorumluluğun doğabilmesi için, bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına aykırı olarak yürütülmesi ve/veya sonuçlandırılması gerekir. Tebliğ'e göre, bağımsız denetim, "İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin ... denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması"dır [Tebliğ Başlangıç Hükümleri m. 4/b]. Diğer bir deyişle, 2. Kısım m. 29 (1)'de belirtilen bir sorumluluğun doğabilmesi için, bağımsız denetim faaliyeti standartlara aykırı olarak yürütülmeli ve/veya gerçeği yansıtmayan bir bağımsız denetim raporu hazırlanmalıdır. Sorumlu ortak baş denetçinin sorumluluğu da, "...bağımsız denetim faaliyetinin, bağımsız denetim standartları ile yasal ve hukuki düzenlemelere uygun olarak yapılması sürecinde yönlendirme, gözetme ve verimliliği sağlama ile gerçeği yansıtan bir denetim raporunun hazırlanması ..." ile sınırlıdır [Tebliğ 4. Kısım m. 10 (1)]. Sorumlu ortak baş denetçinin görevi, denetim raporunu imzalamasıyla son bulur [Tebliğ 2. Kısım m. 23 (1)].

¹⁶⁴ Denetlenen ortaklığın bağımsız denetim raporunu kabul borcu için bkz. § 7, III.

yöntem ve tekniklerini, uyguladığı denetim testlerini, topladığı bilgi ve kanıtları, incelemelerle ilgili olarak ulaştığı sonuçları gösteren kâğıt, film, elektronik ortam veya diğer ortamlarda saklanan verilerden oluşan ve hazırlanması zorunlu olan belgelerdir.”

BDK’lar, bağımsız denetim faaliyetleri ile ilgili düzenli ve yeterli kayıt düzeni oluşturmakla yükümlüdürler. Keza, bağımsız denetçilerin de, çalışma kâğıtlarını hazırlama ve kayıt düzenine uygun bir şekilde düzenleme yükümlülükleri bulunmaktadır [BBDY m. 39 (2); Tebliğ 5. Kısım m. 4 (3); ÇUEHY m. 56/II]. Bağımsız denetçinin çalışması, düzenlemiş olduğu çalışma kâğıtlarıyla değerlendirilir. Eğer, çalışma kâğıtları özenle hazırlanmış ise, bu denetime olan güveni artırır¹⁶⁵. Bağımsız denetçiler, uygun ve yeterli niteliklere sahip denetim kanıtlarını topladıklarını ve bağımsız denetim çalışmasını standartlara uygun olarak yürüttüklerini, çalışma kâğıtları ile belgelendirirler [Tebliğ 5. Kısım m. 3 (1)/a; BBDY m. 38 (1)]. Dolayısıyla, çalışma kâğıtları, bağımsız denetimin ilgili düzenlemelere uygun olarak yürütüldüğüne dair bir kanıt oluşturur ve sonradan ortaya çıkacak uyumsuzluklarda başvurulacak önemli belgelerdir [Tebliğ 5. Kısım m. 4 (2); BBDY m. 39 (2)]. Bağımsız denetim plânının, çalışma kâğıtlarının ve bunları destekleyen bilgi ve belgelerin bağımsız denetim çalışmasını kanıtlayacak düzeyde olmaması, Tebliğ uyarınca, BDK’nın bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisinin iptali nedenidir [2. Kısım m. 30 (1)/b/3].

Çalışma kâğıtları denetim çalışması sürecinde hazırlanmalıdır. Çalışma kâğıtlarının amacı; bağımsız denetimin kalitesini artırarak gözden geçirmenin, toplanan kanıtların ve bağımsız denetim raporunun, nihai hale getirilmeden değerlendirilmesine olanak vermektir [Tebliğ 5. Kısım m. 4 (3)]. Buna ek olarak, çalışma kâğıtları; bağımsız denetim ekibine, bağımsız denetimin plânlanıp yürütülmesinde yol göstermek; bağımsız denetimde sorumluluk ve gözetim görevi üstlenmiş olan denetçilere bağımsız denetimin izlenmesi ve yönlendirilmesi konusunda sorumluluklarının yerine getirilmesinde yardımcı olmak; ekip üyelerinin kendi çalışmalarında sorumlu olmalarını sağlamak; gelecek dönemlerde de önem arz

¹⁶⁵ GÜRBÜZ: s. 211.

edecek hususların kaydedilmesine olanak vermek; kıdemli denetçinin kalite kontrol çalışması yapmasını sağlamak; yasa ve diğer düzenlemelere uyum konusunda kıdemli denetçiye bağımsız bir soruşturma yapma olanağını vermek suretiyle, denetim kalitesini artırılmasına da katkıda bulunur [Tebliğ 5. Kısım m. 4 (3)-(4)].

Çalışma kâğıtları, denetlenen ortaklıktan veya denetlenen ortaklığın aracılığı ile elde edilen kayıtlardan oluşur ve bu ortaklığın parasıyla hazırlanır. Ancak, denetim faaliyeti aracı olması dolayısıyla, çalışma kâğıtlarının mülkiyeti bağımsız denetçiye aittir [BBDY m. 39 (3)]¹⁶⁶. Bu nedenle, denetlenen ortaklık, çalışma kâğıtlarının kendisine verilmesini isteyemez¹⁶⁷. Ancak, BBDY uyarınca, BDK, bağımsız denetçinin uygun görüşünü almak koşuluyla, çalışma kâğıtlarının bir bölümünü veya özetini, denetlenen bankaya verebilir. Çalışma kâğıtları, denetlenen bankanın muhasebe kayıtları yerine geçemez [m. 39 (4)]. Yine, BBDY uyarınca, BDK, 24. madde II. fıkra uyarınca bağımsız denetim görevini sona erdirir ise, yerine geçecek olan BDK'nın incelemesine olanak sağlamak istenilmesi hâlinde fotokopilerini de vermekle yükümlüdür.

Tebliğ ve ÇUEHY uyarınca, bağımsız denetçiler, denetim raporu tarihinden itibaren on yıl süreyle çalışma kâğıtlarını saklamak zorundadırlar [5. Kısım m. 11 (5), c. 1; ÇUEHY m. 56/V]¹⁶⁸. Çalışma kâğıtları, on yıllık süre tamamlanmadan önce imha edilemez [Tebliğ 5. Kısım m. 11 (4); UDS (ISA) 230/28]. BBDY'ye göre ise, çalışma kâğıtlarının saklanma süresi, beş yıldır. Ancak, çalışma kâğıtlarının bir uyuşmazlığa konu olması durumunda, uyuşmazlık sonuçlanıncaya kadar çalışma kâğıtlarının saklanması gerekir [m. 39 (5)].

Tebliğ uyarınca, taraflardan biri haklı nedene dayanarak bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirmiş ise, BDK'lar, çalışma notlarını ve gerekli belgeleri yerine geçecek olan BDK'ya devredilmek üzere, SPK'ya teslim etmek zorundadırlar [2. Kısım m. 8 (2)]. Görev değişimi ile ilgili standartlara uyulmaması, BDK'nın

¹⁶⁶ GÜRBÜZ: s. 218; GÜREDİN: s. 308; BOZKURT: s. 83; AKSOY: Denetim, s. 289; KAVAL: s. 119.

¹⁶⁷ BOZKURT: s. 83.

¹⁶⁸ UDS (ISA) 230/29'a göre, çalışma kâğıtlarının saklama süreleri beş yıldan az olamaz ve bu süre, denetim raporu tarihinden itibaren başlar.

bağımsız denetimde bulunma yetkisinin SPK tarafından iptal edilmesi nedenidir [Tebliğ 2. Kısım m. 30 (1)/b/1]. BBDY m. 26 (10) uyarınca ise, BDK'lar, istenilmesi hâlinde, çalışma kâğıtları ile denetime ilişkin her türlü bilgi ve belgeyi BDDK'ya göndermek veya BDDK'nın denetim ile yetkili personeline açmak zorundadırlar.

Çalışma kâğıtları, ortaklığa ait bilgileri içermektedir. Bu bilgiler, sır niteliğine sahip olabilir. Bu itibarla, bağımsız denetçiler sır saklama yükümlülüğü uyarınca, denetlenen ortaklığın izni olmadıkça, çalışma kâğıtlarının içerdiği bilgileri açıklayamayacakları gibi, kendilerinin veya başkalarının yararına kullanamazlar ya da üçüncü kişilere veremezler [Tebliğ 2. Kısım m. 17; BBDY m. 39 (3)]. Diğer bir deyişle, saklama süresi sona erinceye kadar, denetçiler çalışma kâğıtlarını özenle saklamak yükümlülüğü altındadırlar. Aksi halde, ortaya çıkan zararlardan sorumlu olurlar. Bu nedenle, BDK'lar, çalışma kâğıtlarının saklanması ile ilgili süreç ve politikaları belirlemek zorundadırlar [Tebliğ 5. Kısım m. 11 (5), c.2]. Sır saklama yükümlülüğünün ortadan kalktığı hallerde, bağımsız denetçilerin çalışma kâğıtlarını vermeleri ve içerdiği bilgileri açıklamaları, sorumluluklarını doğurmaz¹⁶⁹.

IV- Sır Saklama

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 edinebilirler¹⁷⁰. Bu bilgiler, denetlenen ortaklık kadar, denetlenen ortaklık ile iş ilişkisi içinde bulunan üçüncü kişiler açısından da sır niteliğinde olabilir; dolayısıyla, bilgilerin açıklanması, denetlenen ortaklık yanında üçüncü

¹⁶⁹ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 6, IV.

¹⁷⁰ Denetlenen ortaklığa ait bu bilgiler, unsurlarını taşıdığı takdirde ticari sır niteliğindedir. Öğretideki bir görüşe göre, ticari sır; ticari, mali, para ve sermaye piyasalarının tamamını ilgilendiren; işletme, banka ve müşteri sırrı kavramlarını da içine alacak şekilde değerlendirilmesi gereken bir kavramdır. Ticari sır, ticari işletme ve ortaklığın faaliyet alanı ile ilgili olan, işletme ve ortaklığın belli sayıdaki mensupları tarafından bilinen, rakipler ile kamuya açıklanmaması gereken ve işletmenin başarısı için gerekli olan bilgidir (TURANBOY, Asuman: "Ticari Sır", Prof. Dr. Tuğrul ANSAY'a Armağan, Ankara 2006, s. 368). Diğer bir görüşe göre ise, genel olarak ticari sır, "bağımsız ekonomik bir değeri olan veya iktisadi faaliyetlerde sahibi lehine bir rekabet avantajı sağlayan, aleni olmayan (sadece sınırlı bir çevrede bilinen) ve sahibinin gizli kalmasını istediği her türlü bilgi(dir)" (BİLGE, Mehmet Emin: Ticari Sırların Korunması, B. 2, Ankara 2005, s. 5).

kişileri de zarara uğratabilir¹⁷¹. Ayrıca, açıklanan bilgiler nedeniyle, denetlenen ortaklık ile üçüncü kişilerin iş ilişkileri bozulabilir. Bu nedenle, denetçilere sır saklama yükümlülüğü getirilmiştir¹⁷². Sır saklama yükümlülüğü, BDK'nın, mesleki faaliyetleri çerçevesinde müşterilerine sunduğu tüm hizmetler için geçerlidir¹⁷³.

Tasarı'ya göre, "sır", denetim faaliyeti yürütülürken öğrenilen bilgileri ifade eder. Sorumluluğun söz konusu olması için, bu bilgilerin kullanılması yeterlidir. Kullanım nedeniyle, denetçinin ayrıca bir yarar elde etmesi şart değildir. "Kullanım"ın anlamı, öğreti ve mahkeme kararları ile belirlenecektir. Kullanma, içerden öğrenenlerin ticareti ile borsaya özgülenmemelidir [m. 404 (1) gerekçe]. Tasarı m. 404 (2) gerekçesinde ise, "kullanım"dan anlaşılması gerekenin, denetim sırasında öğrenilen ve herkesçe bilinmeyen olguların üçüncü kişiye aktarılması olduğu ifade edilmiştir.

Bir sırrın açıklanmasında, bir kullanım söz konusudur. Sırrı elde eden kişi, sırrı açıklayarak, bu sır ile ilgili kendi yararına doğrudan veya dolaylı bir çıkar elde etme amacı taşımasa da, sırrın açıklanmasında yararı olan kişilerin sırrı kullanarak bir çıkar elde etmelerine neden olabilir. Örneğin, üretim ile ilgili yeni bir teknik geliştirmiş bulunan bir ortaklığın bu bilgileri, sır niteliğindedir. Sırrın saklanmasında, ortaklığın bir yararı vardır; çünkü, onu piyasada rakiplerine karşı avantajlı konuma getirmektedir. Aynı şekilde, rakiplerinin de bu bilgiyi öğrenmede yararları vardır; çünkü, yeni tekniği uygulayarak piyasada eşit veya avantajlı bir konuma gelme olanağını elde ederler¹⁷⁴. Burada sırrın saklanmasında ya da açıklanmasında, saklayanın ya da öğrenenin bir çıkarı söz konusudur. Sırrın saklanmasında sır sahibinin, açıklanmasında ise, örneğimizi dikkate alırsak rakiplerin bir çıkarı vardır. Sonuç olarak, Tasarı m. 404 (1)'deki "sırrın kullanımı" ifadesi, "sırrın açıklanması

¹⁷¹ BİLGE: s. 6.

¹⁷² AB (L 157/97) m. 23 (1)'e göre, Üye Devletler, bir yasal denetçi veya denetim firmasının yasal denetimi yürütürken elde ettiği bütün bilgi ve belgeleri mesleki sır saklama kurallarına uygun olarak korumasını sağlamalıdır.

¹⁷³ ARENS/LOEBBECKE: s. 94; CARMICHAEL/WILLINGHAM/SCHALLER: s. 73. BDK'nın, müşterilerine sunduğu hizmetler, genel olarak, bağımsız denetim hizmeti ve denetim dışı kalan hizmetlerdir. Bkz. § 4, VI.

¹⁷⁴ Sırrın açıklanmasında çıkarı olanlar, bilgiyi doğrudan kullanabilecekleri gibi (yeni tekniğin kullanılması), bilgiyi temel alarak dolaylı bir şekilde de kullanabilirler (yeni tekniği temel yaparak, daha farklı bir teknik ya da bir üst teknik geliştirilmesi).

ve bizzat kullanılması veya kullanılmasına neden olmak suretiyle bir çıkar elde edilmesi” biçiminde anlaşılmalıdır. Diğer bir deyişle, Tasarı, “sırrın kullanılması” kavramını, hem sırrın açıklanması, hem de içerden öğrenenlerin ticaretini kapsayan genel bir kavram olarak kabul etmiştir¹⁷⁵.

A- Sır Kavramı, Mesleki Sır ve Yükümlülüğün Hukuki Dayanakları

Düzenlemelerde, sırrın tanımı yapılmamıştır¹⁷⁶. Bu nedenle, sır saklama yükümlülüğü açıklanmadan önce, *sır kavramının* açıklanması ve özelliklerinin belirlenmesi gerekir. Öğretiye göre, genel olarak sır; herhangi bir şekilde öğrenilen, kişinin özel yaşamına dâhil olan, gizli, herkesçe bilinmeyen, sahibinin açıklanmamasında yarar gördüğü, maddi ve manevi değerleriyle ilgili olay, davranış ve işlemlerdir¹⁷⁷. Bir bilginin sır niteliğinde olabilmesi için, sahip olması gerekli unsurlar, öğretilerde şu şekilde açıklanmıştır¹⁷⁸: Öncelikle, sır *gerçek olmalıdır*. İkinci olarak, somut olayın özelliklerine göre belirlenmesi gerekmektedir birlikte, sır *herkesçe bilinmemelidir*. Burada önemli olan husus, sırrın kaç kişi tarafından bulunduğu değildir. Birden fazla kişi sırrı biliyor olabilir. Ancak, bilgi herkes tarafından biliniyorsa veya bilgi herkese açıksa, sır olarak nitelendirilemez. Ayrıca, *sırrın sahibi* olan kişilerin, söz konusu *bilginin açıklanmaması iradesine sahip olması* gereğidir. Nihayet, sırrın açıklanmamasında, *sır sahibinin bir menfaati bulunmalıdır*. Menfaatin varlığını kanıtlama yükü, sır sahibine aittir. Tüm bu koşulların var olduğu bir bilgi, sır niteliğindedir.

¹⁷⁵ ULUSOY’a göre ise, Tasarı’da yasak kapsamında olanların, bilgileri “bizzat” kullanamayacakları düzenlenmiştir. Sır niteliğindeki bilgilerin açıklanması ve üçüncü kişilerin menfaat sağlaması konuları düzenlenmemiştir. Tasarı’daki bu eksiklik, hükmün işlemeze hale gelmesine neden olmaktadır (s. 174).

¹⁷⁶ YAHYAOĞLU’na göre, sır kavramının, “toplumsal ihtiyaçlara, bu ihtiyaçları yorumlama şekline, inanca, yere ve zamana göre değiştiği” için, sır kavramının tanımı yapılamaz, sadece “çerçevesi çizilebilir” (YAHYAOĞLU, Güran: “Bankacılıkta Sır”, Üçüncü Oturum: Vergi, Ticaret Hukuku ve Bankacılık Açısından Bilgi Alma Hakkı, Bilgi Edinme Hakkı, Panel, Ankara 5 Mayıs 2004, s. 147).

¹⁷⁷ AYTAÇ, Zühtü: “Anonim Ortaklıklar Denetçilerinin Sır Saklama Yükümlülüğü”, Batider 1979, C. X, s. 183; DONAY, Süheyl: Meslek Sırrının Açıklanması Suçu, İstanbul 1978, s. 5; KAPLAN, İbrahim: “Banka Gizliliği – Bankanın Sır Saklama Borcu”, Batider 1990, C. XXV, S. 4, s. 3; KAYA, Arslan: “Ticari Sır”, Üçüncü Oturum: Vergi, Ticaret Hukuku ve Bankacılık Açısından Bilgi Alma Hakkı, Bilgi Edinme Hakkı, Panel, Ankara 5 Mayıs 2004, s. 131.

¹⁷⁸ AYTAÇ: Sır Saklama, s. 184; KAYA: Ticari Sır, s. 133-134.

Sırrın çeşitli *türleri* vardır¹⁷⁹. Konumuz açısından önem taşıyan sır türü, *mesleki sırdır*. Öğretide mesleki sır, “bir mesleğin icrası sırasında öğrenilen, sır sahibi tarafından açıklanmaması öngörülen ve objektif olarak başkaları tarafından bilinmeyen, bireyin özel yaşamına ilişkin bilgi ve olaylar...” olarak tanımlanmıştır¹⁸⁰. Buna göre, bilgi, bir mesleğin yerine getirilmesi sırasında, mesleğin icabı gereği öğreniliyor ve açıklanmaması gerekiyorsa, mesleki sır söz konusudur¹⁸¹. Mesleki sır, meslek sahibinin mesleğini icrası sırasında öğrendiği bilgiler ile müşterisine ilişkin özel bilgileri kapsar¹⁸². Sadece meslek gereği öğrenilen sırları kapsamaması nedeniyle, öğretide mesleki sır kavramının dar kapsamlı olduğu ifade edilmiştir¹⁸³. Mesleki sırrın iki unsuru bulunmaktadır. Öncelikle, yerine getirilen *meslek ile sır arasında bir nedensellik bağı bulunmalıdır*. Diğer bir deyişle, sır, o mesleğin bir gereği olarak öğrenilmiş olmalıdır. İkinci olarak, sır *mesleğin icrası sırasında öğrenilmelidir*¹⁸⁴.

Bağımsız denetçiler, bağımsız denetim mesleğini icra eden muhasebe mesleği mensuplarıdır¹⁸⁵. Bağımsız denetçiler, bağımsız denetim çalışmaları sırasında, denetlenen ortaklığa ait bilgi ve belgeler üzerinde inceleme yaparken, sır niteliğindeki bilgileri de elde etmektedirler. Diğer bir deyişle, sırrın elde edilmesi,

¹⁷⁹ Sır kapsamına giren bilgi ya da elde ediliş biçimine göre mesleki, ticari ve ortaklık sırrı olarak üçe ayrılırken; korunan menfaate göre mutlak sır ve nisbî sır olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (AYTAÇ: Sır Saklama, s. 185-187; KAYA: Ticari Sır, s. 134-138). Ayrıca, ticari sır, işletme sırrı, meslek sırrı, müşteri sırrı, iş sırrı, know how, teknik sır veya üretim sırrı kavramları ile ilgili açıklamalar için bkz. BİLGE: s. 5 vd., 33 vd.

¹⁸⁰ DONAY: Meslek Sırrı, s. 11.

¹⁸¹ DONAY: Meslek Sırrı, s. 7; KAPLAN: Sır Saklama, s. 3; BİLGE: s. 37.

¹⁸² Meslek sırrının kapsamına giren bilgilere ilişkin olarak, öğretide farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, meslek sırrı kapsamına, meslek icra edilirken müşterinin özel yaşamı ile ilgili öğrenilen bilgiler girer. Kişiye ilişkin olmayan bilgiler, meslek sırrı değildir (DONAY: Meslek Sırrı, s. 7). 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) (RG, 17.12.2004, S. 25673), tıp mesleği mensupları ve yardımcılarının, bu sıfatları dolayısıyla hastalar ve bunların yakınları hakkında öğrendikleri bilgilere ilişkin tanıklık etmekten kaçınabilecekleri düzenlemesini getirmiştir [m. 46 (1)/b]. Başka bir deyişle, hastalar ile yakınlarının özel hayatları ile ilgili bilgiler, tıp mesleği açısından meslek sırrıdır. DONAY, bu düzenlemeyi yerinde bulmuştur. Zira, hastalar ve yakınları, özel yaşamları ile ilgili bilgilerin açıklanmasını istemeyebilirler. Mesleğin icrası sırasında öğrenilen bilgilerin, bu kişilerin menfaatleri ihlal edilecek şekilde kullanılmamalıdır (DONAY, Süheyl: Açıklamalı Ceza Muhakemesi Kanunu, Eski Yasa İle Karşılaştırmalı İlgili Yönetmeliklerle Beraber, İstanbul 2005, s. 47). BİLGE’ye göre ise, müşterinin özel yaşamına ilişkin bilgiler, müşteri sırrıdır. Mesleki sır, iş sahibinin mesleği ile ilgili öğrendiği ve geliştirdiği gizli bilgiler veya işverenin müşterileri ile ilgili özel bilgiler olabilir (s. 34 vd.).

¹⁸³ BİLGE: s. 37.

¹⁸⁴ DONAY: Meslek Sırrı, s. 9-10.

¹⁸⁵ Bağımsız denetim mesleği, bir serbest meslektir. Bu konudaki açıklamalar için bkz. ÖZKORKUT: Meslek Mensupları, s. 439-444 ve § 3, III, A, 2, a.

icra ettikleri bağımsız denetim mesleğinin bir gereği ve sonucudur¹⁸⁶. Bu itibarla, bağımsız denetim sırasından elde edilen sır, bir mesleki sırdır.

Sır saklama yükümlülüğünün *üç hukuki dayanağı* bulunmaktadır. Bu dayanaklardan biri, *yasa veya ilgili düzenlemelerdir*. BDK'ların ve bağımsız denetçilerin sır saklama yükümlülüğü; Tasarı m. 404, EİY m.12 vd., Tebliğ 2. Kısım m.17, BBDY m. 19 (1), 26 (7) ve BBDY m. 19 (1) atfıyla Bank m. 73'te düzenlenmiştir. Bu hükümler uyarınca, yükümlülük kapsamında olanlar¹⁸⁷, işleri dolayısıyla öğrendikleri sırları açıklayamazlar ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararlarına kullanamazlar. Aksi hâlde, bu nedenle meydana gelen zararlardan sorumlu olacakları gibi; ilgili düzenlemeler uyarınca, haklarında yaptırım uygulanır¹⁸⁸. Bağımsız denetçiler, ayrıca, kendi sosyal çevrelerinde ve yakın aile bireylerine, kasıtsız olarak sır niteliğine sahip bilgileri açıklamama konusunda tedbirli olmalıdırlar (IFAC, EY, No. 140.2).

Sır saklama yükümlülüğünün ikinci dayanağı ise, *sözleşmedir*. Sözleşmeye, sırların saklanması ile ilgili bir maddenin konması isteğe bağlıdır. Eğer, böyle bir madde sözleşmeye konmuş ise, sırrın açıklanması sözleşmenin ihlali anlamına gelir¹⁸⁹. Bağımsız denetim sözleşmesine, bağımsız denetçilerin sır saklama yükümlülüğüne ilişkin bir hükmün konulması zorunlu değildir. Ancak, sözleşmede, denetçilerin uymakla yükümlü oldukları denetim standartlarına atıf yapılması zorunludur [UDS (ISA) 210/ 6.3; Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/ç; BBDY m. 21 (3)/ç]. Bu nedenle, sır saklama yükümlülüğü, yapılan bu atıf ile dolaylı şekilde sözleşmenin bir unsuru haline gelmektedir¹⁹⁰.

Nihayet, sır saklama yükümlülüğünün üçüncü dayanağı, *kişilik haklarının korunmasıdır*. Tüzel kişilerin de, tıpkı gerçek kişiler gibi, kişilik hakları vardır. TMK m. 23 ve 24, sadece kişilik haklarını değil, ekonomik özgürlüğün de korunmasını kapsaması nedeniyle, gerçek kişiler yanında tüzel kişilere de uygulanır. Buna göre,

¹⁸⁶ Bu konuda bkz. AYTAÇ: Sır Saklama, s. 188.

¹⁸⁷ Yükümlülük kapsamında olanlar için bkz. § 6, IV, D.

¹⁸⁸ Uygulanacak yaptırımlar için bkz. § 6, IV, E.

¹⁸⁹ Bağımsız denetim sözleşmesine ilişkin açıklamalarımız için bkz. § 6, IV, E.

¹⁹⁰ Sözleşmenin unsurları ile ilgili olarak bkz. § 3, II.

ortaklıkların da korunmaya değer bir gizlilik alanı bulunur ve ortaklıkların ekonomik kişilik alanı olarak kabul edilen ticari ve teknik sırları, maddi ve manevi varlığının bir parçası olması sebebiyle, hükmün korumasından yararlanır. Yükümlülüğe aykırılık halinde, TBK'nın 41, 48 ve 49 maddeleri uygulama alanı bulur¹⁹¹.

Görüldüğü üzere, öğrenilen sır ile ilgili iki yasak getirilmektedir; ilki, denetçilerin işleri dolayısıyla öğrendikleri sırları açıklayamayacaklarına ilişkin yasak (*sır saklama yükümlülüğü*); ikincisi ise, öğrendikleri bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamayacaklarına ilişkin yasaktır (*içerden öğrenenlerin ticareti*)¹⁹².

B- Sır Saklama Yükümlülüğünün Kapsamı ve İstisnaları

Bağımsız denetim mesleğinde, mesleki sır kapsamına, BDK'ların kendi mesleklerine ilişkin bilgiler ile mesleğin icrası sırasında müşterilere ait ticari sır niteliğindeki bilgiler girmektedir. Zira, bağımsız denetçilerin müşterileri ortaklıklardır. Bağımsız denetçiler, denetim çalışmaları sırasında denetlenen ortaklığın bilgi ve belgelerini incelediklerinden; yatırımlar, yönetici ücretleri, ürün özellikleri, ürün fiyatları, araştırma ve geliştirme bilgileri ve üretim teknikleri gibi, ortaklığa ait birçok bilgi edinebilirler. Keza, mal ve hammaddelerin nereden sağlandığına ilişkin tedarik listesi, iş raporları, fiyat stratejileri, müşteri listeleri gibi, ortaklığın iş ilişkisi içinde olduğu üçüncü kişilere ait bilgileri de öğrenebilirler¹⁹³. Bu bilgiler, unsurlarının bulunması halinde, denetlenen ortaklığın ticari sırlarıdır¹⁹⁴.

¹⁹¹ DONAY: Meslek Sırrı, s. 23; TEKİNALP: Banka, s. 298; KAPLAN: Sır Saklama, s. 8; KAYA: Ticari Sır, s. 132; ALTOP, Atilla: Türk, İsviçre ve Alman Hukuklarında Bankaların Verdikleri Banka Bilgilerinden Dolayı Hukuki Sorumlulukları, İstanbul 1996, s.44-45. Kişilik haklarının ihlali bakımından ayrıca bkz. TURANBOY: Ticari Sır, s.365.

¹⁹² Esasen sır saklama yükümlülüğü, genel olarak, sırrın açıklanmaması ve kullanılmaması yasaklarını içermektedir. Ancak, sırrın kullanılması “içerden öğrenenlerin ticareti” kavramı ile açıklandığından; çalışmamızda, sırrın açıklanmaması yasağı “sır saklama yükümlülüğü” ve sırrın kullanılmaması yasağı “içerden öğrenenlerin ticareti” kavramları ile açıklanacaktır.

¹⁹³ BİLGE: s. 5-6.

¹⁹⁴ Ticari sırrın unsurları şunlardır: Öncelikle, bir bilgi olmalıdır. “Bilgi”, dildeki genel kullanımındaki geniş anlamıyla aynıdır. Ayrıca, bilginin, tacirin ticari işletmesi ile ilgili olması gerekir. Bunun yanında, bilgi herkesçe bilinmemelidir. Nihayet, ticari sırrın sahibi olan tacirin, bu bilgiyi açıklamama iradesi bulunmalı, sırrı korumak için gerekli önlemleri almalı ve sırrın açıklanmamasında menfaati bulunmalıdır (Bu konudaki ayrıntılı bilgi için bkz. BİLGE: s. 15 vd.).

Dolayısıyla, bağımsız denetçilerin mesleklerini icra ederken öğrenebilecekleri bilgiler, denetlenen ortaklığa ait ticari sır niteliğindeki bilgilerdir¹⁹⁵.

BDK'lar, müşterileri ile sözleşme yapmadan önce, bağımsız denetimin kendilerine getireceği riski belirlemek, denetim kapsam ve planlamasını tespit etmek amacıyla, bir ön araştırma yapmak zorundadırlar¹⁹⁶. Bu amaçla, BDK yeni müşteri ile ilgili işi kabul etmeden önce, eğer söz konusu müşteri daha önce başka bir BDK ile çalışmış ise, o BDK ile görüşmeli ve eski BDK'nın vereceği bilgiler doğrultusunda kararını vermelidir. Eski BDK'nın gerekli açıklamaları yapabilmesi için, vereceği bilgilerden bazıları sır niteliğini taşıyacağından, müşteriden yazılı izin almadan bilgi vermemesi gerekir. Eğer, müşteri eski BDK'ya bu izni vermez veya açıklamaya kısıtlamalar getirir ise, sır saklama yükümlülüğünün bir gereği olarak, eski BDK bu bilgileri yeni BDK'ya veremez¹⁹⁷. Müşterinin böyle bir kısıtlamasının hiç olmaması veya belirli oranda kısıtlaması halinde, yeni BDK eski BDK'dan öğrendiği bu bilgileri üçüncü kişilere açıklamamalıdır (IFAC, EY, No. 140.3)¹⁹⁸. Sır

¹⁹⁵ Öğretide, ortaklıkların ticari sırları TTK, sermaye piyasası mevzuatı ve banka hukuku mevzuatı açısından incelenmiştir. TTK m. 363/II, pay sahiplerinin, ortaklığın iş sırlarını öğrenmeye yetkili olmadığı düzenlemesini getirmiş; ancak, iş sırlarını tanımlamamıştır. İş sırları, ortaklığın finansal durumu, iş bağlantıları ve ilişkileri gibi bilgileri ifade eden ticari sırlardır. Ticari sır ise, üçüncü kişilerin öğrenmelerinde sakınca bulunan ve öğrenmeleri hâlinde ortaklığın rekabetini azaltacak olan bilgilerdir. Ticari sır kavramının geniş yorumlanması durumunda, pay sahiplerinin bilgi alma ve inceleme haklarını ortadan kaldırılabılır. Sermaye piyasası mevzuatı uyarınca ise, halka açık anonim ortaklıklar, TTK yanında, SerPK'ya da tabidirler. SerPK m. 16/A uyarınca, ortaklıkların kamuyu aydınlatma yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu yükümlülük uyarınca, ortaklıklar; sermaye yapılarına, yönetimlerine, kontrollerine ilişkin değişiklikleri, ortaklık duran varlıkları ile bunların alım ve satımları, finansal yapıları gibi hususları açıklamak zorundadırlar. Kamuyu aydınlatma ilkesi ve pay sahiplerinin bilgi alma hakları nedeniyle, halka açık anonim ortaklıklarda ticari sır kavramı daralmakta; sadece haklı gerekçelerle ve sınırlı olarak ortaklık sırrından söz edilmektedir. Banka hukukunda ise, banka sırrı iki bilgiyi içerir. İlki, banka işletmesi ile bankanın mali gücü ve itibarını ilgilendiren tüm bilgilerdir. Diğeri ise, müşteriler ile ilgili tüm bilgilerdir. Yükümlülük kapsamında olanlar, bu bilgileri açıklayamaz veya kullanamazlar (bkz. Bank m. 73/III). Menkul kıymetlerini halka arz etmiş olan bankalar TTK ve Bank yanında, sermaye piyasası hukukunda yer alan faaliyetleri ile ilgili olarak SerPK'ya da tabidirler (SerPK m.50). Bu nedenle, bankaların da 16/A uyarınca, kamuyu aydınlatma yükümlülükleri bulunmaktadır. Bunun sonucunda, SerPK'ya tabi bankaların sır kavramı daha dardır (Bu konuda ayrıntılı açıklama için bkz. TURANBOY: Ticari Sır, s. 359 vd.).

¹⁹⁶ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 3, III, B.

¹⁹⁷ KEPEKÇİ: s. 33.

¹⁹⁸ Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi durumunda, BDK, tüm çalışma notları ile bilgileri, yerine geçecek BDK'ya verilmek üzere SPK'ya teslim etmek zorundadır [Tebliğ 3. Kısım m.8 (2)]. Tebliğ'de, görevi devreden denetçinin devretme gerekçelerini açıklama zorunluluğu olduğuna ilişkin bir ifade bulunmamaktadır. ÇUEHY m. 8/c'ye göre ise, meslek mensupları, ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmak sorumluluğunu taşırlar. Mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için aralarında gerekli dayanışmayı kurarlar. Bu Yönetmelik hükmü, meslek mensupları için getirilmiş genel bir

saklama yükümlülüğü, müşterinin bilgilerin açıklanmaması iradesi bulunduğu ve açıklanmamasında yararı olduğu sürece, sözleşme sona erdikten sonra da devam eder [EİY m.13 (1); ÇUEHY m. 7/I; IFAC, EY, No. 140.6; AB (L 157/97) m. 3 (4)]. Buna göre, *sır saklama yükümlülüğünün kapsamına*, sözleşme öncesi elde edilen bilgiler de dâhil, denetim hizmeti sona erinceye kadar öğrenilen tüm bilgiler girer¹⁹⁹.

Tasarı ile denetçiye getirilen sır saklama yükümlülüğünün kapsamı, pay sahiplerinin bilgi alma hakkı dikkate alınarak belirlenmelidir²⁰⁰. Tasarı uyarınca, denetçi, genel kurul toplantısına katılmak ve bilgi vermek ile yükümlüdür [m. 407 (2), 437 (2)]²⁰¹. Tasarı m. 437, pay sahiplerinin bilgi alma hakkını düzenlemektedir. Hükmün II. fıkrasına göre, pay sahipleri, denetçilerden, denetimin yapılma şekli ile sonuçları hakkında bilgi isteyebilirler. Tasarı m. 437 (2) gerekçesine göre, her yükümlüye, sadece sorumlu olduğu konular hakkında soru sorulabilir. Bu bakımdan, denetçiye, denetimde uyguladığı yöntem, yerinde yöntem uygulanıp uygulanmadığı, sondaj yöntemiyle denetime hangi sıklıkta yer verildiği ve kaç uzmanın çalıştırıldığı dâhil, denetimin yapılma şekli ile ilgili her tür soru sorulabilir. Keza, denetim raporunda yer alan rakamlar ile ifadelerin yorumu gibi, denetim sonuçlarına ilişkin sorular da sorulabilir. Denetçiler, gerçeğe uygun ve gerçeği aynen yansıtan, aldatıcı olmayan şekilde bilgi vermek zorundadırlar. Ancak, denetçi, talep edilen bilgiyi, ortaklık sırlarının açıklanacağı veya korunması gereken diğer ortaklık yararlarının tehlikeye girebileceği gerekçesi ile reddedebilir [Tasarı m. 437 (3)].

düzenleme olup, doğrudan doğruya bağımsız denetim ile ilgili bilgilere uygulanmaz (KEPEKÇİ: s. 34). Dolayısıyla, bağımsız denetçiler, bu hükmeye dayanarak, sır niteliğindeki bilgileri açıklayamazlar.

¹⁹⁹ Bankaların sır saklama yükümlülüğüne ilişkin benzer açıklama için bkz. KAPLAN: Sır Saklama, s. 4-5.

²⁰⁰ Pay sahiplerinin bilgi alma hakkının, pay sahiplerinin eşit işleme tabi tutulmasının mutlak olarak uygulandığı durumlardan biri olduğu ile ilgili açıklamalar için bkz. YILDIZ, Şükrü: Anonim Ortaklıkta Pay Sahipleri Açısından Eşit İşlem İlkesi, Ankara 2004, s.174 vd.

²⁰¹ Denetçinin, genel kurul toplantısına katılması ile ilgili açıklama için bkz. § 4, V, B.

Ortaklık sırrı ile ortaklık yararı, bilgi vermenin sınırını oluşturmaktadır²⁰². Tasarı m. 437 (3) gerekçesinde, hükümde, ortaklık sırrı ile ortaklık yararının tanımlanmadığı belirtilmiş ve bunun nedeninin, dar veya geniş bir tanımla uygulamayı dondurmamak veya genişletmemek özeni olduğu ifade edilmiştir. Gerekçeye göre, ortaklık sırrında, “rakip bir ortaklığın bilmediği, öğrenmemesi gereken, ortaklığın zararına kullanabileceği, elde etmek için çalıştığı, peşinde olabileceği” bilgi ölçü olarak verilebilir. Buna karşılık, “rakiplerin ulaşabileceği, çeşitli kaynaklar aracılığı ile elde edebileceği, verileri ve bilgileri kullanarak yorumlama ve değerlendirme ile çıkarabileceği bilgiler”, sır niteliğinde değildir. Ortaklık yararının zarara uğraması ise, “ortaklık işletmesinin, bağlı ortaklıklarının, müşteri çevresinin, dağıtım kanallarının ve ilişkilerinin vs.’nin kayba uğraması veya bu nitelikte pek de uzak olmayan bir tehlikenin” var olması demektir. Ortaklık yararının zarara uğramasından, sadece malvarlığı zararları kastedilmemiştir. Şu hâlde, Tasarı uyarınca, denetçilerin sır saklama yükümlülüğünün kapsamına, ortaklık sırrı veya ortaklık yararını zarara uğratabilecek bilgiler girmektedir.

Bağımsız denetim standart, ilke ve kuralları ile meslek ahlakı gereği yapılması zorunlu açıklamalar ve kamuyu aydınlatma amacıyla mevzuat gereği yapılan ilave

²⁰² Öğretide, ortaklık sırrının geniş yorumlanması gerektiği; açıklanması hâlinde, ortaklığın menfaatine zarar veren veya zarar verme tehlikesi bulunan tüm bilgilerin, ortaklık sırrı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ortaklık sırrı kapsamına, müşteri çevresi, müşteriler ile olan ilişkiler, yatırım planları gibi iş sırları yanında; üretim biçimleri, üretim süreci ve patent bilgileri gibi fabrika sırları da girer. Keza, ortaklık sırrı kavramı, üçüncü kişiler ile ticari işlem yapma olanaklarına ilişkin bilgileri de kapsamaktadır. Ortaklık sırrının geniş yorumlanması gereğinin iki nedeni vardır: İlki, anonim ortaklık pay sahiplerinin ortaklıkla rekabet etme yasağı bulunmadığından, ortaklık sırlarını kendi yararlarına kullanabilecek olmalarıdır. İkincisi ise, genel kurul toplantılarına, ortaklığın rakipleri gibi pay sahipleri dışında kişilerin de katılmasıdır. Pay sahiplerinin bilgi alma haklarına getirilmiş diğer sınırlama olan ortaklık yararı ise, ortaklık sırrının açıklanması dışında başka nedenlerle de zarar görebilir. Örneğin, pay sahiplerinin soru sorma haklarını kullanırlarken, yönetim kurulu üyelerine hakaret içerikli konuşmalar yapmaları, dolaylı olarak ortaklığın menfaatine zarar verir. Bilgi alma hakkının reddi için, bilginin açıklanması hâlinde ortaklığın zarar görmesi şart değildir. Zarar görme tehlikesinin bulunması da yeterlidir (Bu konudaki ayrıntılı bilgi için, bkz. KARASU: s. 81 vd.). Öğretideki diğer bir görüşe göre, pay sahibinin ortaklığın rakipleri adına çalışıyor olması nedeniyle bilgi alma talebinin reddedilmesi durumunda, bu hususun net olarak belirlenmesi ve bilgi talebinde bulunan pay sahibine tebliğ edilmesi gerekir. Aksi hâlde, pay sahibi, bilgi alma talebinin reddinin haklı bir gerekçeye dayanmadığını mahkemede kanıtlayarak; genel kurul kararının iptali davası, sorumluluk davası veya aynen ifa davası açabilir [YILDIZ: Eşit İşlem, s.175-176].

duyurular, sır niteliğinde değildir [Tebliğ 2. Kısım m.17 (2); IFAC, EY, No. 140.7.c.iv; AICPA, EY, Sec. 301.01.II]²⁰³.

Bazı hâllerde, öğrenilen bilgilerin açıklanması sorumluluğu doğurmaz. Yasalar ve mevzuat uyarınca öngörülen hâllerden birinin varlığında, bağımsız denetçi sahip olduğu bilgileri açıklayabilir veya açıklamak zorundadır (IFAC, EY, No. 140.7). Bu hâllerden ilki, sır sahibinin sırrın açıklanmasına rıza göstermesidir [Tasarı m. 404 (1) ve (2) gerekçesi; EİY m. 14 (1)/a; IFAC, EY, No. 140.7.a; AICPA, EY, Sec. 301.01.I]. İzin, denetlenen ortaklığın yasal temsilcisi tarafından verilmelidir [Tasarı m. 404 (1) gerekçe]. Ancak, böyle bir halde, sır sahibinin verdiği yetkinin kapsamına da uyulmalıdır. Diğer bir deyişle, sır sahibi belli bir kişiye belli bir bilginin açıklanması konusunda yetki vermişse, bağımsız denetçinin belirlenmiş kişi dışında kalanlara sırrı açıklaması veya belirlenmiş kişiye belirlenen bilginin dışında başka bilgileri vermesi, sorumluluğunu doğurur. Ayrıca, sır sahibinin izni ile bilginin açıklanması halinde, bağımsız denetçi, bundan etkilenecek olan üçüncü kişilerin menfaatlerinin bir zarar görüp görmeyeceğini de dikkate almalıdır [EİY m. 15 (1)/a; IFAC, EY, No. 140.8.a]. Bunun yanında, açıklanacak bilginin tamamının uygun ve doğrulanmış olup olmadığını da göz önünde bulundurmalıdır. Eğer, koşullar gereği meslek mensubu tamamlanmamış veya doğrulanmamış bir bilgiye sahip ise, bu takdirde, açıklamanın kapsamı hakkında mesleki bilgisini kullanmalıdır [EİY m. 15 (1)/b]. Nihayet, bağımsız denetçinin, bilginin kime ve hangi yönde verileceğini de dikkate alması gerekir [EİY m. 15 (1)/c].

Adli veya mevzuatla yetkili ve görevli kılınmış olmak koşuluyla, idari ve her türlü inceleme sırasında öğrenilen bilgilerin yetkililere verilmesi, yükümlülük kapsamında değildir [Tebliğ 2. Kısım m.17 (3)]²⁰⁴. Örneğin, Tebliğ uyarınca, bir denetlenen ortaklığın faaliyetlerinin sermaye piyasası mevzuatı ve ilgili diğer

²⁰³ Pay sahibinin bilgi alma hakkı, kamuya açıklanması zorunlu hususlarda sınırlandırılmış ise, sınırlandırmada haklı bir neden bulunmamaktadır. Zira, burada, bilgi alma hakkı kamuyu aydınlatma ilkesi uyarınca ortaya çıkmaktadır [YILDIZ: Eşit İşlem, s. 175]. Denetim standartlarının ve muhasebe kurallarının yer aldığı Sec. 202 ve 203'de belirtilen mesleki görevlerin yerine getirilmesi için sırrın açıklanması, sorumluluk doğurmaz; çünkü, denetçinin mesleki standartlarını yerine getirmeye ilişkin sorumluluğu, sırları saklamaya ilişkin sorumluluğundan daha önemlidir. Bu yüzden, uygun niteliğe sahip olmayan bir denetim raporunun hazırlanmasının gerekçesi, sır saklama yükümlülüğüne uymak olamaz (ARENS/LOEBBECKE: s. 94).

²⁰⁴ Benzer düzenleme için bkz. EPBDY m. 12/II.

mevzuata uyumunu sağlamak ve aykırılıkları gidermek, ortaklık yönetiminin sorumluluğundadır [7. Kısım m.4 (1)]. Ancak, bağımsız denetçiler, bağımsız denetimi planlarken finansal tabloların doğruluğunu etkileyen mevzuata aykırılıkları da incelemek zorundadırlar [7. Kısım m.3 (1)]. Böyle bir aykırılık belirlendiğinde, durum öncelikle ortaklık yönetimine ivedilikle bildirilmeli; eğer ortaklık yönetiminin aykırılığa taraf olduğundan şüphelenilirse, en kısa sürede SPK'ya veya ortaklığın özel bir mevzuata tâbi olması halinde, ilgili yetkili otoriteye bildirilmelidir [7. Kısım m.7 (2)]. Esas itibarıyla, ortaklıkla ilgili bilgilerin üçüncü kişilere açıklanması, sır saklama yükümlülüğüne aykırılık teşkil etmekle birlikte; bu hal, sır saklama yükümlülüğüne aykırılık oluşturmaz [7. Kısım m.9 (1)].

Yine, belirli durumlarda sırrın açıklanması zorunludur. Zira, bu hâller, bağımsız denetçilerin sır saklama sorumluluğundan daha önemlidir. Buna göre, denetim çalışmaları sırasında öğrenilen bir bilgi suç oluşturuyorsa, denetçiler bu bilgileri yetkili makamlara bildirmelidirler (ÇUEHY m.57; IFAC, EY, No. 140.7.b.ii; CMK m. 158)²⁰⁵. Örneğin, BBDY m. 27 (5) uyarınca, bağımsız denetçiler, Bank ve diğer yasalara göre konusu suç oluşturan hâllerde durumu ivedilikle yetkili makamlara bildirmeli ve BDDK'ya yazılı olarak bilgi vermelidir.

CMK uyarınca, mali müşavirler, bu sıfatları dolayısıyla hizmet verdikleri kişiler hakkında öğrendikleri bilgiler ile ilgili tanıklık etmekten çekinebilirler [m. 46 (1)/c]. Ancak, hizmet verilen kişinin rızası hâlinde, tanıklıktan çekinemezler [m. 46 (2)]. Bu hâlde, denetçinin tanıklık etmesi, sırrın açıklanması anlamına gelmez (ÇUEHY m.7/III; IFAC, EY, No. 140.7.b.i). Öğretideki bir görüşe göre, hizmet verilen kişi, sınırlı rıza verir ise; başka bir deyişle, sadece belli bir konunun açıklanmasına rıza gösterir ise, meslek sahibi rıza gösterilen konuyla sınırlı olarak tanıklık edilebilir²⁰⁶.

Bir bağımsız denetçinin denetim çalışmalarının, yetkili kurum ve kuruluşlarca mevzuat çerçevesinde yeniden incelenmesi öngörüldüğü hâllerde, incelenen denetçi sır saklama yükümlülüğüne dayanarak incelemeyi engelleyemez. Gerekli bilgi ve

²⁰⁵ Benzer düzenleme için bkz. EPBDY m. 12/II, c. son

²⁰⁶ DONAY: CMK, s. 47.

belgeleri, incelemekle görevlendirilmiş denetçiye teslim etmek zorundadır (IFAC, EY, No. 140.7.c.i; AICPA, EY, Sec. 301.01.II). SerPK m. 47-B/1 uyarınca, SPK'ya veya SPK tarafından görevlendirilenlere, istenilen bilgi ve belgeleri vermeyen, eksik veya gerçeğe aykırı bilgi veren, defter ve belgeleri saklayanlar hakkında cezai yaptırım öngörülmüştür. Buna göre, BDK'lar, SPK tarafından yapılan denetimlerden, belgelerinde müşterilerine ait sır niteliğinde bilgilerin bulunduğu gerekçesi ile kaçınamaz. Kuşkusuz, SPK veya SPK tarafından görevlendirilmiş kişiler tarafından yapılan denetimler için, müşterilerin iznini alma zorunluluğu bulunmamaktadır.

BBDY uyarınca, BDDK, gerekli görmesi hâlinde, bağımsız denetime tabi tutulmuş olan banka hakkında görüş alışverişinde bulunmak üzere BDK ile toplantı yapar [m. 43 (1)]. Böyle bir durumda, BDK, sır saklama yükümlülüğüne dayanarak bilgi vermekten kaçınamaz. Keza, BanK m. 96/I'e göre, BDK'lar, BanK'nın uygulaması ile ilgili olarak, gizli olsa dahi kendisinden talep edilen her tür bilgi ve belgeyi BDDK'ya vermekle yükümlüdür. Bank m. 33/II'e göre, BDK'lar, bağımsız denetim faaliyeti esnasında, bankanın varlığını tehlikeye sokabilecek veya yöneticilerin BanK veya ana sözleşmeyi ihlal ettiklerini gösteren hususları belirlerse, durumu derhal BDDK'ya bildirmek zorundadır. Bu bildirim, sır saklama yükümlülüğünün ihlal edildiği anlamına gelmez.

C- İçerden Öğrenenlerin Ticareti

Tebliğ 2. Kısım m.17 (1)'e göre, bağımsız denetçiler denetim sırasında elde ettikleri sırları, kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar. *İçerden öğrenenlerin ticareti*, SerPK ile yasaklanmıştır. SerPK m. 47/I-A (1), içerden öğrenenlerin ticaretini tanımlamıştır. Hükme göre, “sermaye piyasası araçlarının değerini etkileyebilecek, henüz kamuya açıklanmamış bilgileri kullanarak sermaye piyasasında işlem yapanlar arasındaki fırsat eşitliğini bozacak şekilde mameleki yarar sağlamak veya bir zararı bertaraf etmek, içerden öğrenenlerin ticaretidir”. Böylece, içerden öğrenen kişilerin, genel hükümler uyarınca hukuki sorumluluklarının yanında, bu düzenlemeyle cezai sorumlulukları da doğmaktadır.

İçeriden öğrenenlerin ticaretinin yasaklanma *nedeni*, sermaye piyasasına duyulan güvenin korunmasıdır. Zira, içerden öğrenenlerin, öğrendikleri ve henüz kamuya duyurulmamış bu bilgileri fırsat eşitliğini bozacak şekilde, kendi yararlarına ve diğer yatırımcıların zararlarına olarak kullanmaları, yatırımcıların, piyasanın eşitlik ve dürüstlük çerçevesinde işlememesi nedeniyle, piyasaya olan güvenlerini sarsar²⁰⁷.

Menkul kıymetlere yatırım yapan kişilerin malvarlıkları ile ekonomik düzenin bir parçası olan menkul kıymetler piyasasının korunmasına ilişkin koruyucu önlemler alınması gerekleri nedeniyle, içerden öğrenenlerin ticareti bir suç olarak kabul edilmiştir²⁰⁸. İçeriden öğrenenlerin ticareti suçunun oluşabilmesi için *üç unsurun* birlikte bulunması gerekir. *Birinci unsur, belirli nitelikteki bir bilginin elde edilmiş olmasının gerekmesidir*. Her bilgi, içerden öğrenilmiş sayılamaz. İçerden öğrenilmiş sayılabilmesi için, bilginin üç özelliğe sahip olması gerekir. İlk olarak, bilgi, ya sermaye piyasası araçlarının değerini önemli şekilde etkileyecek nitelikte olmalı ya da makul bir yatırımcı tarafından önemsenmelidir. Hangi bilginin sermaye piyasası araçlarının değerini etkileyeceğine ilişkin olarak, düzenlemeler tek tek belirleme yoluna gitmemiş, genel bir çerçeve çizmiştir. Makul bir yatırımcı da, değeri etkileyecek olan ve olağanüstü nitelikte kabul edilen bu bilgileri öncelikle elde etmeye çalışır. Her iki halde de, bilginin bu tip bir niteliğe sahip olup olmadığı, somut olayın özellikleri dikkate alınarak mahkemeler tarafından belirlenecektir²⁰⁹. Sermaye piyasası araçlarını etkileyebilecek bilgiler, başlıca üç gruba ayrılmıştır: Sermaye piyasası araçlarını ihraç eden ihraççılarla ilgili bilgiler, sermaye piyasası ile ilgili bilgiler ve politik karar ve projelerle ilgili bilgiler²¹⁰. İkinci olarak, bilgi belirli niteliklere sahip olmalıdır. Bilginin iki niteliğe sahip olması aranmıştır. Öncelikle, bilginin kendisi kesin ve kaynağı güvenilir olmalıdır. Kesin bilgidен anlaşılması gereken, bilginin bir rivayetten doğmaması, bilgilere doğrudan sahip olanlardan ya da belgelerden öğrenilmesidir. Bilginin sahip olması gereken ikinci nitelik ise,

²⁰⁷ TURANBOY Asuman: *İnsider Muameleleri*, Ankara 1990, s. 58; KARABABA: s. 169; YILDIZ: *Eşit İşlem*, s. 95 vd.

²⁰⁸ Bu konudaki ayrıntılı bilgi için TURANBOY: *İnsider*, s. 205 vd. Ayrıca bu konudaki açıklama için bkz. § 6, IV, E.

²⁰⁹ TURANBOY: *İnsider*, s. 44-51; ÜNAL: s. 139; KARABABA: s. 168; TEKİNALP, Ünal: “İçeriden Öğrenenlerin Ticareti Sorunu”, *İkt. ve Mal. Aralık 1986*, C. XXXIII, S. 9, s. 313.

²¹⁰ TURANBOY: *İnsider*, s. 51-54; ÜNAL: s. 139.

bilginin henüz herkes tarafından bilinmemesi ve açıklanmamış bulunmasıdır²¹¹. Üçüncü olarak, bilgiden yararlanma olanağı bulunmalıdır. Diğer bir deyişle, içeriden öğrenen kişi, öğrendiği bilgiyi kullanmalı ve bir kâr elde ederek ya da zarardan kaçınarak bir menfaat elde etmiş olmalıdır²¹².

İçeriden öğrenenlerin ticareti suçunun ikinci unsuru, içeriden öğrenenlerin belirli niteliklere sahip olmasıdır. Öğretide, içerden öğrenenler iki gruba ayrılmıştır. İlk grubu, sahip oldukları statülerinin bir gereği olarak içeriden öğrenenler oluşturur. Bu kişiler, ortaklığa yakın kişilerdir ve bilgilere bu nedenle kolaylıkla ulaşabilmektedirler²¹³. Örneğin ortaklığın yönetim kurulu başkan ve üyeleri, müdürleri, denetçileri, memurları, diğer görevlileri ve büyük hisse senedi sahipleri ile bunların aile üyeleri ilk gruba girer²¹⁴. İkinci gruba ise, ilk grupta yer alan kişilerle ilişkileri dolayısıyla içerden öğrenenler oluşturur. Her ne kadar, bu kişiler ortaklığa uzak kişiler olsalar da, belirli koşulların sağlanması halinde, içerden öğrenen olarak kabul edilirler²¹⁵. Bu bakımdan, bağımsız denetçiler ilk grup içerisinde yer alırlar. Zira, denetim faaliyetleri dolayısıyla, sır niteliğindeki bilgi ve belgelere doğrudan ve kolaylıkla ulaşmaktadırlar.

²¹¹ Ayrıntılı açıklamalar için bkz. TURANBOY: *İnsider*, s. 54-64; AYTAÇ: *Sır Saklama*, s. 207. Kamuyu aydınlatma ilkesi, içerden öğrenenlerin ticaretinin engellenmesi ve piyasa eşitliğinin sağlanması amacıyla yöneliktir. Şöyle ki, kamuya aydınlatma ilkesinin gereği gibi uygulanmaması, kamunun tüm bilgileri öğrenememesine ve içeriden öğrenenlerin “bilgide avantajlı” konuma gelmesine neden olur. Bu da, bilginin eşit şekilde öğrenilmesine engeldir. Kamuyu aydınlatma ilkesi, bunu engellemek suretiyle, kamunun korunmasını amaçlamıştır (TURANBOY: *İnsider*, s. 58).

²¹² TURANBOY: *İnsider*, s. 64. Kullanma, bir yatırımcının herhangi kişisel bir çaba göstermeksizin, sermaye piyasasındaki şansını yükseltmesidir (TEKİNALP: *İçeriden Öğrenenler*, s. 313).

²¹³ Bkz. TURANBOY: *İnsider*, s. 76-86; MANAVGAT, Çağlar: “Türk Hukukunda İçeriden Öğrenen Kavramı”, *Batider* 1998, C. XIX, S. 4, s. 187 vd.

²¹⁴ Ortaklık içinde bulunan içerden öğrenenlerin taşıdığı sıfat ile bilgiye nasıl ulaştığının, sonuç açısından bir önemi yoktur. Görevi gereği olarak bilgi kendisine ulaştırılmış olabileceği gibi, bizzat araştırma yapmak suretiyle de bu bilgiyi elde etmiş olabilir. Bu nedenle, yönetim kurulu başkanı gibi, ortaklığın küçük bir memuru da içerden öğrenen olabilir (TEKİNALP: *İçeriden Öğrenenler*, s. 312).

²¹⁵ Ortaklığa uzak olan kişiler ise, ortaklığa yakın kişiler gibi kolaylıkla tespit edilemezler. Zira, sosyal veya ekonomik konumları gereği ya da tesadüfen bilgileri öğrenebilirler (TURANBOY: *İnsider*, s. 86). Ortaklığa uzak kişiler ile ilgili ayrıntılı açıklamalar için, bkz. TURANBOY: *İnsider*, s. 86-103; MANAVGAT: s. 195-204.

Suçun üçüncü unsuru ise, bilginin belirli nitelikli sermaye piyasası araçlarına ilişkin olmasıdır. Buna göre, suça konu olacak sermaye piyasası araçları, hisse senetleri ve hisse senedi ile değiştirilebilir tahvillerdir²¹⁶.

D- Yükümlülük Altında Olanlar

Tasarı uyarınca, sır saklama yükümlülüğü altında olanlar; denetçi, işlem denetçisi, özel denetçi ve bunların yardımcıları, BDK'nın denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri²¹⁷ ile denetçinin bir BDK olması halinde kuruluşun yönetim kurulu, yönetim kurulu üyeleri ve çalışanlarıdır [m. 404 (1) c.1-2, (3)]²¹⁸. Sırrın kullanılması halinde, yükümlülük altında olanlar, denetlenen ortaklık ve bir zarara uğraması halinde bağlı ortaklıklara karşı sorumlu olurlar [m. 404 (1), c.3]. Eğer, birden fazla kişi yükümlülüğe aykırı davranarak denetlenen ortaklığın zarara uğramasına neden olmuşlarsa, sorumluluk müteselsildir [Tasarı m. 404 (1), c.4].

Tebliğ'e göre, BDK'ların yöneticileri, bağımsız denetçileri ve bütün çalışanları ile bağımsız denetim çalışmaları sırasında görüşüne başvurulmuş veya ek araştırma yaptırılan uzmanlar yükümlülük altındadırlar [2. Kısım m.17 (1), 28. Kısım]. BBDY m. 26 (7) uyarınca, sır saklama yükümlülüğü altında olanlar ise; BDK'nın pay sahipleri, yönetim kurulu başkan ve üyeleri, denetçileri, yöneticileri ve bağımsız denetçileridir.

²¹⁶ Bkz. TURANBOY: Insider, s. 104-107.

²¹⁷ Gereğince'de, denetime yardımcı kişilerin "denetlemeyi bizzat yapan denetçi veya denetçilerin eşgüdümünü sağlayan, gözetim işlemini yerine getiren kişiler" olarak anlaşılması gerektiğini ve böylece "davranış yükümlerini sadece "arazide çalışanlar"a özgüleyebilecek yorumlara engel olunmak istendiği" belirtilmiştir.

²¹⁸ Tasarı uyarınca, denetçinin bir BDK olması durumunda, BDK'nın yönetim kurulu üyelerine tüm davranış yükümleri değil, sadece sır saklama yükümü yükletilmiştir [Tasarı m. 404 (1) gereğince]. İsviçre Hukukunda ise, denetçilerin sır saklama yükümlülüğü İsv. BK m. 730'da düzenlenmiştir. Buna göre, denetçiler, raporlama veya bilgi verme sırasında ortaklığın ticari sırlarını öğrenebilirler. Denetçiler, denetim görevini yürütürken elde ettikleri bilgileri, tek tek ortaklara veya üçüncü kişilere açıklayamazlar. Denetçilerin yükümlülüklerini düzenleyen İsv. BK m. 755'e göre, yıllık finansal tabloların, konsolide finansal tabloların, kuruluşun veya sermayenin artırılması ya da azaltılmasının denetiminde görevlendirilmiş herhangi bir kişi, kasten ya da ihmali ile yükümlülüklerini ihlal eder ve bu nedenle bir zarara sebebiyet verirse, ortaklığa, ortaklara ve ortaklık alacaklılarına karşı sorumlu olur. Hükümde, belirli bir kişi veya kişilerden değil, belirtilen denetimlerde görevlendirilmiş herhangi bir kişiden söz edilmektedir. Dolayısıyla, sorumlu olacak kişiler belirlenirken, denetim türü ile bu denetimde görev alacak kişileri dikkate almak gerekir. Diğer bir deyişle, her somut olayın özelliklerini dikkate alarak sorumlular belirlenecektir (BİLGİLİ: s. 104).

Bağımsız denetçiler, kontrolleri altında olan personel ve kişilerin, sır saklama yükümlülüğüne uymaları konusunda gerekli tedbirleri almalıdırlar [IFAC, EY, No. 140.5; BBDY m. 26 (7)]. AICPA, EY, Sec. 301.3'e göre, bağımsız denetçi ortaklıklarının devri veya birleşme hâllerinde, devralan veya birleşilen bağımsız denetim ortaklıkları ve çalışanları da müşteriye ait sırları saklamakla yükümlüdürler ve bu sırları kendi yararlarına kullanamazlar. Tebliğ'de bu konuda bir düzenleme olmamakla birlikte, aynı kuralın geçerli olduğu kabul edilmelidir. Zira, bu husus, sır saklama yükümlülüğünün doğal bir sonucudur. Keza, bir bağımsız denetçinin denetim çalışmalarının, mevzuat veya yetkili otoritelerin düzenlemeleri çerçevesinde başka bir bağımsız denetçi tarafından yeniden incelenmesinin gerektiği durumlarda, inceleme yapan bağımsız denetçiler de, inceleme sırasında, inceledikleri bağımsız denetçilerin müşterileri ile ilgili öğrendikleri bilgileri açıklamamalı veya kendiler ya da başkalarının yararına kullanmamalıdırlar²¹⁹.

SerPK m. 47/I/A/1 uyarınca, içeriden öğrenenlerin ticareti fiili kapsamına girecek kişileri, özel bir belirleme olmaksızın saymıştır²²⁰. Hükme göre, “SerPK m.11 kapsamına giren ihraççılar ile sermaye piyasası kurumlarının veya bunlara bağlı veya bunlara hâkim işletmelerin yönetim kurulu başkan ve üyeleri, yöneticileri, denetçileri, diğer personeli ve bunların dışında mesleki veya görevlerini ifa etmeleri sırasında bilgi sahibi olabilecek durumda olanlarla, bunlarla temasları nedeniyle doğrudan veya dolaylı olarak bilgi sahibi olabilecek durumdaki kişiler” içerden öğrenenlerdir. “İhraççılar ile sermaye piyasası kurumlarının ... denetçileri” ile anlaşılması gereken, bağımsız denetçiler değil, iç denetçilerdir. Hükme göre “mesleki ... ifa etmeleri sırasında bilgi sahibi olabilecek durumda olanlar”, içerden öğrenenlerdir. İcra ettikleri meslekleri gereği içerden öğrenen kişi sayılabilmek için,

²¹⁹ Amerikan hukukuna göre, bir denetçi, başka bir denetçi tarafından AICPA, eyalet CPA birliği ya da eyalet muhasebe kurulunun yetkilendirmesiyle denetlenebilir. Denetim, denetlenen denetçinin çalışma kâğıtları üzerinde yapılır. Doğal olarak denetleyen denetçi, denetlenen denetçinin müşterileri ile ilgili sırlarını da öğrenir. Denetimin yapılmasına, sır saklama yükümlülüğüne dayanarak engel olunamayacağı gibi, denetim için müşterinin izni de aranmaz (ARENS/LOEBBECKE: s. 95).

²²⁰ Yasa, içerden öğrenen kavramı kapsamına giren kişileri belirlerken, gerçek veya tüzel kişiler arasında bir ayırım yapmamış, suçun koşullarının oluşması halinde, gerçek veya tüzel kişiyi sorumlu tutmuştur (MANAVGAT: s. 180).

bilginin mesleği yerine getiren kişi tarafından elde edilmesi ve “objektif koşullarda o bilgiye ulaşmaya elverişli” konumda bulunması gerekir²²¹.

BanK m. 159’a göre, bankalara veya müşterilerine ait sırları açıklayan veya sır niteliğindeki bilgileri, kendileri ya da başkalarının yararına kullanan kişilere uygulanacak cezaları düzenlemektedir. Hükümde, “... sırları açıklayan üçüncü kişiler hakkında da aynı hükümler uygulanır.” denilmesi nedeniyle, banka ve müşterilere ait sırları açıklayan veya kendi ya da başkaları yararına kullanan herkes bu hüküm kapsamında olacaktır.

Bağımsız denetçiler, bağımsız denetim mesleğini icra eden kişiler olup, meslekleri gereği denetlenen ortaklığa ait henüz kamuya açıklanmamış bir bilgiyi elde edebilecek bir konumdadırlar. Dolayısıyla, bağımsız denetçiler, unsurların gerçekleşmesi durumunda, öngörülen cezai sorumluluk altındadırlar. Bağımsız denetçi mesleğini icra etmeyi bıraksa da, içerden öğrenenlerin ticareti fiilinin işlenmesi mümkün olduğu sürece, sorumluluğu devam edecektir. Zira, yasanın aradığı, mesleği icra eden kişi tarafından, meslek gereği bilginin elde edilmesi ve bu bilgi kullanılarak, sermaye piyasasında işlem yapanlar arasındaki fırsat eşitliğini bozacak şekilde mameleki bir yarar sağlanması ya da bir zararın bertaraf edilmesidir. Bağımsız denetçiler açısından içerden öğrenenlerin ticaretinin gerçekleşmesi için, bu unsurların bulunması gerekli ve yeterlidir. Bu nedenle, sorumluluğun bir süre ile sınırlandırılmasına gerek yoktur²²².

E- Yükümlülüğe Aykırılığın Sonuçları

Sır saklama yükümlülüğüne aykırı hareket eden bağımsız denetçilerin hukuki ve cezai sorumlulukları bulunmaktadır.

Tasarı m. 404 (1)’e göre, sır saklama yükümlülüğünü kasten veya ihmal ile ihlal edenler, denetlenen ortaklığa ve zarara uğraması hâlinde, bağlı ortaklığa karşı

²²¹ MANAVGAT: s. 194-195. Mesleğin bilgiye ulaşmada elverişliliğin aranıp aranmayacağı ile ilgili karşılaştırmalı bilgiler için bkz. MANAVGAT: s. 193-194.

²²² MANAVGAT: s. 195.

sorumludurlar. Tasarı uyarınca, sır saklama yükümlülüğünün ihlali nedeniyle sorumluluğun doğması için, sırrın kusurlu olarak kullanılması gerekmektedir [Tasarı m. 404 (1), c.3]. Sırrın kullanılmasından bir yarar elde edilmiş olması ise aranmamaktadır [Tasarı m. 404 (1) gerekçe]. Başka bir deyişle, denetçi, ihmal ile yükümlülüğü ihlal etmiş ve bundan bir yarar elde etmemiş olsa dahi, denetlenen ortaklığın bu nedenle uğradığı zararlardan sorumlu olacaktır. Sır saklama yükümlülüğünün ihlalden doğan zararların tazmini, sözleşme ile sınırlandırılmaz ve kaldırılamaz [m. 404 (4)].

Tasarı ile özel olarak düzenlenmiş bulunan sır saklama yükümlülüğü, aynı zamanda, denetçinin sözleşme ile denetlenen ortaklığa karşı yüklenmiş olduğu bir borçtur. Zira, bağımsız denetim sözleşmesinde güven unsuru ağır basmakta ve denetlenen ortaklık bu güvene dayanarak, ticari sırlarının da bulunduğu bilgi ve belgelerini denetçiye vermekte veya denetçinin bu bilgilere ulaşmasını sağlamaktadır. Böylece, denetçi, denetim sözleşmesi ile yüklendiği bağımsız denetim yapma edimini gereği gibi ifa edebilmektedir. Dolayısıyla, sır saklama yükümlülüğü, denetçinin asli edimini gereği gibi yerine getirmesini sağlayan bir yan edimdir. Bu itibarla, sır saklama yükümlülüğünün ihlal edilmesi hâlinde, borca aykırılık dolayısıyla TBK m. 96 koşulları gerçekleşmiş olur. Buna göre, denetçi, kendisine bir kusurun yüklenemeyeceğini kanıtlamadığı sürece, ortaya çıkan zararlar dolayısıyla sorumlu olur. Ayrıca, denetçinin, sır saklama yükümlülüğünü ihlal etmesi halinde, denetlenen ortaklık, bağımsız denetim sözleşmesini haklı nedenle sona erdirebilir [Tasarı m. 399 (4) gerekçesi]²²³.

Tasarı m. 404 (1)'de, sadece denetlenen ortaklık ile bir zarara uğraması hâlinde bağlı ortaklığın talep hakkına sahip olduğu belirtilmiştir. Gerekçeye göre, hüküm, hem denetlenen ortaklığın, hem de üçüncü kişinin (bağlı ortaklığın) zararının tazminini öngörmüştür. Bağlı ortaklık ise, bağımsız denetim sözleşmesinin tarafı değildir. Bu itibarla, zararının tazminini, TBK m. 41 koşullarının gerçekleştiğini kanıtlamak suretiyle isteyebilirler. Zararın muhatapları, aynı zamanda aktif dava ehliyetini de belirler. Denetlenen ortaklık veya bağlı ortaklık pay sahipleri, tazminat

²²³ Denetlenen ortaklığın sözleşmeyi sona erdirmesi ile ilgili olarak bkz. § 8, I, A, 1.

davası açmaya yetkili değildirler. Buna göre, yükümlülüğün ihlali ile zarara uğrayan pay sahipleri ile (bağlı ortaklık dışında kalan) üçüncü kişiler, Tasarı m. 404 uyarınca zararlarının giderilmesini isteyemezler. Denetçinin genel sorumluluk halini düzenleyen 554. madde gerekçesine göre, özel bir sorumluluk getiren 404. madde kapsamına giren ihlallere, kural olarak 554. madde uygulanmaz²²⁴. Dolayısıyla, denetçinin sır saklama yükümlülüğünü ihlal etmesi nedeniyle doğrudan bir zarara uğrayan pay sahipleri ve üçüncü kişiler, Tasarı m. 404 veya 554 uyarınca değil, koşullarının varlığında TBK m. 41 uyarınca zararlarının giderilmesini isteyebilirler.

Tasarı m. 404, ihmal sonucu yükümlülüğe aykırılık durumunda, talep edilecek tazminat tutarı için bir üst sınır getirmiştir²²⁵. İhmal nedeniyle hükmedilen tazminat için öngörülen bu sınırlama, denetime birden fazla kişinin katılması veya birden fazla sorumluluğu doğuran eylemlerin gerçekleştirilmesi ya da katılanların bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları halinde de uygulanır [m. 404 (2)]. Zarar veren kişinin birden fazla olması durumunda, sorumluluk müteseldir [m. 404 (1), c. 4]. Bu hâlde, sorumlu olan kişiler hakkında, müteselsil sorumluluğun düzenlendiği Tasarı m. 557 uygulanır²²⁶.

²²⁴ Tasarı m. 554 gerekçesindeki “kural olarak” ifadesinden, bazı hâllerde 404. maddenin kapsamına giren ihlallere, 554. maddenin uygulanabileceği sonucu çıkmaktadır. Tasarı m. 404 gerekçesinde, hükmün denetçinin davranış yükümlerini düzenlediği; davranış yükümlerinin ise, dürüstlük, tarafsızlık ve sır saklama yükümlülüğü olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, sır saklama yükümlülüğünün, davranış yükümlerinden ayrı olarak hükümde düzenlendiği ifade edilmiştir. Buna göre, sır saklama yükümlülüğüne ilişkin ihlallere 554. madde uygulanmaz. Davranış yükümlerinden dürüstlük ve tarafsızlığın ihlal edilmesi ise, 404. madde yanında, 554. maddenin de kapsamına girdiğinden; bu yükümlerin ihlal edilmesi durumunda, 554. madde de uygulama alanı bulacaktır. Bu konudaki açıklama ve eleştirimiz için bkz. § 6, IV, F.

²²⁵ Gerekçe’ye göre, tazminata yalnızca ihmal için bir üst sınır getirilmiştir. Kasıtlı davranışlar için bir sınır öngörülmemiştir. İhmal ve kasıtlı ilgili bu uygulama farklılığının TBK’nın 43. maddesiyle paralel olduğu belirtilir. Ancak, şöyle bir fark bulunmaktadır; TBK m. 43’ün hâkime, somut olayın özellikleri ve failin kusurunun derecesine göre tazminatın şeklini ve kapsamını belirleme yetkisini verir. Burada, kusurun derecesine göre tazminatın sınırlı olup olmadığını, hâkim değil, yasa belirlemektedir. Öğretide, ihmal için getirilen bu sınırlamanın nedeninin açıklanmadığı ve tazminata, kusurun derecesine göre TBK m. 43 uyarınca hâkim tarafından karar verilmesi gerektiği eleştirisi getirilmiştir (ARKAN: Tasarı, s. 54; AÜHF Ticaret Hukuku Anabilim Dalı, No: 87). Ayrıca, öğretide, sır saklama yükümlülüğüne aykırılık nedeniyle hükümlenilecek para cezasının gerçekçi ve amaca uygun olmadığı; bir tavan sınır yerine, uluslararası uygulamalara uygun olarak, kararlaştırılan denetim ücretinin belirli bir katına göre sınırlama uygulanmasının daha yerinde olacağı görüşü de bulunmaktadır (DURAL: s. 35).

²²⁶ Tasarı m. 557 ile ilgili açıklamalar için bkz. § 6, I, C, 1, a.

Tazminat taleplerine ilişkin zamanaşımı süresi ise, rapor tarihinden itibaren başlar ve beş yıldır. Bununla birlikte, eğer fiil bir suç oluşturmaktaysa ve TCK uyarınca bu suç için daha uzun bir zamanaşımı süresi öngörülmüşse, tazminat davasına bu zamanaşımı süresi uygulanır [m. 404 (5)]. Öğretide, zamanaşımı sürenin, rapor tarihinden değil, “sır saklama yükümlülüğünün ihlal edildiği fiilden itibaren” başlatılması gerektiği görüşü bulunmaktadır. Bu görüşe göre, zamanaşımı süresinin rapor tarihinden itibaren başlatılması durumunda, “sır saklama yükümlülüğü rapor tarihinden itibaren beş yıllık sürede korunmuş olacak, beş yıllık sürenin dolmasından sonra sır kapsamında olan her türlü bilgi açıklanıp, korunabilecektir.” Bu nedenle, bu düzenleme Tasarı’dan çıkarılmalı ve herhangi bir süre kısıtlaması getirilmeksizin, denetlenen ortaklığın sırları korunmalıdır²²⁷.

Belirtmek gerekir ki, sır saklama yükümlülüğünün ihlalden doğan sorumluluğun, beş yıllık zamanaşımı süresine tabi tutulması, Tasarı m. 404 düzenlemesi içinde bir tezat oluşturmamaktadır. Zira, Tasarı’da, sır saklama yükümlülüğünün ihlali için, “iş ve işletme sırlarının, denetim faaliyeti sırasında öğrenilmiş ve kullanılmış (bilginin üçüncü kişiye aktarılmış)” olması, bir koşul olarak aranmaktadır [m. 404 (2) gerekçesi]. Başka bir deyişle, Tasarı m. 404’de belirtilen yükümlülüğün ihlal edilebilmesi ve dolayısıyla bir talep hakkının doğabilmesi için, denetim faaliyetleri sırasında öğrenilmiş olan sırrın, yine denetim faaliyeti sırasında kullanılmış olması gerekmektedir. Dolayısıyla, zarar görenlerin, bu nedenle uğramış oldukları zararlarına ilişkin talep haklarının, rapor tarihinden itibaren başlayan beş yıllık zamanaşımı süresine tabi tutulması doğaldır. 404. maddenin, sadece denetim faaliyeti sırasında sırların kullanılması ile sınırlı olarak uygulanma nedeni ise, Tasarı’da açıklanmamıştır.

Tasarı’nın bu düzenlemesi, denetçinin çalışma kâğıtlarını saklama yükümlülüğü ile çelişmektedir. Zira, m. 404 uyarınca, denetim faaliyeti süresi ile sınırlı olarak sır saklama yükümlülüğünün aranması, denetçinin sözleşme süresince bu yükümlülüğe uygun davranmak zorunda olduğu anlamına gelmektedir. Denetim faaliyeti ve dolayısıyla, bağımsız denetim sözleşmesi sona erdikten sonra, denetçinin

²²⁷ ULUSOY, Y.: s. 175.

ortaklığın ticari sırrını kullanması halinde, 404. madde uygulanmayacaktır. Oysa, bağımsız denetim standartları uyarınca, denetçiler, denetlenen ortaklığa ait sır niteliğinde bilgilerin yer aldığı çalışma kâğıtlarını saklamakla yükümlüdürler [UDS (ISA) 230/28; Tebliğ 2. Kısım m. 11 (5); BBDY m. 39 (5); ÇUEHY m.56/V]²²⁸. Bağımsız denetim sözleşmesi uyarınca, denetçinin denetim standartlarına uyma yükümlülüğünün bulunması nedeniyle [UDS (ISA) 210/6.3; Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/ç; BBDY m. 21 (3)/ç], çalışma kâğıtlarının ve dolayısıyla sırların öngörülen süre içinde korunması, sözleşmenin doğal bir uzantısıdır. Bu nedenle, 404. madde uygulamasının sadece denetim faaliyeti sırasında yükümlülüğün ihlal edilmesi ile sınırlandırılması yerinde değildir.

Ayrıca, 404. madde ile getirilen bu sınırlama nedeniyle; denetçinin, denetim faaliyeti sona erdikten sonra, denetim faaliyeti sırasında öğrenmiş olduğu sırları açıklayabileceği veya kendi ya da başkası yararına kullanabileceği; başka bir deyişle, ortaklığın ticari sırlarının korumasız kalacağı sonucu da çıkarılamaz. Bunun nedeni, ortaklığın ticari sırrının açıklanmasının, haksız rekabet olarak kabul edilmesidir²²⁹. Tasarı m. 55 (1)/d uyarınca, üretim ve iş sırlarını hukuka aykırı olarak açıklamak, dürüstlüğe aykırı bir davranış kabul edildiğinden, haksız rekabet sayılmıştır. Bu itibarla, koşullarının bulunması hâlinde, denetlenen ortaklığın Tasarı m. 56'da belirtilen davaları açma hakkı bulunmaktadır²³⁰.

Tebliğ uyarınca, sır saklama yükümlülüğü, bağımsız denetim standartları uyarınca getirilmiş bir yükümlülüktür (2. Kısım m. 17). Bu itibarla, yükümlülüğün ihlali, bağımsız denetim standartlarına aykırılık oluşturur. Bağımsız denetim standartlarına aykırılık nedeniyle, denetlenen ortaklık ile üçüncü kişilerin uğramış oldukları zararlardan ise, BDK ve sorumlu ortak baş denetçi müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır [2. Kısım m. 29 (1)]²³¹. Keza, sırrın açıklanması, mesleki etik ilkelerinden güvenilirliğe uymayan bir davranıştır. Bu itibarla, bağımsız denetçilerin

²²⁸ BDK'nın çalışma kâğıtlarını saklama yükümlülüğü ile ilgili olarak bkz. § 6, III.

²²⁹ Bu konuda bkz. BİLGE: s. 48 vd.

²³⁰ Haksız rekabet ile ilgili olarak bkz. § 4, VII, C. Ayrıca, açılacak davalar ile ilgili Tasarı düzenlemesine ilişkin bilgi için bkz. BOZTOSUN/ÜNAL: s. 409 vd.

²³¹ Bağımsız denetim standartlarına aykırılık nedeniyle, BDK ve sorumlu ortak baş denetçinin sorumlulukları ile ilgili açıklamalar için bkz. § 6, I, C, 2.

öğrendikleri sırları açıklamaları veya kullanmaları, BDK'nın bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisinin de iptali nedenidir [Tebliğ 2. Kısım m.30 (1)/ç]. Yine, sırrı açıklayan bağımsız denetçinin sermaye piyasasında bağımsız denetim yapması, SPK tarafından yasaklanabilir [Tebliğ 2.Kısım m.30 (2)]. Bağımsız denetim standartlarına aykırı hakaret edilmesi nedeni ile, SPK ayrıca idari para cezası uygulanmasına karar verebilir (SerPK m.47/A). Bunun yanında, SerPK m. 47-A/1, içerden öğrenenlerin cezai sorumluluklarını düzenlemektedir. Buna göre, içerden öğrenenlerin ticareti suçunu işlemiş olan bağımsız denetçiler hakkında, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve on milyar liradan yirmibeş milyar liraya kadar ağır para cezası uygulanır.

BBDY'da ise, bağımsız denetçilerin ve m. 26 (7)'de belirtilen kişilerin²³² sır saklama yükümlülüğü düzenlenmekle birlikte, yükümlülüğe aykırılığın hukuki sorumluluğuna ilişkin bir hüküm getirilmemiştir. Ancak, BDK ile denetlenen banka arasında bir sözleşme ilişkisi bulunmaktadır ve sözleşmenin unsurlarını düzenleyen BBDY'nin 21. maddesinin (3)/ç hükmü uyarınca, BDK, denetim standartlarına ve düzenlemelere uymakla yükümlüdür. Dolayısıyla, sır saklama yükümlülüğünün ihlal edilmesi, borca aykırılık oluşturacağından, denetlenen banka, bu nedenle uğramış olduğu zararlarının giderilmesini TBK m. 96 uyarınca BDK'dan talep edebilir. Keza, sırrın açıklanması ile zarar gören üçüncü kişiler, TBK m. 41 koşullarının gerçekleştiğini kanıtlayarak, uğradıkları zararların giderilmesini isteyebilirler²³³.

Sır saklama yükümlülüğü, BBDY'ye aykırı bir davranış olduğundan, Bank m. 148 uyarınca, idari para cezası da uygulanabilir. Keza, bu yükümlülüğe aykırılık hâlinde, BDDK, BDK'nın bağımsız denetim yapma yetkisini sürekli olarak kaldırabilir [BBDY m.19 (1)/g]. Nihayet, banka sırrının açıklanması, Bank m. 159 uyarınca bir suç oluşturmaktadır. 159. maddenin I. fıkrası uyarınca, bankalara ve müşterilerine ait sırları açıklayanlar hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis ve bin günden ikibin güne kadar adli para cezası uygulanır. Bank m. 159/II'ye göre ise, bankalara veya müşterilerine ait sırları, kendileri veya başkaları için yarar sağlamak amacıyla açıklanırsa, Bank m. 159/I'de öngörülen ceza altıda bir oranında arttırılır.

²³² Yükümlülük altında olan kişiler ile ilgili olarak bkz. § 6, IV, D.

²³³ BDK'ların sorumluluğu ile ilgili olarak ayrıca bkz. § 6, I, C, 3.

Bank m. 161'e göre, Bank uyarınca suç oluşturan fiiller, başka yasalara göre de cezayı gerektiriyorsa, failer hakkında en ağır cezayı gerektiren yasa maddesi uygulanır.

Bunun yanında, bağımsız denetim sözleşmesi, güven unsurunun önemli olduğu bir sözleşmedir. Taraflar arasında bir güven eksikliğinin bulunması, sözleşmenin kurulmasına engel teşkil eder. Sır saklama yükümlülüğünün ihlal edilmesi, sözleşmenin kuruluşunda var olan ve sözleşmenin temelini oluşturan güven unsurunu da ortadan kaldırır. Bu nedenle, sır saklama yükümlülüğü, bağımsız denetim sözleşmesinde ayrıca belirtilmiş olsun veya olmasın, asli edimin yerine getirilmesini sağlayan bir yan edimdir²³⁴. Dolayısıyla, denetlenen ortaklık, sır saklama yükümlülüğünün ihlali halinde, sözleşmeyi haklı nedenle sona erdirebilir²³⁵.

Nihayet, TCK m. 239 (1) uyarınca, "sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır."

²³⁴ Banka Hukukunda, bankaların sır saklama yükümlülüğü ile ilgili olarak, bunun bir asli edim mi, yoksa bir yan edim mi olduğu hususu tartışmalıdır. Bir görüşe göre, eğer bu husus sözleşmede belirtildiyse, asli veya yan edim olacağını ifade eder. Sır saklama yükümü, her zaman bir yan yüküm değildir. Bazı hallerde, sözleşmede belirtilmiş olsun veya olmasın, sır saklama asli yüküm niteliğini taşır (TEKİNALP, Ünal: Banka Hukukunun Esasları, İstanbul 1988, s. 296). Başka bir görüşe göre ise, sözleşmede ister belirtilsin ister belirtilmesin, sır saklama yükümlülüğü bir yan edimdir. Zira, borç ilişkisinin kurulması için asli edimlerin bulunması zorunludur. Buna karşılık, sır saklama yükümlülüğü başlı başına sözleşmenin niteliğini belirlemez ve olmazsa olmaz koşulu da değildir (KAPLAN: Sır Saklama, s. 14). Bu tartışmanın önemi, sır saklama yükümlülüğünün ihlalinin, sözleşmenin haklı nedenle feshedilip edilemeyeceği yönünde kendini gösterir. Bir görüşe göre, sır saklama yükümlülüğünün yan yüküm olması halinde, müşteri sözleşmeyi feshedemez. Buna karşılık, sır saklama yükümlülüğü asli bir yüküm ise, yükümlülüğün ihlali halinde, müşteri TMK m. 2 uyarınca sözleşmeyi feshedebilir (TEKİNALP: Banka, s. 300). Bizim de katıldığımız görüşe göre ise, sır saklama borcunun genellikle zımnen veya dürüstlük kuralından kaynaklanan bir yan borç olduğu göz önünde bulundurulursa; borcun ihlali halinde, sözleşmenin bu nedenle sona erdirilemeyeceğinin kabulü hukuki bir çözüm değildir. Bunun nedeni, yan borçların asli borcun ifasını kolaylaştırması ve onun istenilen nitelikte olmasını sağlamasıdır. Eğer, bir yan borcun ihlal edilmesi, asli borcun ifa edilmesini güçleştirmekte veya imkânsız hale gelmesine neden olmaktaysa; yan borcun ifa edilmemesi, alacaklıya sözleşmeyi sona erdirme hakkı verir. Buna karşılık, yan borcun ifa edilmemesi böyle bir sonuç yaratmıyorsa, alacaklının sadece tazminat talep etme hakkı bulunur. Bu nedenlerle, sır saklama borcu bir yan borç olarak ortaya çıkar ve borcun ihlal edilmesi, taraflar arasındaki güven ilişkisini ortadan kaldırır. Böyle bir durumda, müşteriye mevcut sözleşmeyi sona erdirme veya haklı nedenle fesih hakkı tanınmalıdır. Buna göre, borçlunun sır saklama borcunu ihlal etmesi durumunda, alacaklı TBK m.96 vd. uyarınca sözleşmeyi sona erdirebilir (KAPLAN: Sır Saklama, s. 10, 14-15).

²³⁵ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 8, II, B, 1.

F- TTK Tasarı m. 404'ün Değerlendirilmesi

Tasarı'nın 404. maddesi, denetçilerin sır saklama yükümlülüğünü düzenler. Hükme göre, denetçiler, denetim faaliyetini dürüst ve tarafsız bir şekilde yürütmek ve sır saklamakla yükümlüdürler. Hükümün gerekçesine göre, 404. maddede düzenlenen bu sorumluluk hali, denetçilerin genel sorumluluklarını düzenleyen 554. maddeden farklı olarak, denetçilerin davranış yükümlerinden doğan sorumluluğunu düzenlemektedir²³⁶. Tasarı m. 404 (1) gerekçesine göre, sır saklama, davranış yükümlerinden biridir. “Davranış” kelimesi dürüstlüğü, tarafsızlığı ve ortaklık sırrına bağlılığı ifade eder. Dürüstlük ise, mesleki etik de dâhil, her türlü ahlaki kurallara gönderme yapar. Uygulayıcılar, dürüst kelimesine “özenli, güvenilir, vicdanlı, sorumluluğun bilincinde” anlamlarını yüklemelidirler. Davranış yükümleri denetimi niteler ve yapılması gerekli olan denetim; dürüstçe, ahlak kurallarına, meslek etiğine uygun olarak, tarafsız yapılmış denetimdir. Bu nedenle, sır saklama da denetimle bağlantılıdır. Hükümde, sır saklama yükümünün ayrı olarak ifade edilmesinin nedeni, vurgulama yapmak, ikinci ve üçüncü fıkraların işlevini ortaya çıkarmaktır.

Tasarı'da denetçinin hukuki sorumluluğu, kaynak yasadan ayrılarak, iki maddede düzenlenmiştir²³⁷. Bunlar, 404 ve 554. maddelerdir. Denetçinin “dürüstlük” ve “tarafsızlık” yükümlerinin, bu iki hüküm açısından değerlendirilmesi gerektiği düşüncesindeyiz. Zira, denetçinin tarafsızlık ve dürüstlük yükümleri, her iki maddenin de düzenleme alanına girmektedir. Söyle ki; 404. maddenin kenar başlığı, “Denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğu”dur²³⁸. İlk olarak, başlık dikkate

²³⁶ Öğretide, “davranış yükümleri”nden anlaşılması gerekenin ne olduğuna ilişkin açıklamaların yeterli olmadığı ifade edilmiştir (ARKAN: Tasarı, s. 45).

²³⁷ Tasarı m. 404, kaynak Alm. TK § 323 ile aynı içeriğe sahiptir. Alm. TK § 323'ün kenar başlığı, “Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers”dir (Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu). § 323, ilgililerin, denetim çalışmalarını tarafsız ve dürüst bir şekilde yerine getirmelerinin ve denetim çalışmaları sırasında öğrendikleri sırları açıklamamaları gerekliliğinin ifade edildiği; yükümlülüğe aykırılık halinde, meydana gelecek zararlardan dolayı sorumlu olacaklarının belirtildiği bir düzenlemedir. Diğer bir deyişle, madde, denetçilerin genel olarak sorumluluklarını ve özel bir sorumluluk hali olan sır saklama yükümlülüğünü birlikte düzenlemektedir. Tasarı, Alm. TK'dan farklı olarak, özel ve genel sorumluluk hallerini iki ayrı maddede düzenlemeyi tercih etmiştir. Ancak, bu durumda, kaynak Yasa ile aynı içeriğe sahip, fakat madde başlığı ile amacı farklı düzenlemeler getirilmiştir.

²³⁸ Öğretide, hükümün kenar başlığının, “Denetçilerin Sır Saklama Yükümlülüğü” olması gerektiği ifade edilmiş ve m.537'de de “sır saklama yükümü” olarak ifade edildiği belirtilmiştir (MOROĞLU: Tasarı, s. 201).

alındığında, hükmün, sadece denetçinin sır saklama yükümlülüğünün düzenlediği düşünülmektedir. Ancak, hüküm incelendiğinde esas olarak, denetçinin davranış yükümlerinin düzenlendiği, sır saklama yükümünün bu bağlamda değerlendirildiği ve dürüstlük ile tarafsızlık yükümlerinin de davranış yükümleri oldukları için aynı hükümde yer aldığı görülmektedir.

Buna karşılık, 554. maddenin kenar başlığı, “Denetçinin ve işlem denetçilerinin sorumluluğu”dur. Hüküm, denetçilerin, yasa ile kendilerine verilmiş görevleri kusurlu olarak yerine getirmemelerinden doğan genel bir sorumluluk halini düzenlemektedir. Tasarı ile denetçilere verilen esas görev, denetlenen ortaklığın, finansal tabloları ve yıllık raporlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığını belirlemek için ortaklığın hesapları üzerinde bir inceleme yapmaları ve elde edilen sonucu dürüst bir şekilde raporlarında yansıtmalarıdır [m. 397 (1), 402 (2)]. Denetçiler, denetimlerini UDS ve meslek etiğine uygun olarak gerçekleştirmelidirler [m. 398 (1)]. Diğer bir deyişle, denetçiler, denetim faaliyetini yürütürlerken, bunun için gerekli mesleki yeterliliğe sahip olmalı, denetim raporunun teslimine kadar tüm aşamalarda, gerekli mesleki özen ve titizliği göstermeliler ve nihayet, bağımsızlıklarını ortadan kaldıracak veya kalktığı şüphesini yaratacak herhangi bir çıkar ilişkisinden uzak durmalıdırlar.

Buna göre, bir denetçinin bağımsız olduğunun kabul edilebilmesi için, hem düşüncede hem de görünüşte bağımsız olmalıdır. Bir denetçinin düşüncede bağımsız olması, denetçinin, denetim faaliyetini dürüstlük ve tarafsızlıkla yürütmesi anlamına gelmektedir²³⁹. Başka bir ifadeyle, dürüst olmayan veya tarafsızlığını koruyamayan bir denetçinin bağımsız olduğundan söz edilemez. Dolayısıyla, bağımsızlık ile tarafsızlık ve dürüstlük birbiriyle sıkı sıkıya bağlı yükümlerdir. Bu nedenle, bir denetçi, tarafsızlık ve/veya dürüstlük yükümlerini ihlal etmiş ise, bağımsızlığı ortadan kalkmış olacak ve bunun sonucunda, gerçeği yansıtan bir rapor hazırlayamayacaktır. Böyle bir durumda ise, denetçi, 397 vd. hükümlerinde düzenlenen yasal görevlerini yerine getirmemiş olacağından, koşullarının varlığı

²³⁹ Bu konudaki açıklamalar için bkz § 6, I, A, 3.

halinde, 554. madde uyarınca sorumlu olacaktır [Tasarı m. 400 (4) ve madde gerekçesi].

Tarafsızlık ve dürüstlüğün iki ayrı maddenin düzenleme alanına girmesi, bu yükümlerin ihlali durumunda sorumluluğun yasal dayanağını belirlemede bazı sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Zira, iki hükmün uygulama farklılıkları bulunmaktadır. Öncelikle, her iki hüküm de kusur sorumluluğunu düzenlemektedir. Ancak, 404. maddenin II. fıkrası uyarınca, yükümün ihlalinde denetçinin bir ihmalinin bulunması halinde, tazminatta bir üst sınır getirilmişken, 554. maddede böyle bir sınırlama bulunmamaktadır. Bunun yanında, 404. madde, denetçinin sorumlu olduğu kişileri sınırlı olarak belirtmiştir. Buna göre, denetçi denetlenen ortaklığa ve bir zararının bulunması durumunda bağlı ortaklığa (üçüncü kişiye) karşı sorumludur²⁴⁰. Diğer bir ifadeyle, pay sahiplerinin ve ortaklık alacaklılarının bu hüküm uyarınca bir başvuru hakkı bulunmamaktadır. 554. madde uyarınca ise, denetçiler ortaklığa, pay sahiplerine ve ortaklık alacaklılarına karşı sorumlu olurlar²⁴¹. Nihayet, her iki hükümde öngörülen zamanaşımı süreleri farklıdır. 404. maddenin V. fıkrası uyarınca, denetçinin bu maddeden doğan sorumluluğuna ilişkin talepler, rapor tarihinden başlayarak beş yılda zamanaşımına uğrar. 554. maddeden doğan tazminat taleplerine uygulanacak zamanaşımı süresi, 560. maddede düzenlenmiştir. Hükme göre, talep hakkı, davacının zararı ve sorumluluğu öğrendiği tarihten itibaren iki ve her hâlde zararı doğuran fiilin meydana geldiği günden başlayarak beş yıl geçmekle zamanaşımına uğrar.

Sonuç olarak, tarafsızlık ve dürüstlüğün, sır saklama yükümünden ayrı, bağımsızlık yükümüne ise sıkı sıkıya bağlı bir genel sorumluluk sebebi olması, 404. maddede bir özel sorumluluk halinin düzenlenmesi ve iki hükmün uygulama

²⁴⁰ Sadece sır saklama yükümünün mü, yoksa hükümde düzenlenen tüm yükümlerin mi ihlali halinde bu kişilere karşı sorumlu olunacağı, ne hükümden ne de gerekçeden net olarak anlaşılabilir. Her ikisinde de, sorumlu olunan kişiler, sır saklama yükümü ile ilgili açıklamaların arkasından gelen cümlede belirtilmiştir. Ancak, m. 404 (1), c. 3'deki "Kasten ve ihmal ile yükümlerini ihlal edenler..." ifadesine dayanarak, tarafsızlık ve dürüstlük yükümlerinin ihlalinde de bu kişilere karşı sorumlu olunacağı kabul edilmiştir.

²⁴¹ Denetçilerin gerçeği yansıtmayan bir rapor hazırlamaları ve bu nedenle üçüncü kişilerin zarara uğraması durumunda, üçüncü kişiler, güvenlerinin ihlali nedeniyle, genel hükümlere dayanarak zararlarının tazmini için denetçilere başvurabilirler. Bu konudaki ayrıntılı bilgiler için bkz. KIRCA, Ç.: Sorumluluk, s. 187 vd.

farklılığının bulunması nedenleriyle, bu yükümlerin 404. maddeden çıkarılması gerektiği görüşündeyiz.

§ 7- DENETLENEN ORTAKLIĞIN BORÇLARI

Denetlenen ortaklığın bağımsız denetim sözleşmesi ile yüklendiği başlıca iki borcu bulunmaktadır. Bunlardan ilki, asli borcu olan, bağımsız denetim ücretinin ödenmesidir. İkincisi ise, bağımsız denetimin gereği gibi yapılabilmesi için, bağımsız denetçilerin istedikleri tüm bilgi ve belgelere sınırsız ulaşmalarını sağlamaktır. Bağımsız denetçilere, bağımsız denetim faaliyetleri için uygun çalışma koşullarının sağlanması ve yöneticiler ile çalışanların bağımsız denetçilerle işbirliği içinde olmaları da, bu kapsamda değerlendirilir. Düzenlemelerde belirtilmemiş olmakla birlikte, denetlenen ortaklığın ayrıca kendisine usulüne uygun olarak sunulmuş olan bağımsız denetim raporunu kabul etme yükümlülüğü de bulunmaktadır.

I- Ücret Ödeme

Bağımsız denetim sözleşmesi, tam iki tarafa borç yükleyen bir sözleşmedir. Sözleşme ile denetlenen ortaklık, BDK'nın yerine getireceği edime karşılık, bir ücret ödeme yükümlülüğü altındadır. Bağımsız denetim sözleşmesinde, denetim ekibinde yer alacak her bir denetçiye ödenecek ücret ile birlikte, toplam denetim ücretinin belirtilmesi zorunludur [Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/g; BBDY m. 21 (3)/g; IFAC, EY, No. 240.1]²⁴².

Tasarı m. 399 (7) uyarınca, denetçinin mahkeme tarafından atandığı hâllerde; mahkeme, denetim ücretini piyasa rayicini ve olası giderleri dikkate alarak belirler. Belirlenen tutar mahkeme veznesine ön ödeme olarak yatırılır. Hükme göre, mahkemenin ücrete ilişkin kararına karşı üç işgünü içinde mahkemeye itiraz edilebilir. Mahkemenin verdiği karar kesindir. Hükümün gerekçesinde, atamanın kısa

²⁴² Ayrıca bkz. SBDY m. 13/II/e; EPBDY m. 10/IV/f.

sürede kesinleşmesi ve denetçinin görevine başlayabilmesi amacı ile öngörüldüğü belirtilmiştir²⁴³.

Denetim ücreti, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın her yıl açıkladığı ve bağımsız denetim işlemleri için asgari ücretin de belirlendiği Asgari Ücret Tarifesi'nde belirtilen tutardan aşağı olmamalıdır [Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik²⁴⁴ (ÜEHY) m. 7, 11; ÇUEHY m. 46]²⁴⁵. Asgari ücretin altında bir denetim ücretinin kabul edilmesi, haksız rekabet sayılır [HRRYY m. 7 (1)/a; Tebliğ 2. Kısım m. 18 (1)]²⁴⁶.

Taraflar, ücrete serbestçe karar verebilirler (ÜEHY m. 7/II). Ancak, belirlenecek ücret, yeterli denetim kalitesini sağlayacak düzeyde olmalıdır [EİY m. 40 (1); BBDY m. 21 (4)]. Zira, denetim görevinin gereği gibi yürütülmesini oldukça güçleştirecek bir ücret tutarının belirlenmesi, bağımsız denetçinin bağımsızlığını tehdit eden bir neden sayıldığından, yasaklanmıştır (IFAC, EY, No. 240.1, 290.209). Yeterli denetim kalitesini sağlayacak bir ücret tutarının belirlenmesinde, BDK'nın sözleşme öncesi yapmış olduğu ön araştırmanın önemi büyüktür²⁴⁷. Zira, denetim çalışması için harcanacak zaman²⁴⁸, denetim ekibinde görev alacak elaman sayısı, denetim çalışmaları sırasında yapılacak ulaşım, konaklama gibi masraflar, ön araştırma ile

²⁴³ Bu itiraz, mahkemenin ara kararlarına karşı tanınmış kanun yolu niteliğindeki bir itirazdır. İtirazlarla ilgili açıklamalar için bkz. KURU/ARSLAN/ YILMAZ: s. 373-374. Ayrıca bkz. § 2, III, A, 1, b, aa, ccc. Tasarı'da, 399. maddenin yedinci fıkrası dışında, denetim ücreti ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, denetçilerin UDS'ye uyma yükümlülükleri nedeniyle, denetim ücretinin standartlara uygun olarak belirlenmesine ilişkin açıklamalar, Tasarı uyarınca seçilen denetçiler için de geçerlidir. Keza, denetçiler, aynı zamanda muhasebe mesleği mensubu olmaları dolayısıyla, Asgari Ücret Tarifesi'nde belirtilen tutarla da bağlıdır.

²⁴⁴ RG, 02.01.1990, S. 20930.

²⁴⁵ 2008 yılı Asgari Ücret Tarifesi için bkz. RG, 29.12.2007, S. 26741.

²⁴⁶ Haksız rekabetle ilgili olarak bkz. § 4, VII, C.

²⁴⁷ BDK'ların ön araştırma yapmaları ile ilgili açıklamalar için bkz. § 3, III, B.

²⁴⁸ Bağımsız denetimde denetçilerin harcayacakları zaman, saat olarak belirlenmekte ve ücret, bu saat üzerinden hesaplanmaktadır. Bu nedenle, Asgari Ücret Tarifesinde de asgari ücret, saat üzerinden belirtilmiştir. Örneğin SMMM'lerin SPK ve diğer kuruluşlarca yaptırılacak yıllık muhasebe denetim işlemlerinde 96 saate kadar standart saat ücreti 134,00-YTL'dir. 96 saatten sonrası için standart saat ücretinin %50'sinden az olmamak üzere, ilgililerce serbestçe belirlenir. YMM'ler için, 96 saate kadar olan yıllık denetimlerde standart saat ücreti ise, 162,00-YTL olarak belirlenmiştir (2007 Yılı Asgari Ücret Tarifesi). Buna göre, bir denetim görevi için görevlendirilecek her bir denetim elemanına ödenecek olan ücret, asgari ücret tarifesinden aşağı olamamak üzere ayrı ayrı belirlenecektir. SMMM'lerin yıllık denetim ücreti, 96 x 134 = 12.864,00-YTL'den ve YMM'lerin 96 x 162= 15.552,00-YTL'den az olamaz.

belirlenmektedir [Tebliğ Ek. 2]. Ayrıca, denetim ücretinin piyasa rayicinin çok üstünde olması veya şarta bağlanması ya da denetimin kalitesi ile ilgili belirsizlikler yaratması da, bağımsızlığı tehdit eden bir neden olarak kabul edilmektedir²⁴⁹. Buna göre, bağımsız denetim ücreti, asgari ücretin üzerinde olmalı ve bağımsız denetim standartlarına aykırı bulunmamalıdır.

Ücret, sadece sözleşmede belirtilen hizmete ilişkin olmalıdır. Bu nedenle, ücret, sözleşmede belirtilmeyen hizmetlerle ilişkilendirilemez. Başka bir deyişle, ücretin herhangi bir belirsizliğe dayanmaması gerekir [BBDY m. 21 (4); ÜEHY m. 14/II].

Bağımsız denetimde ödenecek ücret, yalnızca para olabilir. Buna göre, bağımsız denetim karşılığında denetlenen ortaklığın BDK ve/veya bağımsız denetçiye paradan başka bir yarar sağlamasına yönelik bir sözleşme yapılamaz. Örneğin, bağımsız denetim görevi karşılığında bir malın verilmesi sözleşmeyle kararlaştırılmaz. Bağımsız denetçiye ya da onun yakın aile bireyelerine, denetlenen ortaklık tarafından, tarafsızlığını tehdit edecek kadar önemli hediyelerin teklif edilmesi veya gereğinden fazla ağırlamaların yapılması da, bağımsızlığı tehdit eden bir neden olarak kabul edilmektedir [IFAC, EY, No. 260.1; EİY m. 46 (1)]. Sözleşmeye, ücret olarak ortaklık payı verileceğine dair bir hüküm konulamaz [ÜEHY m. 7/II; HRRYY m. 7/I/b]. Bu nedenlerle, denetlenen ortaklığın bağımsız denetim için ödeyeceği ücret, sözleşme ile belirlenmiş ücrettir ve bu ücret dışında bağımsız denetçiler, bağımsızlıklarını tehdit edecek nitelikte bir maddi yarar teklifini kabul etmemelidirler²⁵⁰.

Bağımsız denetçilerin, bağımsız denetimi yürütürlerken yapmış oldukları masraflar ile ilgili olarak, denetlenen ortaklığa bir talepte bulunulmaları hâlinde; denetlenen ortaklık bunu derhal ödemelidir. Ayrıca, denetlenen ortaklık, talep edilirse, yapılacak masraflar için avans vermek zorundadır [ÜEHY m. 20]. ÜEHY m. 22'e göre, meslek mensupları, sözleşmede belirtilen ödeme esaslarına uygun olarak ödemenin yapılmaması hâlinde, görevi sürdüremezler.

²⁴⁹ Ücret ile ilgili bağımsızlığı tehdit eden nedenlere ilişkin açıklamalar için bkz. § 6, I A, 3, b, bb.

²⁵⁰ Bu konuda bkz. § 6, I A, 3, b, bb.

Kural olarak, denetlenen ortaklık, bağımsız denetim sözleşmesi ile belirlenen ücretten daha fazlasını ödeme yükümlülüğü altında değildir. BBDY uyarınca, ücretin artma ihtimalinin olduğu durumlarda, BDK bunu bankaya bildirmelidir. Bildirim ile, BDK mevcut veya gelecek dönemlerde verilecek hizmetler için bir ücret belirleyebilir ve tahmini ücrete dayalı bir sözleşme yapabilir [BBDY m. 2 (4)]. Benzer bir düzenleme Tebliğ’de bulunmamaktadır. Tebliğ’de sadece, denetlenen ortaklığın ticari faaliyetinde veya ticaret hacminde önemli bir değişikliğin olması durumunda, yeni bir sözleşmenin hazırlanması gerektiği belirtilmiştir [2. Kısım m.7 (9)/ç]. Ancak, bu hüküm, her dönem yeni bir denetim sözleşmesinin yapılmasının zorunlu olmadığı düzenlemesine getirilmiş bir istisnadır²⁵¹.

Denetim çalışmaları sırasında, çalışmanın yerine getirilmesini güçleştirecek nitelikte beklenmeyen bir hâl veya mücbir sebep ortaya çıkabilir. Örneğin, BDK’nın işyerinin veya denetlenen ortaklığın olağanüstü doğa olaylarına maruz kalması veya BDK ya da denetlenen ortaklıkta işin yapılmasını geciktirecek boyutta grev, isyan, seferberlik, salgın hastalık vb. hallerin ortaya çıkması, denetim görevinin yerine getirilmesini geciktirecek veya engelleyecek nedenlerdir. Böyle bir durumda, sözleşmenin yeni koşullara uyarlanmasına ilişkin olarak, düzenlemelerde özel bir hüküm bulunmamaktadır.

TBK’da da, sözleşmenin uyarlanması ile ilgili genel bir hüküm getirilmiş değildir²⁵². Ancak, öğretiyeye göre; önceden öngörülemeyen ve sözleşmenin yapılmasından sonra ortaya çıkan bir olay nedeniyle, sözleşme koşullarının

²⁵¹ Sözleşmenin değiştirilmesini gerektiren nedenler için bkz. § 3, VI.

²⁵² Ancak, bazı özel borç ilişkilerine ilişkin olarak, sözleşmenin uyarlanması ile ilgili özel hükümler bulunmaktadır (öneğin, TBK m. 264, 286, 365/II, 517). Öğretide, istisna sözleşmesinden doğan işin yapılmasını engelleyen veya zorlaştıran ve önceden öngörülemeyen veya öngörülse de iki tarafça nazara alınmayan hallerde, hâkimin takdir yetkisini kullanarak ücreti artırma veya sözleşmeyi sona erdirmesine ilişkin TBK m. 365/II hükmünün, işin özel niteliği ve koşulların elvermesi durumunda, kıyasen diğer sözleşme ilişkilerine de uygulanabilmesi görüşü bulunmaktadır (EREN: s. 440; BURCUOĞLU, Halûk: Son Mahkeme Kararları ve Yargıtay Kararlar Işığında Hukukta Beklenmeyen Hal ve Uyarılma, Taşınmaz Kirası Sözleşmelerinde ve Dövizde Endeksli Kredi Sözleşmelerinde Uyarılma Uygulaması, İstanbul 1995, s. 5).

tarafardan birinin aleyhine önemli ölçüde değiştiği hallerde, adalet, hakkaniyet ve dürüstlük kuralları uyarınca sözleşme yeni koşullara uyarlanabilir²⁵³.

Sözleşmenin değişen koşullara uyarlanmasına ilişkin olarak, öncelikle sözleşmede bir hükmün bulunup bulunmadığının incelenmesi gerekir. Sözleşmeyle sonradan ortaya çıkan olaylar dolayısıyla, koşullarda değişiklik yapılabileceği ve bu değişikliğin nasıl yapılacağı konularında bir düzenleme getirilebileceği gibi²⁵⁴; böyle bir olay ortaya çıksa da, mevcut sözleşmenin aynen uygulanacağı yönünde bir düzenleme de getirilebilir. Bu durumda, sözleşme hükümlerinin uygulanması gerekir²⁵⁵. Ancak, sözleşme ile kabul edilen bu hüküm, dürüstlük kuralına ve hakkın kötüye kullanımı yasağına aykırılık oluşturmamalıdır (TMK m. 2-3)²⁵⁶. Buna göre, bağımsız denetim çalışmaları sırasında BDK'nın edimini olağanüstü ağırlaştırıcı bir olay ortaya çıkmış ise, bağımsız denetim sözleşmesinde tarafların beklenmeyen hâller ile ilgili bir düzenleme getirip getirmediğine bakılmalıdır. Eğer, sözleşmede bu yönde bir hüküm bulunmuyorsa, sözleşmede uyarılma boşluğu var demektir²⁵⁷. Bu durumda, bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerde özel bir hüküm olmadığından, BDK sözleşmenin uyarlanması için hâkime başvurabilir.

²⁵³ EREN: s. 437; KAPLAN, İbrahim: Hâkimin Sözleşmeye Müdahalesi, Ankara 1987, s. 114-115; OĞUZMAN/ÖZ: s. 156; TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP: s. 1350; BURCUOĞLU: s. 14.

²⁵⁴ Uygulamada, bağımsız denetim sözleşmelerine genellikle, “denetim çalışmasına engel olacak mücbir sebeplerin meydana gelmesinde sözleşme süresi durur. Mücbir sebep olarak yangın, su basması, deprem ve benzeri haller ile; yolculukları kısıtlayan olağanüstü hal ilânı, savaş, grev, lokavt vb. haller ile mercilerce kamusal tasarruflar nedeniyle ortaya çıkacak hallerdir.” şeklinde bir hüküm konulmaktadır.

²⁵⁵ KAPLAN: Sözleşme, s. 119 vd.; EREN: s. 439.

²⁵⁶ Öğretideki bir görüşe göre, tarafların, önceden düşünemedikleri ve hatta akıllarının ucundan bile geçirmediği hallerle ilgili olarak sözleşmeye bir hüküm koymaları, kolaylıkla düşünülebilecek bir durum değildir. Tarafların sözleşmeye, sözleşmenin aynen uygulanacağı yönünde bir hüküm getirdikleri düşünülse de, bu tür kayıtların uyarlamayı engellemesi kabul edilemez bir durumdur. Sonradan ortaya çıkan bir hâl nedeniyle, borçlunun ediminin olağanüstü ağırlaşması halinde, borçlu dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanımı yasağından yararlanabilir (BURCUOĞLU: s. 12; GÖZÜBÜYÜK, A. Pulat: Mücbir Sebepler Beklenmeyen Haller, Ankara 1977, s. 95). Sözleşmeye bu yönde konulmuş bir hüküm, sadece eğer yasaya ve ahlaka aykırı olmadığı, borçluya manevi bir baskı sonucunda sözleşmeye konulmadığı ve alacaklının da hakkını kötüye kullanmasına araç oluşturmadığı hallerde geçerli sayılmalıdır (GÖZÜBÜYÜK: s. 95). Yargıtay ise, bir kararında, borçlunun durumunu önemli ölçüde ağırlaştırmasına rağmen, sözleşmeye bu yönde konulmuş bir hükmün geçerli olduğunu kabul etmiştir [TD, 30.12.1943, E. 807, K. 2494 (GÖZÜBÜYÜK: s. 96)].

²⁵⁷ EREN: s. 439.

Hâkimin sözleşmeyi uyarlayabilmesi için, bazı koşulların bulunması gerekir. Öncelikle, ifayı güçleştiren olay taraflarca önceden öngörülememeli ve sözleşmenin geçerli bir şekilde doğumundan sonra ortaya çıkmalıdır²⁵⁸. Ayrıca, edim eşitliği aleyhine bozulan tarafın, ifayı güçleştiren olayın ortaya çıkmasında bir kusurunun bulunmaması gerekir²⁵⁹. Bunun yanında, ifayı güçleştiren olay, tarafların edimleri arasındaki eşitliği ve dengeyi önemli ölçüde bozacak nitelikte olmalıdır²⁶⁰. Nihayet, sözleşmeden doğan edimlerin henüz ifa edilmemiş olması gerekir²⁶¹. Eğer, borcun bir kısmı ifa edilmiş ise, ifa edilmeyen kısım için sözleşme uyarlanır²⁶². Buna göre; sonradan ortaya çıkan ve önceden öngörülemeyen olay nedeniyle denetim çalışmasının ifası güçleşmiş, denetim için daha fazla zaman ayrılmasını ve masraf yapılmasını gerektirmiş ve bağımsız denetim sözleşmesinde kararlaştırılan ücret ile bağımsız denetim yapma edimleri arasındaki eşitlik önemli ölçüde bozulmuş ise, BDK, hâkimden sözleşmenin yeni koşullara uyarlanarak ücretin artırılmasını talep edebilir. Ancak, ifa güçlüğüne ortaya çıkması, bağımsız denetçilerin kusurlu davranışlarının bir sonucu olmamalıdır. Zararın beklenmeyen halden veya mücbir sebepten kaynaklandığını ve bunun ortaya çıkmasında kendisine yüklenecek bir kusurun bulunmadığını BDK kanıtlamakla yükümlüdür²⁶³. Aksi halde, sorumluluktan kurtulamaz (TBK m. 96, 117). Hâkim, tarafların menfaatleri ile sözleşmenin amaç ve anlamını göz önünde bulundurmalı ve buna karar vermelidir²⁶⁴. Hâkim, BDK'nın talebini haklı bulursa, ücretin artırılmasına karar verebilir.

Öğretideki bir görüşe göre, BDK mahalli yetkili makamlardan sağladığı bilgi ve belgelerle, mücbir sebebin denetim taahhüdünün yerine getirilmesini geciktirdiğini veya engellediğini tespit etmelidir. Bu bilgi ve belgelerle birlikte, mücbir sebebin

²⁵⁸ KAPLAN: Sözleşme, s. 147- 148, 152 vd.; EREN: s. 440.

²⁵⁹ KAPLAN: Sözleşme, s. 152; EREN: s. 441; TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP: s. 1350-1351.

²⁶⁰ EREN: s. 441; OĞUZMAN/ÖZ: s. 157; GÖZÜBÜYÜK: s. 86, 184; BURCUOĞLU: s. 11 vd.

²⁶¹ KAPLAN: Sözleşme, s. 148- 149; EREN: s. 441. Eğer, borçlu ifada bulunmuşsa, sadece borcun varlığını değil, aynı zamanda borcun ifasının kendisinden beklenebilir olduğunu onaylamış sayılacağı düşüncesi ile bu koşul kabul edilmiştir (KAPLAN: Sözleşme, s. 155; BURCUOĞLU: s. 12).

²⁶² BURCUOĞLU: s. 13.

²⁶³ Borçlu, sadece ifa güçlüğü yaratan olayı ve bunun ortaya çıkmasında kusurlu bulunmadığını kanıtlamakla yükümlü olup, bu olayın ortaya çıkış nedenlerini kanıtlamak zorunda değildir (GÖZÜBÜYÜK: s. 97).

²⁶⁴ KAPLAN: Sözleşme, s. 155 vd.; EREN: s. 442.

ortaya çıkmasından itibaren on takvim günü içerisinde denetlenen ortaklıkla görüşerek olayın taahhüdüne etkisini belirtmeli ve ortaya çıkan bu durumun önlenmesini ve gerekli olan hallerde ücretin artırılmasını denetlenen ortaklıktan talep etmelidir. Mücbir bir sebebin kabul edilebilmesi için, denetlenen ortaklığın uygun bir görüşünün bulunması gerekir. Denetlenen ortaklıkla yapılan görüşmeler sonucunda, mücbir sebebin bağımsız denetim taahhüdüne etkisi dikkate alınarak ya sözleşme süresi uzatılır ya da sözleşme feshedilir. Eğer, sözleşme süresinin uzatılmasına hak kazanmışsa, BDK herhangi bir ad altında tazminat veya fiyat farkı isteyemez²⁶⁵.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, bu görüşün hukuki dayanağı açıklanmamıştır. Ayrıca, ücretin artırılmasının veya sözleşme süresinin uzatılmasının denetlenen ortaklığın mücbir sebebi kabul etme koşuluna bağlanması da, hakkaniyete uygun değildir. Özellikle, denetlenen ortaklığın nezdinde meydana gelen olaylar nedeniyle ifanın güçleşmesinde durum böyledir. Örneğin, denetlenen ortaklığın denetim çalışması yapılan bir işletmesinin deprem nedeniyle yıkılması sonucunda, denetlenecek bilgi ve belgelere ulaşmada güçlük yaşandığı bir olayda, denetlenen ortaklığın durumu bağımsız denetçilerden önce öğreneceği açıktır. Buna rağmen, böyle bir durumda dahi BDK'ya mahalli yetkili makamlardan sağlayacağı bilgi ve belgelerle kanıtlama zorunluluğunun getirilmesi, hakkaniyetle bağdaşan bir durum değildir. Bu nedenlerle, sözleşmenin uyarlanmasına ilişkin olarak sözleşmede özel bir hüküm bulunmadıkça, sözleşmenin hâkim tarafından uyarlanması, adalet, hakkaniyet ve dürüstlük kurallarına daha uygun düşer.

Ücretin ödeme yeri ile ilgili olarak Tebliğ'de herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu itibarla, sözleşmede ifa yeri ile ilgili özel bir düzenleme yapılmış olmadıkça, ödeme, BDK'nın merkezinin bulunduğu yerde yapılır (TBK m. 73/II/1). Tasarı'da ise, denetçinin mahkeme tarafından atandığı hallerde, mahkeme tarafından belirlenen ücretin ön ödemesi mahkeme veznesine yatırılmalıdır [m. 399 (7)].

²⁶⁵ AKSOY: Denetim, s. 255.

Tebliğ ve BBDY’de, ücretin ödeme zamanının sözleşmede belirtilmesi zorunluluğu aranmamaktadır. ÜEHY uyarınca ise, esas olan ücretin peşin ödenmesidir. Ancak, sözleşme ile ücretin taksit taksit ödenmesi de kararlaştırılabilir (m. 21). ÜEHY m. 12/III’de ise, meslek mensubunun, işin tamamını yapmakla ücrete hak kazanacağı belirtilmiştir. Buna göre, denetim ücretinin tamamının sözleşmenin imzalandığı tarihte ödenmesi mümkün olduğu gibi; örneğin, ücretin bir kısmının sözleşmenin yapıldığı tarihte, kalanının ise, denetim raporunun teslimi tarihinde ödenecek şekilde taksitlendirilmesi de mümkündür²⁶⁶. Ücretin ne şekilde ödeneceğine karar verilirse verilsin, ödeme tarihi sözleşmede açıkça belirtilmelidir. Zira, denetçinin bağımsızlığının korunması için, ücret tutarı gibi, ücretin ödeme tarihinin de bir belirsizlik yaratmaması gerekir. Ancak, her hal ve koşulda, bağımsız denetim raporunun teslimi tarihinde ücretin tamamının ödenmesi gerekeceği, ÜEHY m. 12/III uyarınca açıktır²⁶⁷.

Buna göre, sözleşmede ödeme zamanı ile ilgili bir tarih belirtilmiş ise, bu tarihte; belirtilmemiş ise, bağımsız denetçinin bağımsız denetim görevinin tamamladığı an olan bağımsız denetim raporunun denetlenen ortaklığa teslimi tarihinde, denetlenen ortaklık ücreti ödemelidir. Aksi hâlde, temerrüde düşer (TBK m. 101). Denetlenen ortaklığın temerrüde düşmesi durumunda, BDK’nın seçimlik hakları bulunmaktadır. Buna göre, BDK ücretin ödenmesi için denetlenen ortaklığa uygun bir süre verebilir veya hâkimden bir süre verilmesini isteyebilir (TBK m.106/I). Bu süre içinde denetlenen ortaklığın bir ödeme yapmaması durumunda, ücretin ödenmesini ve ifanın gecikmesinden doğan zararının tazminini isteyebilir. Bunun yanında, BDK ifadan ve gecikme nedeniyle tazminat talebinden vazgeçtiğini hemen denetlenen ortaklığa bildirerek, ifanın yerine getirilmemesinden doğan zararını talep edebilir (TBK m.106/II). Ayrıca, ücretin ödenmemesi, sözleşmenin sona erdirilmesini haklı kılan bir neden olması itibarıyla, BDK sözleşmeyi feshedebilir [Tebliğ 3. Kısım m.8 (1); BBDY m. 24] ve denetlenen ortaklığın kendisine hiçbir kusurun yüklenemeyeceğini kanıtlayamaması halinde, sözleşmenin geçersiz kalmasından

²⁶⁶ AKSOY: Denetim, s. 254.

²⁶⁷ Öğretideki bir görüşe göre, bağımsız denetçilerin bağımsızlıklarının korunması için, denetim ücretinin bizzat denetlenen ortaklıktan alınması yerine; ücretin denetlenen ortaklık tarafından SPK’ya ödenmesi ve SPK’nın da, taksitler hâlinde veya denetim raporunun teslimi ile toplam olarak BDK’ya ücreti ödemesi daha doğrudur. Bkz. ULUSOY, Y.: s. 188 ve s. 188 dn. 134.

doğan zararının tazminini isteyebilir (TBK m.108/II)²⁶⁸. Tasarı'ya göre ise, denetçinin denetim ücreti ile giderlerinin zamanında ödenmemesi, denetçinin haklı nedenle sözleşmeyi feshetme nedeni sayılmıştır [m.399 (8) gerekçesi]²⁶⁹. Bu halde, denetlenen ortaklıktan TBK 108/II uyarınca tazminat talep edilebilir.

II- Gerekli Bilgi ve Belgeleri Sağlama

Bağımsız denetim standartlarına uygun bir denetimin yapılabilmesi, denetlenen ortaklığın bağımsız denetçilerle bir işbirliği içinde olmasına ve bu işbirliği çerçevesinde, bağımsız denetim için gerekli olan bilgi ve belgeleri sağlamasına bağlıdır. Gerekli bilgi ve belgeleri sağlamak, bağımsız denetim borcunun alacaklısı olan denetlenen ortaklığın ifaya katılması anlamına gelir. Zira, BDK'nın borcunu gereği gibi ifa edebilmesi, denetlenen ortaklığın ifa için düzenlemelerde öngörülen davranışlarda bulunması ile mümkündür [Tasarı m. 401 (1); BBDY m. 25 (1)]²⁷⁰. Bilgi ve belgelerin sağlanması, denetlenen ortaklık açısından aynı zamanda bir borçtur. Zira, denetlenen ortaklık, bağımsız denetim sözleşmesi ile denetçilere, bağımsız denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, doküman ve diğer bilgilere sınırsız bir şekilde ulaşmalarını sağlama borcunu yüklenir [UDS (ISA) 210/6.6; Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/f; BBDY m. 21 (3)/f].

Denetlenen ortaklık yönetim kurulu, finansal tablolar ile yıllık raporu düzenlettirme ve gecikmeksizin denetçiye verme yükümlülüğü altındadır. Yönetim kurulu, tabloları ve yıllık raporu gerektiği şekilde, eksiksiz ve zamanında teslim etmelidir [Tasarı m. 401 (1), c.1 ve gerekçe]. Yönetim kurulu, aynı zamanda, ortaklığın defterlerini, yazışmalarını, belgelerini, varlıklarını, borçlarını, teşvik başvurularını, kıymetli evrakını, envanterini, kasasını, ekleri, vs. inceleyip denetleyebilmesi için denetçiye gerekli olanakları sağlamalıdır [m. 401 (1), c. 2 ve gerekçe]. Diğer bir deyişle, Tasarı uyarınca, gerekli bilgi ve belgelerin denetime hazır tutulması, yönetim kuruluna yasa ile yüklenmiş bir görevdir. Bu nedenle,

²⁶⁸ Tebliğ, BDK'nın sözleşmesini sona erdirmesini haklı kılacak nedenleri saymak suretiyle belirtmiştir ve bu nedenler arasında, ücretin ödenmemesi yoktur. Bununla birlikte, ortaklığın denetim ücretini ödememesi halinin de bir haklı neden olarak kabul edilmesi gerekir. Bu konudaki açıklamalar için, bkz, § 8, I, B, 2.

²⁶⁹ Tasarı uyarınca, BDK'nın sözleşmeyi sona erdirmesi ile ilgili olarak bkz. § 8, I, A, 2.

²⁷⁰ Alacaklının ifaya katılması ile ilgili bkz. OĞUZMAN/ÖZ: s. 210.

yönetim kurulu üyeleri kendilerine yüklenen bu görevi kusurlu olarak yerine getirmezler ise, bundan doğan zararlardan sorumlu olurlar [m. 553 (1)].

Yasaya uygun ve özenli bir denetim yürütebilmek için, denetçi de, gerekli olan bütün bilgilerin kendisine verilmesini ve görüşüne dayanak oluşturacak belgelerin sunulmasını yönetim kurulundan ister. Denetçi bu yetkisini, yılsonu denetimi hazırlıkları için gerektiği takdirde, finansal tabloların çıkarılmasından önce de kullanabilir [m. 401 (2)]. Gerekçeye göre, bu hüküm, yönetim kurulunun olanak sağlama, bilgi ve belge verme yükümünü düzenlemektedir.

Tasarı uyarınca, ortaklığın denetimde önemli kısıtlamalar getirmesi halinde, gerekçelerini açıklamak koşuluyla denetçi görüş bildirmekten kaçınabilir. Görüş bildirmekten kaçınma, olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur [m. 403 (4)]. Bu halde, genel kurul, söz konusu finansal tabloları esas alarak, açıklanan kâr veya zarar ile doğrudan veya dolaylı herhangi bir karar alamaz. Ayrıca, yönetim kurulu, iki iş günü içinde genel kurulu toplantıya çağırmalı ve toplantı tarihinde geçerlilik kazanmak üzere istifa etmelidir [m. 403 (5)].

Bağımsız denetim çalışmasının gereği gibi yürütülmesinin denetlenen ortaklık tarafından engellenmesi, denetim çalışma alanının sınırlandırılması anlamına gelir. Denetim çalışma alanı, çeşitli şekillerde sınırlandırılabilir. Öncelikle, yasal bir zorunluluk olmadıkça, bağımsız denetim sözleşmesine, bağımsız denetçinin gerekli gördüğü denetim tekniklerinden bazılarını denetim çalışmasında uygulayamayacağına yönelik bir hüküm konulamaz. Zira, bağımsız denetim sözleşmesi, bağımsız denetçinin yasal sorumluluklarını ihlâl eden hükümler içeremez [Tebliğ 30. Kısım m. 6 (1)].

Bunun gibi, bağımsız denetim çalışmaları sırasında finansal tablolarda aykırılık oluşturduğu ya da oluşturabileceği hususunu değerlendirirken, bağımsız denetçinin gerekli gördüğü bağımsız denetim tekniklerini uygulamasının veya yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmesinin denetlenen ortaklık tarafından engellenmesi de, bağımsız denetim çalışma alanının sınırlandırılması anlamına gelir [Tebliğ 7.

Kısım m. 8 (2)]. Örneğin, denetçinin stok sayımında bulunmasının engellenmesi, önemli hesaplarda doğrulama tekniğini uygulamasının önlenmesi, kasanın saydırılmaması, işletmenin önemli bir bölümüne girişinin yasaklanması veya işletmenin önemsiz bir deposunun sayılmasında hazır bulunmasının engellenmesi gibi durumlarda, denetçinin çalışma alanı sınırlandırılmaktadır²⁷¹.

Tebliğ, bağımsız denetim çalışma alanının sınırlandırılması halinde, sınırlandırmanın boyutunu dikkate alarak, bağımsız denetçiye başvurabileceği iki seçenek sunmuştur. Bunlardan ilki, bağımsız denetim görüşünü şartlı görüş olarak açıklamak veya görüş bildirmekten kaçınmaktır [30. Kısım m. 5 (3)-(4)]²⁷². Diğeri ise, bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesidir. Denetlenen ortaklığın denetim çalışmasını önemli ölçüde sınırlandırması nedeniyle finansal tablolara ilişkin bilgi ve belgeler elde edilememişse, BDK, SPK'nın uygun görüşünü alarak bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirebilir [3. Kısım m. 8 (1)]. Bağımsız denetçinin şartlı görüş bildirmesi veya görüş bildirmekten kaçınması gereken hallerde, bağımsız denetim sözleşmesi sona erdirilemez.

Denetlenen ortaklığın, bağımsız denetçinin çalışma alanını sınırlandırarak, bağımsız denetim yapma borcunu yerine getirmesini güçleştirmesi; diğer bir deyişle, yapması gerekenleri yerine getirmesinden kaçınması halinde, denetlenen ortaklık temerrüde düşer. Denetlenen ortaklık, bağımsız denetim yapma borcunun alacaklısı olması itibariyle, BDK, alacaklının temerrüdüne ilişkin hükümlere dayanabileceği gibi; gerekli bilgi ve belgelerin sağlanması, sözleşme açısından aynı zamanda denetlenen ortaklık açısından bir borç olduğundan, BDK borçlu temerrüdüne ilişkin hükümlere de dayanabilir²⁷³. BDK'nın borçlu temerrüdüne ilişkin hükümlere başvurması kendisi açısından daha elverişlidir. Zira, denetlenen ortaklığın kendisine hiçbir kusurun yüklenemeyeceğini kanıtlayamaması halinde, BDK sözleşmenin geçersiz kalmasından doğan zararının tazmini için denetlenen ortaklığa başvurabilir [TBK m. 108/II].

²⁷¹ BOZKURT: s. 372.

²⁷² Bkz. bu konudaki açıklamalar için § 6, I, B.

²⁷³ Temerrüde ilişkin bilgiler için bkz. OĞUZMAN/ÖZ: s. 280.

Denetlenen ortaklık yönetiminin gerekli bilgi ve belgeleri vermeyerek denetimi sınırlandırması, denetçinin denetim sözleşmesini sona erdirmesini haklı kılan bir neden olarak kabul edilmiştir [Tasarı m. 399 (8) gerekçesi]. Gerekli bilgi ve belgelerin sağlanmaması, aynı zamanda bağımsız denetim sözleşmesi ile yüklenilen borcun ifa edilmemesi olduğundan, denetlenen ortaklık temerrüde düşer. Bu halde, Tasarı uyarınca sözleşmeyi sona erdiren denetçinin, bu nedenle uğradığı zararlarının tazminini talep etme hakkı da bulunmaktadır (TBK m. 108/II).

III- Bağımsız Denetim Raporunu Teslim Alma

Bir borcun gereği gibi yerine getirilebilmesi için, alacaklının ifayı kabul etmesi veya ifa fiiline katılması gerekir. Alacaklının ifayı kabul etmekten kaçınması veya ifa fiiline katılmaması, borçlunun borcunu ifa edememesine neden olur. Bu nedenle, alacaklının ifayı kabul etmesi veya ifa fiiline katılması, ifanın bir koşuludur²⁷⁴.

Kendisine usulüne uygun olarak sunulmuş olan bir edimi, haklı bir neden olmaksızın reddeden alacaklı, temerrüde düşer (TBK m. 90). Alacaklının, kendisine sunulan edimi kabul yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bu nedenle, alacaklının kabulden kaçınması bir hak ihlâli değildir. Bu halde alacaklı, sadece hakkını kullanmaktan kaçınmaktadır. Alacaklı hiçbir şekilde kabule zorlanamayacağından, kaçınma halinde de bir tazminat yükümlülüğü altında değildir²⁷⁵. Alacaklının edimi kabul yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ancak, borçlunun ifada göz ardı edilemeyecek bir çıkarı olduğundan, alacaklıya karşı korunmalıdır²⁷⁶. Bu itibarla, alacaklı için borçluyu borçtan kurtarmaya yönelik bir hukuksal ödev de öngörülmüştür. Buna göre, alacaklının ödevini yerine getirmemesi halinde, borçluya kendi sorumluluğunun hafifletilmesini ve borcundan kurtulmasını sağlayan olanakları isteme hakkı tanınmaktadır (bkz. TBK m. 91 vd.)²⁷⁷.

²⁷⁴ EREN: s. 968.

²⁷⁵ ÜÇER, Mehmet: (Roma Hukukunda ve Karşılaştırmalı Hukukta) Alacaklının Temerrüdü, Ankara 2007, s. 17, 34-36; OĞUZMAN/ÖZ: s. 284; EREN: s. 969.

²⁷⁶ ÜÇER: s. 55; EREN: s. 969-970.

²⁷⁷ Bu konudaki açıklamalar için bkz. ÜÇER: s. 54-55. EREN'e göre ise, alacaklı için öngörülen kabul etme gerekliliği bir külfettir. Bu külfet, ifaya katılma külfetidir. Alacaklıya yüklenen külfet, hukuki bir yükümlülük, bir borç değildir. Dolayısıyla, alacaklı bu külfete uymadığında bir tazminat ödeme yükümlülüğü altına değildir (bkz. EREN: s.970).

Alacaklının edimi kabul yükümlülüğü bulunmamakla birlikte, TBK’da satım, istisna ve karz sözleşmelerinde alacaklının edimi kabul yükümlülüğü düzenlenmiştir (bkz. m. 208, 309, 371/II). Yasa ile getirilmiş olan bu yükümlülüğün anlamı öğretide incelenmiştir²⁷⁸. Öğretiye göre, hükümlerin ortak özelliği, bunların karşılıklı sözleşmelere ilişkin düzenlemeler olmasıdır. Bu sözleşmelerde, alacaklı aynı zamanda sözleşmenin borçlusudur. Bu nedenle, edimi kabul yükümlülüğü alacaklı sıfatından değil, sözleşmenin aynı zamanda borçlusu olması sebebiyle borçlu sıfatından doğmaktadır²⁷⁹. Dolayısıyla, borçlunun edimi usulüne uygun olarak yerine getirme yükümlülüğü karşısında, alacaklının bu edimi kabul yükümlülüğü bulunmaktadır. Örneğin, satım sözleşmesinde *alacaklı* değil, *alıcı* satılan şeyi teslim almakla yükümlü tutulmuştur. Zira, alıcı satılan şeyin bedelini ödeme borçlusudur²⁸⁰.

Bağımsız denetim sözleşmesi de bir karşılıklı sözleşmedir. Düzenlemeler uyarınca BDK bağımsız denetim yapma ve denetim raporunu teslim etme borcuna karşılık; denetlenen ortaklığın, ücret ödeme ve bilgi ve belgeleri sağlama borcu bulunmaktadır²⁸¹. Buna karşılık, BDK’nın bağımsız denetim raporunu usulüne uygun olarak denetlenen ortaklığa sunması halinde, denetlenen ortaklığın denetim raporunu kabulden kaçınması ile ilgili bir düzenleme getirilmemiştir. Bağımsız denetim sözleşmesinin bir karşılıklı sözleşme olması, denetlenen ortaklığın sözleşmenin hem alacaklısı hem de borçlusu sıfatına sahip bulunması, denetlenen ortaklığın gerekli bilgi ve belgeleri sağlamak suretiyle ifa fiiline katılmasının bir yükümlülük olarak öngörülmesi nedenleriyle ve TBK düzenlemesine paralel olarak, denetlenen ortaklığın bağımsız denetim raporunu kabul yükümlülüğünün bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Denetlenen ortaklığın temerrüde düşmesi için, kendisine usulüne uygun olarak sunulmuş olan bağımsız denetim raporunu, haklı bir nedene dayanmaksızın kabulden

²⁷⁸ ÜÇER: s.25 vd.

²⁷⁹ ÜÇER, TBK’daki bu düzenlemelerin öğretide “alacaklının kabul yükümlülüğünün söz konusu olabileceği” ile ilgili görüşün hatalı olduğunu belirterek eleştirmiştir (bkz. s. 25 vd.).

²⁸⁰ Bu konudaki ayrıntılı açıklamalar için bkz. ÜÇER: s. 33 vd. Ayrıca bkz. OĞUZMAN/ÖZ: s. 284.

²⁸¹ Bağımsız denetim sözleşmesinin özellikleri ile ilgili olarak bkz. § 2, I, A.

kaçınması gerekir (TBK m. 90)²⁸². Buna göre, öncelikle, bağımsız denetim raporu denetlenen ortaklığa usulüne uygun olarak sunulmuş olmalıdır²⁸³. Diğer bir deyişle, bağımsız denetim raporu bağımsız denetim standartlarına uygun olarak hazırlanmalı, biçimsel ve içerik olarak düzenlemelere uygun olmalı ve yine, düzenlemelerde belirtilen şekilde denetlenen ortaklığa sunulmalıdır²⁸⁴. Ayrıca, denetlenen ortaklığın, kendisine sunulmuş olan edimi haklı bir nedene dayanmaksızın reddetmesi gerekir. Denetlenen ortaklık ifayı açık veya üstü kapalı olarak reddedebilir. Alacaklının temerrüde düşmesinde kusur koşulu aranmadığı için²⁸⁵, reddetme nedeni önemli olmayıp, ifa teklifini kabul etmemesi yeterlidir²⁸⁶. Alacaklının haklı olup olmadığı ise, nesnel ölçülere göre değerlendirilir²⁸⁷. Diğer bir deyişle, borçlunun ifa için üzerine düşeni yapmasına rağmen, alacaklı kabulden kaçınırsa ve kaçınma dürüstlük kuralına uygun değilse (TMK m. 2), ifanın reddi haklı bir nedene dayanmamaktadır²⁸⁸.

Karşılıklı sözleşmelerde, kabul yükümlülüğü alacaklının sözleşmeden doğan asli bir borcu ise, alacaklının temerrüde düşmesi halinde, borçlu alacaklının temerrüdüne veya (TBK m.90 vd.) borçlunun temerrüdüne ilişkin hükümlere başvurabilir (TBK m.101 vd.). Ancak, kabul yükümlülüğü alacaklının sözleşmeden doğan bir yan borcu ise, o takdirde borçlu sadece alacaklının temerrüdü ile ilgili hükümlere dayanabilir²⁸⁹. Buna göre, denetlenen ortaklığın bağımsız denetim raporunu kabul yükümlülüğünün bağımsız denetim sözleşmesinden doğan bir yan borcu olması

²⁸² Karşılıklı sözleşmeler ile tek taraflı sözleşmeler arasında, alacaklının temerrüde düşmesi koşulları bakımından bir farklılık bulunmamaktadır (ÜÇER: s. 55).

²⁸³ İfanın mümkün olması ile ilgili bilgiler için bkz. ÜÇER: s. 66 vd.

²⁸⁴ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 6, II. Ayrıca, ifanın usulüne uygun olarak teklif edilmesi ile ilgili açıklamalar için bkz. ÜÇER: s. 71 vd.; OĞUZMAN/ÖZ: s. 281 vd.; EREN: s. 971-972.

²⁸⁵ ÜÇER'e göre, alacaklının temerrüdünde kusur koşulu aranmalıdır. Açıklamalar için bkz. s. 42 vd. Ayrıca, TBK m.90'da yer alan "muhik bir sebep olmaksızın" ifadesinin de, kusurun aranmaması koşulu ile çeliştiği; kusurun hukuka aykırılıktan başka bir şey olmadığı; haklı bir nedene dayanmama ifadesinin burada farklı bir kimliğe büründürüldüğü; zira, örneğin ağır bir hastalık geçiren ve bu nedenle ifayı kabul edemeyen bir alacaklının bu nedeninin haklı bir neden olduğu; kusur koşulunun aranmasına yasal bir engel olmadığı gibi, yasa ifadesinin buna daha uygun olduğu ile ilgili açıklamalar için bkz. ÜÇER: s. 47-49.

²⁸⁶ ÜÇER: s. 118-121; EREN s. 973.

²⁸⁷ Objektif bir neden uyarınca kabulden kaçınan alacaklı, kaçınımda haklıdır (EREN: s. 973).

²⁸⁸ ÜÇER: s. 121-122.

²⁸⁹ ÜÇER: s. 56. OĞUZMAN/ÖZ, taraflar arasındaki sözleşme uyarınca, kabulden kaçınmanın alacaklı açısından aynı zamanda bir borç olması durumunda, borçlunun alacaklı temerrüdü yanında borçlu temerrüdüne ilişkin hükümlere de başvurulabileceğini belirtmiş; ancak, asli borç-yan borç ayırımı yapmamıştır (s. 280).

nedeniyle; denetlenen ortaklığın kabulden kaçınması halinde, BDK sadece alacaklının temerrüdüne ilişkin hükümlere başvurabilir²⁹⁰.

Alacaklının temerrüde düşmesi halinde²⁹¹, eğer borçlu bir nesne vermeyi borçlanmış ise, hasar ve masraflar alacaklıya ait olmak üzere nesneyi tevdi etmek suretiyle borcundan kurtulabilir (TBK m. 91)²⁹². Bununla birlikte, sözleşmenin konusu olan nesne, çabuk bozulabilen veya bakımı ve koruması masraflı olan bir nesne ise, borçlu nesneyi satıp, bedelini tevdi ederek borcundan kurtulabilir (TBK m. 92). Denetlenen ortaklığın temerrüde düşmesi halinde, BDK, sadece bağımsız denetim raporunu tevdi etmek suretiyle borcundan kurtulabilir²⁹³. Zira, BDK, bağımsız denetim raporunu denetlenen ortaklığa verme yükümlülüğü altındadır.

TBK m. 91 uyarınca, borçlunun borçlandığı nesneyi tevdi edeceği yeri, ifa yerindeki hâkim belirler. Bununla birlikte, verilecek nesne bir ticaret eşyası ise, hâkimin kararına gerek olmaksızın, borçlu bir ardiyeye tevdi etmek suretiyle borcundan kurtulabilir. Ticaret eşyası ile, her iki taraf için ticari iş niteliğindeki sözleşmelere konu olan menkul mallar kastedilmektedir²⁹⁴.

Bağımsız denetim sözleşmesi de, BDK ve denetlenen ortaklık açısından bir ticari iş niteliğindedir (TTK m. 3). Bu itibarla, denetlenen ortaklığın bağımsız denetim raporunu almaktan kaçınması halinde, tevdi yeri için BDK'nın hâkim kararına başvurmasına gerek bulunmamaktadır. Raporun tevdi edileceği yerin bir resmi

²⁹⁰ Teslim alma borcundan kaçınan alacaklı, aynı zamanda asli borcunu da yerine getirmede temerrüde düşmüş ise, o takdirde teslim alma borcu da asli borca dönüşür. Bu konuda bkz. ÜÇER: s. 56. Buna göre, örneğin denetlenen ortaklık, bağımsız denetim raporunu teslim almaktan kaçınma yanında, aynı zamanda denetim ücretini ödemedi de temerrüde düşmüş ise, BDK borçlunun temerrüdüne ilişkin hükümlere başvurabilir.

²⁹¹ Alacaklı temerrüdünün hukuki sonuçları ile ilgili ayrıntılı açıklamalar için bkz. EREN: s. 974 vd.; OĞUZMAN/ÖZ: s. 284 vd.; ÜÇER: s. 124 vd. TBK m. 90 hükmü emredici nitelikte bir hüküm olmadığından, taraflar sözleşme ile temerrüt koşullarını değiştirebilecekleri gibi, sınırlayabilir veya ortadan kaldırılabirler (EREN: s. 970).

²⁹² Tevdiin hukuki niteliği ile ilgili açıklamalar için bkz. ÜÇER: s. 175 vd.; OĞUZMAN/ÖZ: s. 287.

²⁹³ Verme borçlarında, borçlunun sadece malın tevdi ile borçtan kurtulabileceği düzenlenmiştir. Ancak, öğretide, yapma borçları yanında, verme borçlarında da borçluya sözleşmeyi sona erdirmeye hakkının verilmesi gerektiği görüşü bulunmaktadır. Borçluya sözleşmeden dönme hakkının verilmemesi, sözleşme adaletine ve taraf eşitliğine aykırılık oluşturur. Ayrıca, hiçbir borçlu, edimini mahkemelerde veya ambarlarda ya da açık artırmalarda koşturmak üzere borçlanmaz. Bu konudaki açıklamalar için bkz. SEROZAN, Rona: Sözleşmeden Dönme, İstanbul 1975, s. 348 vd.; ÜÇER: s. 217-218.

²⁹⁴ ÜÇER: s. 184.

makam olması zorunlu değildir²⁹⁵. Bağımsız denetim raporunun niteliği ardiyeye tevdi edilmesine uygun olmadığından; BDK, bağımsız denetim raporunu ifa yerindeki notere veya mahkemenin yazı işleri müdürlüğüne tevdi edebilir²⁹⁶. ÇUEHY m. 27'e göre, meslek mensupları, kendilerine iş için tevdi edilen defter ve belgeleri, işin gerektirdiği süre içinde iyiniyetle korumak ve işin bitiminde iş sahibine geri vermekle yükümlüdürler. Ancak, işin bitiminden itibaren bir ay içerisinde iş sahibi defter ve belgeleri geri almazsa, meslek mensupları bir yazı ile ilgililerin bağlı olduğu vergi dairesine defter ve belgeleri teslim eder. Bu hüküm, meslek mensupları için getirilmiş genel bir düzenleme olup, bağımsız denetim ile ilgili değildir. Dolayısıyla, BDK'nın bağımsız denetim raporunu denetlenen ortaklığın bağlı olduğu vergi dairesine tevdi yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Borçlu, borç konusu nesneyi tevdi ettiğini alacaklıya bildirmelidir. Borçlunun bildirim yükümlülüğü, TBK'dan değil, öğretide genellikle kabul edildiği üzere dürüstlük kuralından doğmaktadır (TMK m. 2). Zira, alacaklının nesnenin tevdi edildiğinden ve tevdi yerinden haberi olmayabilir. Borçlunun alacaklıya bildirimde bulunmaması nedeniyle bir zararın ortaya çıkması halinde, borçlu tazminat ödemek durumunda kalabilir²⁹⁷. Buna göre, BDK, bağımsız denetim raporunu tevdi ettiğini ve tevdi yerini, dürüstlük kuralı uyarınca denetlenen ortaklığa bildirmelidir²⁹⁸. Denetlenen ortaklık, raporun tevdi edilmesi ile edim konusu üzerinde hak sahibi olur²⁹⁹.

Nesnenin tevdi ile hasar ve masraflar alacaklıya geçer ve borçlunun borcu sona erer. Diğer bir deyişle, alacaklı alacağını elde etmek için borçluya karşı dava açamaz³⁰⁰. Dolayısıyla, BDK'nın bağımsız denetim raporunu tevdi etmesi ve denetlenen ortaklığa tevdi bildirmesi ile bağımsız denetim sözleşmesinden doğan borcu sona erer.

²⁹⁵ ÜÇER: s. 185.

²⁹⁶ Bu konuda bkz. EREN: s. 978.

²⁹⁷ ÜÇER: s. 180-181; OĞUZMAN/ÖZ: s. 287.

²⁹⁸ Çalışmamızda, tevdi edilen malın geri alınması incelenmemiştir. Bu konuda bkz. ÜÇER: s. 191 vd.

²⁹⁹ Alacaklının edimi kabul veya red beyanının hukuki niteliğine ilişkin açıklamalar için bkz. ÜÇER: s. 195-196.

³⁰⁰ Tevdi hüküm ve sonuçları ile ilgili açıklamalar için bkz. ÜÇER: s. 196 vd.; EREN: s. 979.

BEŞİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN

SONA ERMESİ

Ő 8- SONA ERME NEDENLERİ

Bağımsız denetim sözleşmesi, diğer sözleşmelerde olduğu gibi, tarafların sözleşme ile yükledikleri edimlerini yasalara, diğer düzenlemelere ve denetim standardına uygun ve tam olarak ifa etmeleri halinde olağan olarak sona erer. Bunun yanında, borçlar hukuku hükümleri uyarınca, tarafların fiil ehliyetini kaybetmeleri ve imkânsızlık gibi sona erme nedenleri de, bağımsız denetim sözleşmesini sona erdiren nedenlerdir. Düzenlemeler uyarınca bağımsız denetim sözleşmesinin sona erme nedenleri; taraflardan birinin sözleşmeyi sona erdirmesi, BDK'nın bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisinin iptal edilmesi, sözleşme süresinin sona ermesi ve zamanaşımı süresinin dolmasıdır¹.

I- Sözleşmenin Sona Erdirilmesi

Bağımsız denetim sözleşmesi, sıkı koşullara bağlanan ve tarafların sözleşme özgürlüğünün önemli ölçüde sınırlandırıldığı bir sözleşmedir. Tebliğ; bağımsız denetim sözleşmesinin içeriği, sözleşmeden doğan borçları, bunların ifa biçimleri ve borca aykırılıkta uygulanacak kuralları belirlediği gibi², sözleşmenin taraflarca nasıl sona erdirilebileceğini de belirtmiştir. Tebliğ ve Tasarı'nın ortak noktası, bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesinin, haklı nedenin varlığına bağlanmasıdır. Her iki düzenlemede belirtilen haklı nedenler dikkate alındığında, haklı nedenin genel olarak, denetlenen ortaklık açısından BDK'nın ve bağımsız denetçilerin kişiliklerinden kaynaklanan ve güven unsurunu ortadan kaldıran nedenler olduğu; BDK açısından ise, denetim alanının sınırlandırılması gibi, denetim görevini yerine getirmesinin denetlenen ortaklık tarafından önemli ölçüde engellendiği nedenlerden kaynaklandığı söylenebilir. Diğer bir deyişle, düzenlemelere ve sözleşmeye aykırı

¹ Bu konuda ayrıca bkz. SBDY m. 16, 17; EPBDY m. 11.

² Bağımsız denetim sözleşmesinin özellikleri için, bkz. ő 3, I, A.

davranışların sonucu olarak, tarafların sözleşmeyle bağlı kalmalarını yararsız hale getiren nedenler, sözleşmenin sona erdirilmesini haklı kılan nedenlerdir.

A- TTK Tasarısı Hükümlerine Göre

Tasarı'nın 399. maddesi, denetçinin seçimi yanında, denetçilerin görevden alınması ve sözleşmenin feshini de düzenlemektedir. Hükümün II. fıkrasına göre, denetlenen ortaklık denetçiyi, sadece dava yoluyla görevden alabilir. VIII. fıkrada ise, haklı nedenin varlığında veya hakkında görevden alma davasının açılması durumunda, denetçinin sözleşmeyi feshedebileceği belirtilmiştir. Bu hükümler, tarafların tek taraflı olarak sözleşmeyi sona erdirmelerine ilişkin düzenlemeleri içerir. Tasarı'da, tarafların anlaşarak sözleşmeyi sona erdirip erdiremeyeceklerine ilişkin bir bilgi yer almamakla birlikte, taraflar anlaşarak bağımsız denetim sözleşmesini sona erdiremezler³.

1- Denetlenen Ortaklığın Denetçiyi Görevden Alması

Denetlenen ortaklık, denetçiyi, sadece 399. maddenin IV. fıkrasında öngörülen biçimde ve başka bir denetçi atanmışsa görevden alabilir [m. 399 (2)]. Hükümün gerekçesinde, bu düzenleme ile yönetim kurulunun, istemediği bir denetçiyi görevden alma olanağının ortadan kaldırıldığı ve yönetim kurulunun veya genel kurulun kendiliklerinden denetçiyi görevden alarak başka bir denetçiyi atayamayacakları ifade edilmiştir. Gerekçeye göre, eğer denetlenen ortaklığa kendiliğinden sözleşmeyi sona erdirme yetkisi verilmiş olsaydı, denetlenen ortaklık, denetçiyi sözleşmeyi sona erdirme tehdidi ile baskı altında tutabilirdi. Bu nedenle, II. fıkra ile getirilen düzenleme, denetçinin bağımsızlığını koruma amacını taşımaktadır. Dava yoluyla sona erdirme, denetçiye bir güvence sağlar. Bu ise, bağımsız denetimin taşıyıcı kolonudur⁴.

³ Bu konudaki açıklama için bkz. § 8, I, A, 1.

⁴ Bu düzenleme, mahkemelere, anonim ortaklıkların iç işlerine gereğinden fazla müdahale etme olanağını tanıması ve mahkemelerin yükünü ağırlaştırması yönünden eleştirilmiştir (ULAŞ: s. 195).

Belirtmek gerekir ki, Tasarı'nın 399 (2) hükmü ile 408 (2)/c hükmü, birbiriyle çelişmektedir. Şöyle ki; 408 (2)/c hükmüne göre, "Kanunda öngörülen istisnalar dışında denetçinin ve işlem denetçilerinin seçimi ile görevden alınmaları", genel kurulun devredilemez görev ve yetkileridir⁵. Görüldüğü üzere, 408. maddede, denetçiyi görevden alma yetkisi genel kurulun devredilemez yetkileri arasında sayılmakla birlikte; 399. maddenin II. fıkrası uyarınca, genel kurulun azil yetkisi, yukarıda belirttiğimiz gerekçelerle kaldırılmıştır. Bu itibarla, m.408 (2)/c hükmü, denetçiyi görevden alma açısından, uygulaması olmayan bir hükümdür.

Bir hukuki ilişkinin kurulması, içeriğinin değiştirilmesi veya sona erdirilmesi suretiyle, başka bir kişinin hukuk alanında tek taraflı bir hukuki işlemle değişiklik yapabilme yetkisini veren haklara, yenilik doğuran haklar denir⁶. Yenilik doğuran hakkın sahibi, herhangi birinin iznini almadan veya devlet organlarına başvurmak zorunda kalmadan, tek taraflı hukuki işlemiyle hukuki değişikliği meydana getirebilir. Bununla birlikte, kamu düzenini ilgilendiren veya hukuk güvenliğini sağlama amacı taşıyan ya da muhatap ve üçüncü kişilerin menfaatlerinin korunmasını gerektiren hallerde, yasa hak sahibinin iradesini yeterli görmemekte, ayrıca hak sahibinin iradesini dava yoluyla ileri sürmesini aramaktadır⁷. Diğer bir deyişle, hakkın hak sahibi tarafından kullanılması, tek başına hukuki değişikliğin meydana gelmesi için yeterli değildir⁸. Hukuki değişiklik, yenilik doğuran dava hakları olarak ifade edilen bu hakların⁹ ileri sürülmesi halinde, hâkimin vereceği kurucu nitelikteki kararı ile gerçekleşir¹⁰. Buna göre, Tasarı uyarınca, denetçinin görevden alınması ve yeni denetçi atamasına ilişkin denetlenen ortaklığın sahip olduğu hak; mevcut hukuki ilişkiyi sona erdirmeye ve yeni bir hukuki ilişki kurmaya

⁵ Hükmün gerekçesinde, genel kurulun denetçiyi seçme yetkisinin istisnaları olarak, sermaye artırım denetçisi (m. 458) ile menkul kıymet ihraç denetçisinin (m. 505), yönetim kurulu tarafından seçileceği gösterilmiştir.

⁶ BUZ, Vedat: Medeni Hukukta Yenilik Doğuran Haklar, Ankara 2005, s. 57.

⁷ Yenilik doğuran dava hakları, kabul edilme nedenleri dolayısıyla, sınırlı sayı ilkesine tabidir ve yasada öngörülenlerin dışında yenilik doğuran dava hakları yaratılamaz (BUZ: s. 186-187; DEMİRBAŞ, Harun: Yenilik Doğuran Haklar, İstanbul 2007, s. 81).

⁸ KURU/ARSLAN/YILMAZ: s. 326.

⁹ Yenilik doğuran dava haklarına, inşâî davalar da denir. Geleceğe ve geçmişe etkili olan inşâî davalar ile ilgili açıklamalar için bkz. KURU/ARSLAN/YILMAZ: s. 328.

¹⁰ BUZ: s.183; DEMİRBAŞ: s. 81; KURU/ARSLAN/YILMAZ: s.326. Yenilik doğuran hakların niteliğine ilişkin olarak ileri sürülen teorilerle ilgili açıklamalar için bkz. BUZ: s. 187-188.

yönelik olduğundan ve sadece dava yoluyla ileri sürülebildiğinden, bir yenilik doğuran dava hakkıdır.

399. maddenin II. fıkrasının atıf yaptığı IV. fıkra, denetçinin dava yoluyla görevden alınmasının usul hükümlerini düzenler. Görevden alma ve yeni denetçi atama davasını açma yetkisine sahip olanlar, yönetim kurulu ile sermayenin yüzde onunu, halka açık anonim ortaklıklarda ise sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahipleridir [m. 399 (4)]. Davacı sıfatına sahip olanlar sınırlı sayı ilkesine göre belirlendiğinden, ana sözleşmeyle yetkililer çevresi genişletilemez. Keza, ana sözleşmede azlığa ilişkin yüzde yükseltme suretiyle de değiştirilemez [m. 399 (5) gerekçesi]. Azlığın bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçimine ilişkin genel kurul kararında karşı oy vermesi, karşı oyunu tutanağa geçirtmesi ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısından geriye doğru en az üç aydan beri ortaklığın pay sahibi sıfatını taşıyor olması gerekir¹¹. Davalı ise, görevden alınması talep edilen denetçidir. Görevden alma davasında yetkili mahkeme, ortaklık merkezinin bulunduğu yer mahkemesidir. Görevli mahkeme ise, asliye ticaret mahkemesidir [m. 399 (4)]. Dava, basit yargılama usulüne tabidir [Tasarı m. 1521 (1)].

Davacılar, haklı nedenin varlığında görevden alma ve yeni denetçi atama davasını açabilirler. Haklı neden, 399. maddenin IV. fıkra gerekçesinde, örnek vermek suretiyle belirtilmiştir. Ayrıca, gerekçede, haklı nedenin tanımlanmadığı ve haklı neden ile denetçinin kişiliğinden kaynaklanan nedenlerin kastedildiği ifade edilmiştir. Buna göre, ileri sürülen nedenin haklı olup olmadığına hâkim karar verecektir. Gerekçeye göre, denetçinin tarafsız olmadığına ilişkin bir kuşkunun belirmesi¹², denetçinin mesleki yeterliliğinin olmaması veya itibar kaybı gibi

¹¹ Öğretideki bir görüşe göre, bu koşullara ek olarak, azınlığın denetçiyi neden görevden alınması gerektiği ile ilgili görüşünü de tutanaklara kaydettirmesi koşulu getirilmelidir (AKSOY: Denetim, s. 1131).

¹² Öğretideki bir görüşe göre, denetçinin tarafsız olmadığı şüphesinin doğması nedeni ile açılan bir davada, mahkemenin böyle bir kuşkuyu hangi kriterlere göre değerlendirip karar vereceğinin de belirtilmesi gerekir (AKSOY: Denetim, s. 1131). Başka bir görüş ise, hükümdeki “denetçinin taraflı davranacağı yönündeki endişe” kriterinin oldukça esnek ve uygulamada tartışmalar yaratabilecek nitelikte olduğu belirtilmiş ve bu yönden eleştirilmiştir (ULAŞ: s. 197). Ancak belirtmek gerekir ki, Tasarı m.400 (4)’de, “denetçinin taraflı davranacağı yönündeki endişe” şeklinde bir ifade yer almamaktadır. Hükümde, “özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı halinde” denilmektedir. Kuşkusuz, denetçinin görevden alınabilmesi için, tarafsız olmadığı yönünde kuşku duyulmasına neden olacak haklı ve somut verilerin bulunması gerekmektedir. Örneğin,

hususlar, denetçinin kişiliğinden kaynaklanan haklı nedenlerdir. Mesleki yeterliliğin olmadığı hallere ilişkin olarak; denetleme elemanlarının mesleki eğitimlerindeki yetersizlik, yardımcı eleman, uzman, cihaz donanımı eksikliği örnek olarak verilmiştir. Diğer bir deyişle, mesleki yetersizlik kapsamına, sadece bireysel olarak denetim elemanının eğitim eksikliği değil, BDK'nın da yeterli uzman personelinin olmaması veya donanım eksikliğinin bulunması gibi hususlar da girer. Keza; denetçinin çalışma tarzı, denetlenen ortaklığa gerekli zamanın ayırlamaması, bilgi sızdırılması ve taraf tutulması da, haklı neden sayılmıştır¹³.

Denetçi ile denetlenen ortaklık arasındaki görüş ayrılıkları ise, eğer somut olay destekliyorsa haklı neden olarak kabul edilecektir [m. 399 (4) gerekçesi]. Görüş ayrılıkları, Tasarı'nın 405. maddesinde düzenlenmiştir. Hükme göre; yılsonu hesapları, finansal tablolar ve yıllık raporlar ile ilgili bir yasa veya idari tasarruf ya da esas sözleşme hükmünün yorum veya uygulaması konusunda, denetlenen ortaklık ile denetçi arasında bir görüş ayrılığı ortaya çıkabilir. Denetçinin ilgili hükmü yanlış yorumlaması ve/veya uygulaması, onun şartlı veya olumsuz görüş açıklamasına neden olabilir. Böyle bir durumun sonuçları ise ağırdır. Bu itibarla, denetlenen ortaklık açısından ortaya çıkabilecek ağır sonucun engellenebilmesi için, 405. madde getirilmiştir [m. 405 gerekçesi]. Görüş ayrılığının ortaya çıkması durumunda, denetlenen ortaklık yönetim kurulu veya denetçi, ortaklık merkezinin bulunduğu yer ticaret mahkemesine başvurarak, görüş ayrılığının giderilmesini ister. Mahkemenin verdiği karar kesindir [m. 405 (1)]. Dava giderleri, denetlenen ortaklığa aittir [m. 405 (2)].

Görüş ayrılığının bulunduğu hallerde, ilgililer dava yoluyla sorunu çözebileceklerinden, esas itibarıyla, sözleşmenin sona erdirilmesini haklı kılan bir neden değildir. Bununla birlikte, denetçi denetlenen ortaklığın tabi olduğu mevzuata ilişkin yeterli bilgiye sahip olmadığından ve/veya gerekli dikkat ve özeni göstermediğinden hükmü yanlış yorumlamış olabilir. Zira, ilgili hükümlerin yorumunda veya uygulamasında sürekli hata yapan bir denetçinin mesleki yeterliliği

denetçinin denetlenen ortaklıkta pay sahibi olması, onun mutlaka taraflı davranacağı anlamına gelmemekle birlikte; bu yönde bir kuşkunun doğması için haklı ve somut bir nedendir.

¹³ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 8, I, B, 1.

şüpheli bir hale gelebilir. Bu halde, görüş ayrılığı haklı neden olarak kabul edilebilir. Yine, denetlenen ortaklık ile denetçinin sürekli bir görüş ayrılığı içinde olmaları; görüş ayrılığının denetçinin kusurundan kaynaklanması; karşılıklı iletişimle sorunun çözümü mümkün iken, denetçinin dava yoluna başvurması gibi durumlarda da, denetlenen ortaklığın görevden alma davasını açması için bir haklı nedendir. Keza, dava lehine sonuçlansa dahi, genel kurala (HUMK m. 471/I) getirilen bir istisna ile denetlenen ortaklığın dava giderinin borçlusu olması, denetçinin kötüniyetli olarak mahkemeye başvurması gibi bir sonuç da yaratabilir. Görüş ayrılığının haklı neden olarak kabul edilip edilmeyeceğine, mahkeme karar verecektir.

Denetlenen ortaklığın denetçiyi sadece dava yoluyla görevden alabilmesi itibariyle, denetçi ve denetlenen ortaklık, denetim sözleşmesini anlaşarak sona erdiremezler. Zira, dava konusu, tarafların iradelerine bağlı değildir ve Devletin hak ve adalet dağıtımına ilişkin tekeli kesin olduğundan, tahkim yoluyla da sorunun çözümü mümkün değildir. Bu nedenle, dava ile ortaya çıkması öngörülen bir hukuki sonucu, taraflar anlaşarak meydana getiremezler¹⁴.

Görevden alma ve yeni denetçi atama davası, denetçi seçiminin TTSG'de ilan edilmesinden itibaren üç haftalık süre içerisinde açılmalıdır [m. 399 (5)]. Tasarı'da, dava hakkı bir süreye bağlanmakla birlikte, bu sürenin niteliği açıklanmamıştır. Buna karşılık, kaynak Alm. TK § 318 (3)'de, denetçinin görevden alınması bir süreye bağlanmamış, karara karşı hemen itiraz yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Bir hakkın kullanımının süreye bağlanması, hakkı iki şekilde etkileyebilir. Bunlardan ilki, belirlenen süre içerisinde hareketsiz kalan hak sahibinin hakkını ortadan kaldırır. Hakkı düşüren etkiye sahip olması nedeniyle, bu süreye hak düşürücü süre denir¹⁵. Hak sahibinin hakkını sona erdirmesi nedeniyle, hak düşürücü süre, hukuki açıdan bir itiraz niteliğindedir ve davalı sürenin sona erdiğini bir

¹⁴ Bu konuda bkz. BUZ: s. 187. Öğretideki bir görüşe göre, tarafların karşılıklı anlaşarak sözleşmeyi sona erdirebilecekleri hususu ile bunun koşullarının da hükümde belirtilmesi gerekir (AKSOY: Denetim, s. 1131).

¹⁵ BUZ: s. 261; EREN: s. 1233; OĞUZMAN/ÖZ: s. 464.

savunma olarak ileri sürmese de, hâkim kendiliğinden göz önünde bulundurmalıdır¹⁶. Hak düşürücü süre, muhatabın korunmasını sağlar. Bunun nedeni, süre içerisinde kullanılmayan hak sona erer ve muhatabın hukuki durumu netlik kazanır¹⁷. Diğer süre ise, hakkı ortadan kaldırmamakla birlikte, hakkın ileri sürülmesini engelleyen bir etkiye sahiptir. Başka bir ifadeyle, hakkın dava edilebilme niteliğini geniş ölçüde zayıflatır. Bu süreye, zamanaşımı süresi denir¹⁸. Zamanaşımı süresi, alacağı ortadan kaldırmaz. Bir borç zamanaşımına uğrasa dahi, varlığını eksik borç olarak sürdürür¹⁹. Alacaklının alacağının zamanaşımına uğraması halinde dahi, bunu dava yoluyla talep etmesine bir engel yoktur. Eğer, borçlu alacağın zamanaşımına uğradığını kişisel bir savunma olarak ileri sürmezse, alacaklı alacağını elde edebilir. Bu nedenle, zamanaşımı süresi, hukuki açıdan bir def'i niteliğindedir ve hâkimin zamanaşımı süresinin sona erdiğini göz önünde bulundurabilmesi için, borçlunun bunu ileri sürmesi gerekir (TBK m. 140). Borçlunun zamanaşımı def'ini ileri sürmesi ile dava reddedilir²⁰.

Kural olarak, zamanaşımı süresi, alacak haklarında; hak düşürücü süre ise, yenilik doğuran haklarda söz konusudur²¹. Öğretideki bir görüşe göre, yenilik doğuran haklar asla zamanaşımı süresine tabi olmazlar²². Zira, yenilik doğuran hak sahibinin açıkladığı irade muhataba vardığı anda sonuçlarını doğurduğundan, mahiyeti gereği zamanaşımı süresi söz konusu olmaz. Zamanaşımı süresi ise, muhatabın işbirliğine, muhatabın işbirliğinden kaçınması halinde ise cebri icra yoluna başvurmasını gerektiren haklar açısından anlamlıdır. Oysa, yenilik doğuran hakların kullanılması için muhatabın işbirliğine veya cebri icra yoluna başvurmaya gerek yoktur²³. Diğer bir görüşe göre ise, bir sürenin hak düşürücü veya zamanaşımı

¹⁶ EREN: s. 1234; OĞUZMAN/ÖZ: s. 464; KURU/ARSLAN/YILMAZ: s. 372-373.

¹⁷ BUZ: s. 263.

¹⁸ EREN: s. 1233; BUZ: s. 261; OĞUZMAN/ÖZ: s. 464.

¹⁹ EREN: s. 1233. Öğretide, zamanaşımı süresinin alacağı ortadan kaldırmamasına ve eksik borç olarak varlığını sürdürmesine rağmen, zamanaşımının TBK'da borçların sona ermesi kısmında düzenlendiği; bunun nedeninin ise, alacağı geniş ölçüde etkisiz bırakmasından ibaret olduğu belirtilmiştir (TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP: s. 1030; OĞUZMAN/ÖZ: s. 429).

²⁰ EREN: s. 1234.

²¹ EREN: s. 1234. Bazı yenilik doğuran hakların istisnâi olarak zamanaşımı süresine tabi tutulmaktadır. Ancak, böyle bir halde, yenilik doğuran hak değil, bu hakkın kullanılmasından doğan alacak hakkı zamanaşımına uğrar (EREN: s. 1234).

²² BUZ: s. 398-399; DEMİRBAŞ: s. 30.

²³ BUZ: s. 261-262.

süresi olup olmadığını, kurumun niteliği ve hükmün amacı dikkate alınarak, her özel olayda araştırılmalıdır. Zira, bu konuda kesin bir kural konulamaz²⁴. Nihayet, zamanaşımı süresi durabilir veya kesilebilir (TBK m. 132-133); ancak, hak düşürücü süre durmaz veya kesilmez. Zamanaşımı süresi kesildiği zaman ilke olarak yeniden işlemeye başlar. Ancak, hak düşürücü sürede sürenin yeniden başlaması mümkün değildir²⁵. Gerek hak düşürücü süreler, gerekse zamanaşımı süreleri, hukuki durumun bir an önce açıklığa kavuşturulması, hukuki güvenlik ve kesinliğin amaçlanması açısından benzerdir. Ancak, yukarıda da açıklandığı gibi, sürelerin dolması ile farklı hukuki sonuçlar doğar²⁶.

Sonuç olarak, yukarıda açıkladığımız bilgiler çerçevesinde, denetçinin görevden alınması ve yeni denetçi atanması davası için Tasarı'da öngörülen üç haftalık süre, hakkın bir yenilik doğuran dava hakkı olması itibarıyla, hak düşürücü süredir. Ancak, sürenin denetçi seçiminin TTSG'de ilanından itibaren başlatılması hatalı olmuştur. Zira, böylece, sadece denetçinin genel kurulda seçilmesi sırasında bilinen haklı nedene dayanarak davanın açılabilmesi sonucu yaratılmaktadır. Azlığın bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçimine ilişkin genel kurul kararında karşı oy vermesinin ve karşı oyunu tutanağa geçirtmesinin bir koşul olarak aranması da, bu sonucu teyit etmektedir [Tasarı m. 399 (5)]. Varılan bu sonucun anlamı, Tasarı'da belirtilen diğer haklı nedenlerin, gerçekte ileri sürülemeyecek olmasıdır.

Şöyle ki; yukarıda da ifade ettiğimiz gibi, denetlenen ortaklığın davayı açabilmesi için Tasarı'da örnek vermek suretiyle sayılan haklı nedenler; denetim elemanının mesleki yetersizliği, tarafsız olmadığı şüphesi, BDK'nın yardımcı eleman, uzman ve cihaz eksikliği, denetçinin çalışma tarzı, denetlenen ortaklığa yeterli zamanın ayrılmaması, taraf tutma, bilgi sızdırma ve görüş ayrılıklarıdır [bkz. Tasarı m. 399 (4) gerekçesi]. Belirtilen haklı nedenlerden bazılarının denetçinin seçildiği genel kurul toplantısında bilinmesi mümkündür. Örneğin, denetim elemanlarının mesleki yetersizlikleri ve BDK'nın yardımcı eleman, uzman ve cihaz

²⁴ EREN: s. 1234; OĞUZMAN/ÖZ: s. 464-465.

²⁵ EREN: s. 1234; BUZ: s. 264. Ayrıca, hak düşürücü sürelerin durmasının veya kesilmesinin söz konusu olamaması ile ilgili açıklamalar için bkz. BUZ: s. 409-410.

²⁶ BUZ: s. 263.

eksikliği, denetçinin seçimi sırasında bilinebilecek hususlardır. Yine, denetçinin denetlenen ortaklıkta pay sahibi olması veya denetlenen ortaklığa denetim dışı hizmetler vermesi gibi, bağımsızlığını ortadan kaldıran haklı nedenler de²⁷, denetçinin seçimi sırasında mevcut olabilir. Ancak, haklı nedenin, üç haftalık süre sona erdikten sonra ortaya çıkması halinde, denetlenen ortaklık mevcut denetçinin görevine son vermek üzere dava yoluna başvuramayacaktır. Örneğin, üç haftalık süre geçtikten sonra denetim elemanın denetlenen ortaklıktan pay senedi alması veya denetlenen ortaklığa ait sırrı açıklaması halinde, durum böyledir. Keza, denetçinin denetlenen ortaklığa yeterli zaman ayırmaması ve görüş ayrılıkları da, denetçinin seçimi sırasında ortaya çıkan nedenler değildir. Bu haklı nedenlerin ortaya çıkabilmesi için, denetçinin denetim çalışmalarına başlaması gerekir.

Sonuç olarak, denetlenen ortaklığın denetçiyi sadece dava yoluyla görevden alabilmesi, denetimin tam bir bağımsızlıkla ve gereği gibi yapılmasını sağlama amacını taşıdığından, denetçi yanında, kamu düzeni ve üçüncü kişilerin yararlarını da koruma amacına yöneliktir. Süre ise, konunun bir an önce açıklığa kavuşturulması amacıyla kısa tutulmuştur. Ancak, sürenin ilan ile başlatılması nedeniyle, daha sonra ortaya çıkabilecek haklı nedenlerin süre sona ereceğinden ileri sürülememesi, denetim kurumunun önemi ve özelliği dikkate alındığında, hükmün amacıyla bağdaşmamaktadır. Bu nedenlerle, kaynak Alm. TK § 318 (3)'de olduğu gibi, hemen itiraz etmek koşuluyla denetçinin görevden alınmasının bir süreye bağlanmaması veya üç haftalık hak düşürücü sürenin, denetçi seçiminin TTSG'de ilanından itibaren değil, haklı nedenin ortaya çıkmasından itibaren başlatılması daha yerinde olacaktır.

Mahkeme, denetçinin görevden alınmasını haklı kılacak bir nedenin olup olmadığını inceler. Eğer, davacının ileri sürdüğü nedenin haklı neden olmadığına karar verir ise, davayı reddeder. Bu halde, mahkemenin verdiği karar, bir tespit hükmüdür. Zira, davacının var olduğunu iddia ettiği yenilik doğuran dava hakkının (inşaf hakkın), mevcut olmadığı tespit edilmektedir. Diğer bir deyişle, yeni bir

²⁷ Bkz. bağımsızlığı ortadan kaldıran nedenler için § 6, I, A, 3, b.

hukuki durum yaratılmamaktadır²⁸. Tespit hükmü, kesin hüküm (HUMK m. 237) ve kesin delil oluşturur²⁹.

Buna karşılık olarak, mahkeme davacının istemini haklı bulursa, davanın kabulüne karar verir. Bu halde, mahkemenin verdiği karar, bir inşâî karardır. Zira, kararlar, hukuki bir değişiklik meydana getirilmektedir. Mahkemenin verdiği karar ile hukuki sonuç kendiliğinden doğar. Bu nedenle, kararın ayrıca icra edilmesine gerek yoktur³⁰. Tasarı uyarınca, bir denetçi, ancak yeni bir denetçi atanmış ise görevden alınabilir [m. 399 (2)]. Yeni denetçiyi ise, mevcut denetçiyi görevden alacak olan mahkeme atayacaktır³¹. Mahkemenin kararı eş zamanlı olmalıdır [m. 399 (2) gerekçesi]. Buna göre, yeni bir denetçinin atanmasına ilişkin inşâî karar, geleceğe etkilidir. İnşâî kararın kesinleşmesi ile yeni bir hukuki durum yaratılır. Mevcut denetçinin görevden alınmasına ilişkin inşâî karar ise, geçmişe etkilidir ve kesinleşmesi ile mevcut hukuki ilişki sona erer³².

2- Denetçinin Sözleşmeyi Sona Erdirmesi

Denetçinin sözleşmeyi sona erdirme nedenleri, 399. maddenin II. ve III. fıkralarına paralel olarak sınırlandırılmıştır. Denetçi, bağımsız denetim sözleşmesini iki halden birinin varlığında sona erdirebilir. Bu hallerden ilki, haklı nedenin ortaya çıkmasıdır; diğeri ise, hakkında görevden alma davasının açılmasıdır [m. 399 (8) ve gerekçesi]³³. Hükmün gerekçesinde, denetçinin sözleşmeyi sona erdirmesini haklı kılan nedenler; çalışma koşullarının uygun olmaması, ücret ve giderlerinin zamanında ödenmemesi ve denetçinin görevini yerine getirmesinin engellenmesi şeklinde belirtilmiştir.

²⁸ KURU/ARSLAN/YILMAZ: s. 327.

²⁹ KURU/ARSLAN/YILMAZ: s. 325.

³⁰ KURU/ARSLAN/YILMAZ: s. 327.

³¹ Bu konuda ayrıca bkz. § 3, III, A, 1, b, aa, ccc.

³² KURU/ARSLAN/YILMAZ: s. 328.

³³ Kaynak Alm. TK § 319 (6)'ya göre, denetçi sadece önemli bir nedenin varlığında denetim sözleşmesini sona erdirebilir. Bu önemli nedenler arasında, hakkında görevden alma davasının açılması belirtilmemiştir.

Görevin yerine getirilmesinin engellenmesinden anlaşılması gereken; fiziki engelleme ile denetçilerin denetim elemanlarının istifa etmesi, grev, lokavt vb. durumlardır [m. 399 (6) gerekçesi]. Tasarı'nın gerekçesinde, sadece sözleşmenin sona erdirmeye nedenlerinin sınırlandırıldığı ifade edilmiştir. Haklı nedenler ile ilgili bir sınırlandırma getirilmemiştir. Bu yüzden, bir nedenin haklı neden olup olmadığı, her somut olayın özellikleri dikkate alınarak belirlenecektir. Buna göre, örneğin, denetlenen ortaklıkta inceleme yapan denetim elemanlarının denetlenen ortaklık çalışanları tarafından engellenmesi ve bu nedenle, denetim için gerekli kanıtların elde edilememesi gibi denetimin yürütülmesini oldukça güçleştiren bir durum ortaya çıkmış, denetlenen ortaklık yönetimiyle yapılan görüşmelere rağmen bu güçlükler ortadan kaldırılamamış ve denetim görevinin yerine getirilmesi de bu nedenle zorlaşmış ise, denetçi denetim sözleşmesini sona erdirebilir. Ancak, denetlenen ortaklık yönetimine başvurulduğunda, yönetim bu engellemeyi kaldırmış ise, artık haklı nedenden bahsedilemez. Tasarı'da, taraflar arasındaki görüş yazısına ilişkin fikir ayrılıkları, görüş yazısına ilişkin sınırlama veya kaçınma, haklı neden olarak kabul edilmemiştir [m. 399 (8)].

Tasarı uyarınca, denetçi hakkında görevden alma davası açıldığı takdirde, denetçi davanın sonuçlanmasını beklemeksizin sözleşmeyi sona erdirebilir. Bu halde, denetim sözleşmesi son bulmuş olacağından, mahkeme sadece yeni bir denetçi atayacaktır. Bu yönde bir düzenlemenin getirilmesinin nedeni, denetçinin görevden alınmasına ilişkin bir davanın, tarafsızlığını etkileyebilecek olmasıdır³⁴.

Tasarı denetçinin bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirmesini herhangi bir makamın iznine tabi tutmamıştır. Bu nedenle, denetçinin denetim sözleşmesini sona erdirmeye yönelik irade beyanının denetlenen ortaklığa ulaşması ile denetim sözleşmesi sona erer. Denetçi, haklı neden ortaya çıktığında uygun bir süre içerisinde hakkını ileri sürmelidir. Uygun bir süre içerisinde hakkını kullanmayan ve kullanmayacağı yönünde denetlenen ortaklıkta bir güven uyandıran denetçinin bu hakkı da sona erer³⁵.

³⁴ Bu konuda ayrıca bkz. § 3, III, A, 1, b, aa.

³⁵ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 8, I, B, 3.

Tasarı, denetçinin sona erdirmeye hakkını gerekçeli ve yazılı olarak kullanmasını şart koşmuştur [m. 399 (8)]. Diğer bir deyişle, denetçi, hakkını kullanırken neden belirtmek zorundadır³⁶. Ayrıca, fesih tarihine kadar denetim çalışmasından elde ettiği sonuçları, Tasarı'nın 402. maddesine uygun bir rapor halinde genel kurula sunmakla yükümlüdür [m. 399 (8)]. Bu yükümlülüğe aykırı hareket eden denetçi, meydana gelen zararlardan ortaklığa, ortaklara ve ortaklık alacaklılarına karşı sorumlu olur [Tasarı m. 554 (1)]. Denetçinin sözleşmeyi sona erdirmesi ile yönetim kurulu derhal geçici bir denetçi seçer ve denetçinin sona erdirmeye bildirimini genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunar [m. 399 (9)]³⁷.

Denetim sözleşmesini haklı bir neden bulunmaksızın sona erdirerek denetlenen ortaklığın zarara uğramasına neden olan denetçi, bu nedenle meydana gelen zararları gidermekle yükümlüdür [Tasarı m. 554 (1)].

B- Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ Hükümlerine Göre

Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi, Tebliğ 3. Kısım m. 8'de düzenlenmiştir. Hükme göre, BDK ile denetlenen ortaklık anlaşarak bağımsız denetim sözleşmesini sona erdiremezler [Tebliğ 3. Kısım m. 8 (1), c.1]. Bağımsız denetim sözleşmesi, ancak tek taraflı olarak, haklı bir nedenin varlığında ve SPK'nın onayını almak koşuluyla sona erdirilebilir.

1- Denetlenen Ortaklığın Sözleşmeyi Sona Erdirme Nedenleri

Denetlenen ortaklığın bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirebilmesi için, Tebliğ haklı bir nedenin varlığını aramıştır. Ancak, haklı nedenin neler olabileceğine ilişkin olarak, örnek vermek suretiyle de olsa bir düzenleme getirmemiştir. Bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirmeyi haklı kılan neden, çeşitli şekillerde ortaya çıkabilir. Haklı nedenler, esas olarak bağımsız denetim

³⁶ Yenilik doğuran hakların kullanımında neden belirtilmesinin gerekip gerekmediğine ilişkin öğretideki görüşler için bkz. BUZ: s. 215 vd.

³⁷ Bu konudaki açıklamalar için, bkz. § 3, III, A, 1, b, bb.

sözleşmesinin önemli bir özelliği olan güven unsurunun zedelenmesi ile ortaya çıkar. Bu nedenle, denetlenen ortaklığın, sözleşmenin yapıldığı sırada BDK'ya güvenmesine neden olan unsurların daha sonra ortadan kalkması, haklı neden olarak kabul edilebilir.

Öncelikle, denetlenen ortaklığın, BDK'nın kendisine teklif edilen denetim görevini gereği gibi yerine getirebileceğine ilişkin olarak güven duyması gerekir. Denetlenen ortaklığın BDK'yı seçerken, BDK'nın olanaklarını, uzmanlığını ve deneyimlerini dikkate alma yükümlülüğü olmakla birlikte [Tebliğ 3. Kısım m. 4 (1)]³⁸; kuşkusuz, denetim görevinde yer alacak her bir bağımsız denetçinin niteliklerini araştırma veya bilme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bu nedenle, bağımsız denetim görevi için olanak, uzmanlık ve deneyim açısından uygun bir BDK ile sözleşme yapıldıktan sonra; denetim sürecinde, denetim ekibinde yer alan denetçilerin mesleki yeterliliklerinin olmadığı, denetimi gerekli dikkat ve özenle yerine getirmediği veya bağımsızlıklarını tehdit eden bir ilişkinin mevcut olduğu ortaya çıkarsa, denetlenen ortaklık sözleşmeyi haklı nedenle sona erdirebilir. Ancak, bunların haklı neden olarak kabul edilebilmesi için, denetlenen ortaklığın bu nedenleri daha önceden bilmemesi gerekir (TMK m. 3). Diğer bir deyişle, bağımsız denetim sözleşmesi imzalanmadan önce, bağımsız denetçilerin nitelikleri ile ilgili bilgilere sahip ise veya gereken dikkat ve özeni göstermiş olsaydı öğrenebilecek durumdaysa, burada haklı nedenden söz edilemez. Denetlenen ortaklığın daha sonra bu niteliklerin bulunmadığını ileri sürmesi, hakkın kötüye kullanımınıdır (TMK m. 2).

Yine, denetlenen ortaklığın sözleşme ilişkisi içine girdiği BDK'nın kişiliğine de güven duyması önemlidir. Örneğin, piyasada itibarı bulunan ve bu yüzden güven duyulan bir BDK ile sözleşme imzalandıktan sonra, BDK tarafından hazırlanmış bulunan diğer ortaklıklara ait bağımsız denetim raporlarındaki görüşlerin gerçeği yansıtmadığı ortaya çıkabilir ve bunun sonucu olarak BDK bir itibar kaybına

³⁸ BDK'nın Tebliğ hükümleri uyarınca seçimine ilişkin açıklamalar için bkz. § 3, III, A, 2, a.

uğrayabilir³⁹. Bu nedenle, denetlenen ortaklığın, itibarını kaybetmiş bir BDK ile sözleşme ilişkisine devam etmek istememesi, haklı bir nedene dayanır⁴⁰.

Bunun yanında, BDK'nın bağımsız denetim faaliyetini zamanında tamamlamaması veya bağımsız denetim raporunu Tebliğ'de belirtilen usulde teslim etmemiş olması nedeniyle temerrüde düşmesi halinde de, denetlenen ortaklığın genel hükümler uyarınca, bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirmeye hakkı bulunmaktadır (TBK m. 106/II)⁴¹.

Sır saklama yükümlülüğünün ihlalinin, bağımsız denetim sözleşmesini sona erdiren haklı bir neden sayılıp sayılmayacağına da incelenmesi gerekir⁴². Denetlenen ortaklık, gereği gibi bağımsız denetim yapabilmeleri için bağımsız denetçilere sır niteliğinde bilgi ve belgelerini vermekte ya da bu bilgi ve belgelere ulaşmalarını sağlamaktadır. Ayrıca, Tebliğ 3. Kısım m. 5 (2)/f ile, denetlenen ortaklığın bağımsız denetçinin isteyeceği her türlü kayıt, doküman ve bilgilere, sınırsız erişim olanağını sağlama zorunluluğu, bağımsız denetim sözleşmesinin zorunlu unsuru olarak da öngörülmüştür⁴³. Denetlenen ortaklık bunu yaparken, istisnalar saklı kalmak kaydıyla⁴⁴, denetçinin öğrendiği bilgileri açıklamayacağına ya da kendi veya üçüncü kişiler yararına kullanmayacağına güven duymalıdır. Bu nedenle, sözleşme kurulurken, denetlenen ortaklığın bu yönde bir güven duymaması, sözleşmenin kurulmasına da engel teşkil eder.

Sözleşme kurulduktan sonra denetlenen ortaklığa ait bir sırrın açıklanması, güvenin ihlal edilmesini neden olur ve denetlenen ortaklık haklı olarak gerekli bilgi ve belgeleri vermekten kaçınabilir. Bu durumda, BDK bağımsız denetim

³⁹ Buna Enron muhasebe skandalı örnek gösterilebilir. Enron'un iflâsından sonra, yıllardır onun bağımsız denetim hizmetini yürütmekte olan Andersen da ciddi bir güven kaybına uğramış ve müşterilerinin önemli bir kısmını kaybetmiştir (TORAMAN: Başlık 7).

⁴⁰ Ayrıca, BDK'nın itibar kaybı, onun daha sonra hazırlayacağı denetim raporlarına, gerçeği yansıtmasalar da, piyasanın güven duymamasına neden olabilir. Böyle bir güvensizlik, finansal tabloları aynı BDK tarafından denetlenen ortaklıklara da yansıyabilir. Diğer bir deyişle, denetlenen ortaklığa ait finansal tablolara ilişkin denetim raporundaki görüşün de doğru olmadığı düşüncesi piyasada oluşabilir.

⁴¹ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 6, II.

⁴² Sır saklama yükümlülüğü ile ilgili olarak bkz. § 6, IV.

⁴³ KEPEKÇİ: s.40. Ayrıca bakın bu konudaki açıklamalar için, § 6, II, B.

⁴⁴ Bkz. § 6, IV, B.

sözleşmesinden doğan edimini ifa edemez. Dolayısıyla, sır saklama yükümlülüğü, her ne kadar BDK'nın sözleşme ile yüklendiği bir asli borç olmasa da; asli borcunu yerine getirmesinde önem arz eden ve yükümlülüğün ihlali halinde asli borcu ifa etmesini önemli ölçüde güçleştiren veya imkânsız hale getiren bir yan borçtur⁴⁵. Bu nedenlerle, yükümlülüğün ihlali halinde denetlenen ortaklık sözleşmeyi haklı nedenle feshedebilir.

Denetlenen ortaklık açısından haklı nedenler, başka şekillerde de ortaya çıkabilir. Örneğin, bağımsız denetçilerin denetim için yeterli zaman ayırmamaları veya bağımsız denetçilerin istifaları nedeniyle denetim ekibindeki elemanların sıklıkla değişmesi vb. haklı neden olabilir. Somut olayın özellikleri dikkate alınarak, bunların haklı neden sayılıp sayılmayacağını belirlemek gerekir.

2- Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sözleşmeyi Sona Erdirme Nedenleri

Tebliğ, BDK'lar açısından hangi hallerin haklı neden olacağını, saymak suretiyle belirtmiştir. Buna göre, BDK'lar, çalışma alanlarının denetlenen ortaklık tarafından önemli ölçüde sınırlandırılması halinde veya Tebliğ'in diğer kısımlarında sözleşmenin sona erdirilmesinin düzenlendiği hükmüne atıf yapılan maddelerinde belirtilen haklı nedenlere dayanarak sözleşmeyi sona erdirebilirler [3. Kısım m. 8 (1)]. Ancak, Tebliğ'de belirtilmemiş olsa da, denetlenen ortaklığın denetim ücretini zamanında ödememesi de, sözleşmenin sona erdirilmesini gerektiren haklı nedendir.

I- Tebliğ'de BDK için belirtilen haklı nedenlerden ilki, çalışma alanının önemli ölçüde sınırlandırılmasıdır. Denetlenen ortaklık, bağımsız denetçinin bağımsız denetim standartlarına uygun bir denetim yapabilmesi için, gerekli bilgi ve belgelere sınırsız erişimini ve bağımsız denetçi için uygun çalışma ortamını sağlamakla yükümlüdür⁴⁶. Bu nedenle, denetlenen ortaklığın yükümlülüğüne aykırı olarak, bağımsız denetçinin çalışma alanını önemli ölçüde sınırlandırması ve bunun sonucunda, bağımsız denetçinin finansal tablolarla ilgili bilgi ve belgelere

⁴⁵ KAPLAN: Sır Saklama, s.14-15

⁴⁶ Denetlenen ortaklığın bilgi ve belge sağlama borcu hakkındaki açıklamalar için, bkz. § 7, II.

ulaşamaması halinde, BDK bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirebilir [Tebliğ 3. Kısım m. 8 (1)].

2- BDK'nın sözleşmeyi sona erdirebileceğinin düzenlendiğı diğeri bir hüküm, Tebliğ 3. Kısım m. 7 (8)'dir. 7. madde, bağımsız denetim koşullarının değıştirilmesini düzenler. Denetlenen ortaklığın, bağımsız denetim koşullarında değışiklik yapılmasını istemesi durumunda, BDK'nın bu istemin uygunluğunu incelemesi gerekir [m. 7 (1)]. BDK, denetlenen ortaklığın uygun olmayan değışiklik istemlerini kabul edemez [m. 7 (2)]⁴⁷. BDK'nın *istemi kabul etmemesi ve denetlenen ortaklığın da eski denetim koşullarında denetim faaliyetine devam edilmesine izin vermemesi* durumunda, BDK 3. Kısım m. 8 (1)'e göre bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirir.

3- BDK, *bağımsız denetim çalışmaları sırasında tespit edilen hile ve usulsüzlük nedeniyle*, belirli koşulların varlığında bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirebilir. Bağımsız denetçiler, finansal tabloları etkileyen önemde hile ve usulsüzlükleri belirlemek yükümlülüğü altındadırlar. Bu itibarla, bağımsız denetçi, hile ve usulsüzlükleri belirlemek ve bertaraf etmek amacıyla, denetlenen ortaklığın yönetimden sorumlu kişileri ile görüşmeler yapar ve gerekli denetim tekniklerini uygulayarak, yeterli ve uygun denetim kanıtı toplar [6. Kısım m. 11 vd.]. Ayrıca, bağımsız denetçi, denetlenen ortaklık yönetiminden, hile ve usulsüzlüklere ilişkin sorumluluğı kabul ettiğini gösteren bir teyit mektubu da alır [6. Kısım m. 25]⁴⁸. Eğer, bağımsız denetçi hile ve usulsüzlük tespit etmiş veya hile ve usulsüzlük yapıldığı bilgisine sahip olmuş ise, bu bilgileri, ortaklık yönetiminin uygun bir kademesi ile paylaşır. Yönetimin hangi kademesi ile paylaşacağını, mesleki kanaatine göre belirler [6. Kısım m. 26]. Hile ve usulsüzlüklerin belirlenmesi

⁴⁷ Sözleşme koşullarındaki değışiklik ile ilgili açıklamalar için, bkz. § 3, VI.

⁴⁸ Teyit mektubu [6. Kısım m. 25 (1)]; "a) İşletme yönetiminin, hile ve usulsüzlüğün ortaya çıkarılması ve önlenmesini sağlayacak iç kontrollerin uygulanmasını ve tasarlanmasındaki sorumluluğunu kabul ettiğı, b) İşletme yönetiminin, finansal tabloların hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların oluşma riskine dair saptamalarını bağımsız denetçiye bildirdiğı, c) İşletme yönetiminin, yönetim, iç kontrolde önemli rolü olan çalışanlar veya hile ve usulsüzlük yaptıklarında finansal tablolarda önemli etki yapacak çalışanların içinde bulunduğu, işletmeyi etkileyen hile ve usulsüzlükler veya bunlara dair şüphesi ile ilgili bilgileri bağımsız denetçiye açıkladığı ve ç) İşletmenin finansal tablolarının, çalışanlar, eski çalışanlar, analistler, düzenleyiciler ve diğeriyle iletişim yoluyla etkilenmesi sonucunda herhangi bir hile ve usulsüzlük iddiası veya şüphesi hakkındaki bilgileri bağımsız denetçiye açıkladığı" hususlarını içerir.

konusunda, denetlenen ortaklık yönetiminin de, denetçi ile işbirliği içinde olması gerekir. Bağımsız denetçi, hile veya usulsüzlüğü belirlemesi veya böyle bir şüpheye sahip olması nedeniyle, bağımsız denetim faaliyetine devam ettirilmesinde bir sorunla karşılaşabilir. Bu durumda, mesleki ve hukuki sorumluluğunu dikkate alarak, bu bilgileri SPK ve diğer otoritelere bildirmesinin gerekip gerekmediğini ve bağımsız denetim sözleşmesine son verme olasılığını gözden geçirir [6. Kısım m. 28 (1)/a ve b].

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirmeyi düşünür ise; öncelikle, denetlenen ortaklık yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerine, bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirebileceğini bildirmeli ve bunun nedenlerini tartışmalıdır. Bunun yanında, bağımsız denetçi atamasını yapan kişilere veya belli durumlarda diğer düzenleyici otoritelere, bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirildiğini ve bunun nedenlerinin bildirilmesinin gerekip gerekmediğini dikkate alır [6. Kısım m. 28 (1)/c]. Bağımsız denetçinin, sözleşmeyi sona erdirmeye karar verebilmesi için, şu hallerden birinin bulunması gerekir [6. Kısım m. 28 (2)]:

a- Denetlenen ortaklık yönetiminin, finansal tablolarda önemli bir etkiye sahip olmasa da, hile ve usulsüzlük konusunda bağımsız denetçinin uygun gördüğü hareket tarzını benimsememesi,

b- Bağımsız denetçinin hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli bir yanlışlığın olduğuna dair bir kanaatinin olması ve/veya uygulanan bağımsız denetim testleri sonucunda önemli ve yaygın bir hile ve usulsüzlüğün olduğu şüphesinin belirmesi,

c- Denetlenen ortaklığın yönetimden sorumlu kişilerinin yetkinliği ve güvenilirliği konusunda, bağımsız denetçinin önemli kaygısının bulunması.

Hile ve usulsüzlüklerden kaynaklanan birbirinden farklı birçok durum ortaya çıkabilir. Bu itibarla, bağımsız denetçinin bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirmek üzere, ne zaman girişimde bulunmasının uygun olacağını belirlemek zordur. Bağımsız denetçinin, bu konudaki kararını etkileyen etkenler; (denetlenen ortaklık yönetiminin kendisine sunmuş olduğu teyit mektubunun güvenilirliğini

önemli ölçüde etkileyecek nitelikte olması nedeniyle,) yönetimin ve yönetimden sorumlu kişilerin hile ve usulsüzlük olayları ile ilgili tutum ve davranışları ile bağımsız denetçinin denetlenen ortaklıkla süregelen ilişkileridir [6. Kısım m. 28 (3)]. Tüm bu değerlendirmeler sonucunda, bağımsız denetçi bağımsız denetim faaliyetine devam edilemeyeceği sonucuna ulaşırlar ise, 3. Kısım m. 8 uyarınca bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirir.

4- Tebliğ 7. Kısım m. 10 (1)'de belirtilen haklı neden uyarınca, BDK bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirebilir. 7. Kısım, *denetlenen ortaklığın tabi olduğu mevzuatın*, bağımsız denetçi tarafından dikkate alınmasını düzenler. Denetlenen ortaklık yönetimi, ortaklık faaliyetlerinin sermaye piyasası mevzuatı ve ilgili diğer mevzuata uygun olarak yürütülmesinden ve *aykırılıkların*⁴⁹ belirlenip, önlenmesinden sorumludur [7. Kısım m. 4 (1)]. Bağımsız denetçiye yüklenen sorumluluk ise, önem derecesine bakmaksızın, mevzuata ters düşen olay veya durumları belirlemek ve denetlenen ortaklık yönetimi veya çalışanlarının güvenilirliği ya da bağımsız denetim üzerinde etkili olabilecek diğer konuları göz önünde bulundurmadır. Bu itibarla, bağımsız denetçi, denetimini yaptığı ortaklığın tabi olduğu SerPK'yi, sermaye piyasası mevzuatını ve ilgili diğer mevzuatı dikkate almalıdır [7. Kısım m. 3 (1)]. Bağımsız denetçinin, denetlenen ortaklık işlemleri ile ilgili olmayan konularda, ortaklık yöneticilerinin veya çalışanlarının kişisel suiistimallerini belirleme zorunluluğu olmadığı gibi; aykırılıkları önleme yükümlülüğü de bulunmamaktadır [7. Kısım m. 3 (2), 5 (1)]. Bağımsız denetçi, denetlenen ortaklık işlemlerindeki aykırılıkları belirlemek üzere, gerekli denetim tekniklerini uygular ve ortaklığın sermaye piyasası mevzuatına ve ilgili diğer mevzuata uyup uymadığına ilişkin yeterli ve uygun kanıt toplar [7. Kısım m. 5 (7)-(8)]. Muhtemel bir aykırılık bilgisine ulaşması durumunda, bağımsız denetçinin bu aykırılığın finansal tablolara etkisi, aykırılığın yapısı ve oluşma koşulları ile ilgili yeterli ve gerekli bilgiyi elde etmesi gerekir [7. Kısım m. 6 (1)]. Aykırılık kanaatine

⁴⁹ “Aykırılık”, denetlenen ortaklık işlemlerinde yürürlükte bulunan mevzuata ters düşen hususların, kasit aranmaksızın göz ardı edilmesidir [Tebliğ 7. Kısım m. 3 (2), c.1].

sahip olduğunda, öncelikle bu bulguları belgelendirir⁵⁰ ve denetlenen ortaklık yönetimi ile görüşür [7. Kısım m. 6 (3)]⁵¹.

Bağımsız denetçi, aykırılığın finansal tablo üzerindeki etkisinin önemli olduğunu ve aykırılığın uygun şekilde finansal tablolara yansıtılmadığını belirlerse veya finansal tablolarda aykırılık olduğu ya da olabileceği hususunu değerlendirirken yeterli ve uygun denetim kanıtı toplaması denetlenen ortaklık tarafından engellenirse, şartlı veya olumsuz görüş bildirir [7. Kısım m. 8 (1)-(2)]. Buna karşılık, bu Kısım kapsamında bir aykırılığın finansal tablolar üzerindeki etkisi önemli olmasa dahi, denetlenen ortaklık yönetiminin bunları düzeltici veya iyileştirici yönde hareket etmemesi durumunda, BDK 3. Kısım m. 8 çerçevesinde bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirir [7. Kısım m. 10 (1)].

5- Denetlenen ortaklık, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkilerinde *önemli yanlışlık risklerinin bulunması halinde*, koşullarının varlığında, BDK bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirebilir. Finansal tablolardaki hata, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların belirlenebilmesi ve buna göre ek denetim tekniklerinin uygulanabilmesi için, bağımsız denetçinin iç kontrol sistemi de dâhil, denetlenen ortaklığı, faaliyet koşullarını ve çevresi ile ilişkilerini kavraması gerekir [10. Kısım m. 3 (1)]⁵². Ayrıca, bağımsız denetçi, denetlenen ortaklığın amaçlarını, stratejilerini ve bunlara ilişkin finansal tabloların önemli yanlışlık içermesine neden olabilecek faaliyet risklerini⁵³ de kavramalıdır [10. Kısım m. 9 (1)].

Bağımsız denetçiden tüm faaliyet risklerini ortaya çıkarması beklenemez. Önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılmasında önemli etkiye sahip olan ve finansal tablolarda önemli yanlışlıklara yol açan faaliyet risklerinin belirlenmesi gerekli ve

⁵⁰ Belgelendirme, “belge ve kayıtların örnekleri ile işletme yönetimiyle yapılanlar da dahil tüm görüşme tutanaklarını içerir.” [7. Kısım m. 6 (3)]

⁵¹ Bağımsız denetçinin aykırılıkların ortaya çıkması durumunda izlemesi gerekli usul ile ilgili açıklamalar için bkz. Tebliğ 7. Kısım m. 6.

⁵² Bkz. bu konudaki bilgiler için, Tebliğ 10. Kısım.

⁵³ Faaliyet riski, “işletmenin amacına ulaşmasını ve stratejilerini uygulamasını olumsuz yönde etkileyen her türlü durum, olay, eylem ve eylemsizlikten veya uygun olmayan amaç ve stratejileri ortaya koymaktan kaynaklanan” risklerdir [10. Kısım m. 9 (1)].

yeterlidir [10. Kısım m. 9 (2)]⁵⁴. Eğer, bağımsız denetçi, denetlenen ortaklığın kayıtlarının durumu ve güvenilirliği konusundaki şüpheleri nedeniyle, denetlenen ortaklığın finansal tabloları hakkında yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edemez ve bunlar bağımsız denetçinin olumlu görüş vermesini engellerse, şartlı veya olumsuz görüş bildirir. Bununla birlikte, söz konusu hususlar bağımsız denetim çalışmasının sürdürülebilirliğini tümüyle engelleyecek nitelikteyse, BDK, 3. Kısım m. 8 uyarınca bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirir [10. Kısım m. 21 (8)].

6- Diğer bilgiler⁵⁵ ile ilgili önemli tutarsızlıkların belirlenmesi durumu da, haklı neden olarak belirtilmiştir. Bağımsız denetçinin sorumluluğunun, denetim raporunda yer alan bilgilerle sınırlı olmasına dayanarak, finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı ve kapsamı belirlenmiştir. Bu nedenle, bağımsız denetçi diğer bilgilerin uygun şekilde belirlenmesine yönelik ek bir sorumluluğa sahip değildir. Ancak, bağımsız denetçinin diğer bilgilerle ilgili özel bir rapor hazırlaması gerekiyorsa, sorumluluğu sözleşmenin içeriği, ilgili mevzuat ve mesleki standartlar uyarınca belirlenir [32. Kısım m. 4 (1)]. Diğer bilgiler ile denetlenen finansal tablolarda yer alan bilgiler birbiriyle çelişiyorsa, önemli tutarsızlığın olduğu anlamına gelir. Önemli tutarsızlıklar, önceden elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak ulaşılan denetim sonuçlarında ve finansal tablolar ile ilgili denetçi görüşünde bir şüphe oluşmasına neden olabilir [32. Kısım m. 5 (1)].

Bu nedenle, bağımsız denetçi diğer bilgileri değerlendirirken önemli tutarsızlıklar tespit etmişse, denetlediği finansal tabloların veya diğer bilgilerin değiştirilmesinin gerekip gerekmediğine karar verir; değiştirilmesi sonucuna ulaşmışsa ve denetlenen ortaklık yönetimi de gerekli değişikliği yapmayı reddetmiş ise, bağımsız denetçi şartlı veya olumsuz görüş bildirir [32. Kısım m. 5 (2)-(3)]. Bununla birlikte, yapılması gereken değişikliklerin denetlenen ortaklık yönetimi tarafından reddedilmesi halinde, özel koşulların ve tutarsızlığın önemine bağlı olarak,

⁵⁴ Faaliyet risklerinin finansal sonuçları bulunmaktadır. Bu yüzden, faaliyet risklerinin büyük çoğunluğu finansal tabloları etkiler. Ancak, faaliyet risklerinin hepsi, finansal tablolarda önemli yanlışlık içermesine de yol açmaz [10. Kısım m. 9 (3)].

⁵⁵ Diğer bilgiler; yıllık faaliyet raporu, izahname ve sirküler gibi belgelerde yer alan ve finansal tablolar dışında kalan, diğer finansal ve finansal olmayan bilgilerdir [32. Kısım m. 3 (1)].

BDK bağımsız denetim sözleşmesini 3. Kısım m. 8'e uygun olarak sona erdirir [32. Kısım m. 5 (4)].

7- Bağımsız denetçinin denetlenen ortaklığın *ara dönem finansal tablolarını* incelemesi görevini de yüklenmesi haline ilişkin olarak, Tebliğ'de bazı haklı nedenler sayılmıştır. Bağımsız denetçi, yıllık finansal tablolarını denetleme görevini üstlendiği denetlenen ortaklığın, aynı zamanda ara dönem finansal tablolarını da inceleyebilir. Ara dönem finansal tabloların incelenmesi'nin düzenlendiği Tebliğ'in 33. Kısımında, belirli hallerin ortaya çıkması durumunda, BDK'nın bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirmesini haklı kılan nedenler belirtilmiştir. Bu nedenlerden ilki; bağımsız denetçinin *ara dönem finansal tabloların ekinde yer alan diğer bilgilerin önemli yanlışlık içerdiği kanaatine ulaşması*, bu önemli yanlışlığın düzeltilmesi için değişiklik yapılmasının gerekmesi ve denetlenen ortaklık yönetiminin değişiklik yapmayı reddetmesi halidir. Böyle bir halde, bağımsız denetçi, yönetimden sorumlu kişileri bilgilendirir ve gerekli görürse, bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirir [34. Kısım m. 9 (2)].

İkinci neden; *ara dönem finansal tabloların*, tüm önemli yönleriyle genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanması için *önemli bir düzeltme yapılması* konusunda, bağımsız denetçinin bir kanaate ulaşması halinde ortaya çıkar. Bu halde, bağımsız denetçi, durumu en kısa zamanda yönetimin uygun kademesindeki kişilere bildirmelidir. Makul bir süre içerisinde gerekli önlemlerin alınmaması halinde, bağımsız denetçi, durumu en kısa sürede ve sözlü veya yazılı olarak yönetimden sorumlu kişilere bildirir. Eğer, yönetimden sorumlu kişilerin makul süre içerisinde gerekli önlemleri almadığı kanaatine ulaşırsa, bağımsız denetçi, denetim görüşünü değiştirebileceği gibi, gerekli gördüğü takdirde bağımsız denetim sözleşmesini de sona erdirir [34. Kısım m. 10].

Yine, sözleşme imzalandıktan sonra, *ara dönem finansal tablolarının incelenmesi denetlenen ortaklık yönetimi tarafından sınırlandırılmış* ise, bağımsız denetçi, sınırlandırmanın kaldırılmasını talep eder. Denetlenen ortaklığın denetçinin talebini kabul etmemesi, incelemenin sonuçlanmasını engeller. Bu halde, denetçi,

yönetimin uygun kademesindeki kişi ile yönetimden sorumlu kişilere, incelemenin sonuçlandırılmamasının nedenini yazılı olarak bildirir. Eğer, bu girişimden sonuç alınamazsa, bağımsız denetçi sözleşmeyi sona erdirir [34. Kısım m. 13 (4)].

Bunun yanında, *denetlenen ortaklık yönetiminden kaynaklanmayan bir sınırlandırma*, bağımsız denetçinin ara dönem finansal tablolar ile ilgili kanaatini etkileyecek önemdeyse, bağımsız denetçi incelemeyi sonuçlandıramaz. Bu halde, durumu, denetlenen ortaklığın uygun kademesindeki kişiye ve yönetimden sorumlu kişilere bildirir ve gerekli görürse, sözleşmeyi sona erdirir [34. Kısım m. 13 (5)].

Nihayet, tespit ettiği durum ve olayları dikkate alarak, bağımsız denetçi inceleme raporunu günceller ve denetlenen ortaklık yönetimi, *ara dönem finansal tabloları içeren belgelere güncellenmiş inceleme raporunu eklemese*, bağımsız denetçi, gerekli işlemlerin yapılması için hukuki yollara başvurabileceği gibi, bağımsız denetim sözleşmesini de sona erdirebilir [34. Kısım m. 15 (2)].

8- Tebliğ'de, *bağımsız denetim ücretinin ödenmemesi* haklı bir neden olarak belirtilmemiştir⁵⁶. Ancak, denetim ücretinin ödenmemesinin bir haklı neden olarak kabul edilmesi gerektiği görüşündeyiz. Öncelikle, BDK'nın, bağımsız denetimi standartlara uygun olarak yürütme ve bağımsız denetim raporunu teslim etme asli borcu karşısında, denetlenen ortaklığın ücret ödeme borcu bulunmaktadır. BDK, bağımsız denetim sözleşmesi ile yüklendiği bağımsız denetim standartlarına uygun denetim yapma, bağımsız denetim raporunu teslim etme ve sır saklama yükümlerine aykırı davrandığında, denetlenen ortaklığın bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirmesi haklı nedendir. Oysa, Tebliğ, denetlenen ortaklığın sadece bağımsız denetçilerin talep ettikleri bilgi ve belgeleri sağlama borcuna aykırı davrandığı durumlarla ilişkili konularda denetim sözleşmesini sona erdirmesini haklı bulmuş; denetlenen ortaklığın asli borcu olan ücret için böyle bir düzenleme getirmemiştir.

⁵⁶ Tebliğ'de, sadece geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin denetlenen ortaklık tarafından haklı nedene dayanmaksızın ödenmemesi hali, bağımsızlığı ortadan kaldıran bir neden olarak kabul edilmiştir [2. Kısım m. 13 (2)/b].

Ancak, genel hükümler uyarınca, denetlenen ortaklık ücreti ödemez ise, BDK sözleşmeyi sona erdirmeye hakkı bulunmaktadır. Şöyle ki; denetlenen ortaklık ücret borcunu ifa etmez ise, koşullarının varlığı halinde, temerrüde düşer (TBK m. 101). Denetlenen ortaklığın temerrüde düşmesi için; borcun muaccel hale gelmesi, ücret için bir vade kararlaştırılmışsa vade tarihinde ödeme yapmaması, vade kararlaştırılmamış ise BDK'nın ihtarda bulunması ve ifanın mümkün olması gerekir⁵⁷. Bu halde, BDK, borcun ödenmesi için uygun bir süre verebilir veya hâkimden uygun bir süre vermesini isteyebilir (TBK m. 106/I). Süresi içinde borcun ödenmemesi halinde, BDK borcun ödenmesini her zaman isteyebilir ve gecikme nedeniyle tazminat davası açabilir.

Ayrıca, BDK, bu haklarından vazgeçtiğini hemen denetlenen ortaklığa bildirerek, borcun ödenmemesinden doğan zararı için tazminat davası açabilir⁵⁸ veya sözleşmeyi sona erdirebilir (TBK m. 106/II). Sözleşmeyi sona erdiren BDK, ayrıca denetlenen ortaklığın kendisine hiçbir kusurun yüklenemeyeceğini kanıtlayamaması durumunda, sözleşmenin geçersiz kalmasından doğan zararının da giderilmesini isteyebilir (TBK m. 108/II)⁵⁹. Ayrıca belirtmek gerekir ki, aşağıda değinileceği üzere, Tasarı uyarınca, ücret veya masrafın ödenmemesi, sözleşmeyi sona erdiren haklı nedendir [m. 399 (8) gerekçesi]. Tasarı'nın yasalaşması ile ücretin ödenmemesi, BDK açısından bir haklı neden olarak kabul edilecektir.

3- Sözleşmeyi Sona Erdirmede Usul

Sözleşmenin sona erdirilmesini gerektiren haklı bir nedenin ortaya çıkması durumunda, ilgili taraf, yazılı gerekçe göstermek koşuluyla, SPK'dan *görüş alarak* sözleşmeyi sona erdirebilir [3. Kısım m. 8 (1)]. SPK'nın görüşünün bir onay mı, yoksa bir tavsiye niteliğinde mi olduğu, hükmün ifadesinden net bir şekilde

⁵⁷ Borçlunun temerrüde düşmesi için aranan koşullarla ilgili açıklamalar için bkz. EREN: s. 1048 vd.

⁵⁸ AB [(L 191/33) m. 9], IFAC (EY, No. 290.214) ve AICPA (EY, Sec.101.08) düzenlemeleri ile denetlenen ortaklık ve bağımsız denetçi arasında mevcut bir dava veya olası bir dava tehdidi, bağımsız denetçinin bağımsızlığını tehdit eden bir neden olarak belirtilmiş; buna göre çözüm yolları getirilmiştir. Oysa, Tebliğ'in, bağımsız denetçilerin bağımsızlığının ortadan kalktığı hallerin düzenlendiği 2. Kısım m. 13'de, mevcut veya olası bir dava tehdidi bağımsızlığı tehdit eden bir hal olarak sayılmamıştır. Mevcut bir dava veya olası bir dava tehdidinin Tebliğ'de yer almaması bir eksiklik değildir.

⁵⁹ Borçlu temerrüdünün sonuçları ile ilgili açıklamalar için bkz. EREN: s. 1055 vd.

anlaşılammamaktadır. Buna karşılık, BDK'nın bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirebileceğinin düzenlendiği ve 3. Kısım m. 8'e yollama yapıldığı hükümlerindeki⁶⁰ "... sözleşmenin sona erdirilmesi talebiyle Kurul'a başvurur." ifadesinden, SPK'nın görüşünün onay niteliğinde olduğu anlaşılmaktadır. Diğer bir deyişle, sözleşmeyi sona erdirme talebiyle başvuran taraf⁶¹, SPK'nın kararına uymalıdır.

Bağımsız denetim sözleşmesinin haklı nedenle sona erdirilmesi, mevcut bir hukuki ilişkiyi ortadan kaldırması nedeniyle, bozucu yenilik doğuran bir haktır. Ancak, yenilik doğuran haklar, hak sahibinin irade beyanının muhataba ulaşması ile hukuki sonucunu doğururken; bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirmek üzere tarafların tek taraflı irade beyanları, sözleşmenin sona erdirilmesi için yeterli değildir. Tebliğ, ayrıca SPK'nın onayını da aramıştır. Bu itibarla, hakkın kullanımı, SPK'nın vereceği onaya bağlıdır.

Tebliğ 3. Kısım m. 8 (1), taraflara, yazılı gerekçe gösterme; diğer bir deyişle, haklı nedeni kanıtlama yükümlülüğünü getirmiştir. Yazılı gerekçe ve SPK'nın onayının aranması, haklı nedene dayanmaksızın tek taraflı olarak sözleşmenin sona erdirilmesini engelleme amacına yöneliktir⁶². Tebliğ düzenlemesinde, sözleşmenin sona erdirilmesi amacıyla başvurulması halinde, sözleşmenin diğer tarafının görüşünün alınıp alınmayacağı, SPK'nın onay veya red kararını sadece kendisine sunulan belgeler üzerinden verip vermeyeceği açık değildir. Bazı hallerde, haklı neden açık olduğundan, diğer tarafın dinlenmesine ihtiyaç duyulmayabilir. Örneğin, bağımsız denetçinin denetlenen ortaklığın bir ortağı olduğunun veya geçmişte denetlenen ortaklıkta önemli bir mevkide görev yaptığının ve bu nedenle bağımsız olmadıklarının belgelerle kanıtlanması mümkündür. Bu durumda, SPK belgeler üzerinden karar verebilir. Ancak, denetlenen ortaklığın, bağımsız denetçilerin bağımsız denetimde gerekli dikkat ve özeni göstermediklerini veya mesleki yeterliliklerinin olmadığını belgelerle kanıtlanması, her zaman kolay

⁶⁰ Bkz. 7. Kısım m. 10 (1), 10. Kısım m. 21 (8), 34. Kısım m. 9 (2), 10 (3), 13 (4)-(5), 15 (2).

⁶¹ BDK açısından sözleşmenin sona erdirilmesinin SPK'dan talep edilmesine ilişkin ifadeler, denetlenen ortaklık açısından da geçerlidir.

⁶² ÇELİK: s. 119-120.

olmayabilir. Bu hallerde, denetlenen ortaklığın çalışma kâğıtlarının incelenmesi gerekebilir. Ayrıca, sözleşmenin denetlenen ortaklık tarafından sona erdirilmesi, BDK'nın itibarı açısından da önemli sonuçlar yaratabileceğinden, haksız bir sona erdirmenin önüne geçmek üzere, BDK'nın çalışma kâğıtlarının incelenmesi yararlı olacaktır. BDK'nın haklı nedeni belgelerle kanıtlanması ise daha kolaydır. Zira, bağımsız denetçiler, denetim faaliyetlerini çalışma kâğıtları ile belgelendirmektedirler (Tebliğ 6. Kısım m. 29)⁶³. Eğer, çalışma kâğıtları, bağımsız denetçinin iddiasını desteklemiyorsa, SPK talebi reddedebilir. SPK, somut olayın özelliklerini dikkate alarak takdir edecektir.

BDK'nın görev değişimine ilişkin bağımsız denetim standart ilke ve kurallarına uymaması, bağımsız denetim yetkisinin sona erdirilmesi nedenidir [Tebliğ 2. Kısım m. 30 (1)/b/1]. Bu nedenle, BDK'nın, SPK'nın onayını almadan sözleşmeyi sona erdirmesi veya SPK'nın talebini reddetmesine ilişkin kararına uymaması, görev değişimi ile ilgili bağımsız denetim standartlarına aykırılık oluşturacağından, BDK'nın bağımsız denetim yapma yetkisinin SPK tarafından sona erdirilmesine neden olabilir. Denetlenen ortaklığın SPK onayını almadan sözleşmeyi sona erdirmesi veya karara uymaması haline ilişkin olarak, Tebliğ'de bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, SerPK m. 47/A maddesinin birinci fıkrası, SerPK'ya dayanılarak yapılan düzenlemelere, belirtilen standart ve formlara ve SPK tarafından alınan genel ve özel nitelikteki kararlara uymayan gerçek veya tüzel kişiler hakkında, SPK'nın idari para cezası vereceğini düzenlemiştir. Bu nedenle, denetlenen ortaklığın standarda aykırı olarak sözleşmeyi sona erdirmesi veya SPK kararına uymaması nedeniyle, hakkında idari para cezası uygulanabilir.

Tebliğ'de, haklı nedenin hangi süre içerisinde ileri sürülmesi gerektiğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Yenilik doğuran haklar, kural olarak, hak düşürücü süreye bağlanmış olan haklardır⁶⁴. Ancak, bazı hallerde, hakkın kullanımı için bir süre öngörülmebilir. Süreye bağlı olmayan yenilik doğuran haklarda, muhatabın hukuki durumundaki belirsizliğin önüne geçmek üzere, öğretide iki kavram önerilmiştir. Bunlardan ilki, muhatabın hak sahibine, hakkını kullanması için

⁶³ Bkz. § 6, III.

⁶⁴ Bu konudaki açıklamalar için bkz. BUZ: s. 261 vd. Ayrıca bkz. § 8, I, A.

bir süre vermesidir. Verilen süre içerisinde hak sahibi hakkını kullanmazsa, yenilik doğuran hak ortadan kalkar. Diğer kavram ise, “hakkın etkisizleşmesi”dir. Eğer, hak sahibi belli bir süre hakkını kullanmamış veya davranışlarıyla muhatapta hakkı kullanmayacağı yönünde bir güven yaratmış ise, hak etkisizleşir; başka bir ifadeyle, hakkını kullanma olanağını kaybeder. Burada önemli olan, belli bir sürenin geçmesi ve hak sahibinin bu süre içerisinde hareketsiz kalarak, hakkı kullanmayacağı yönünde muhatapta bir güven uyandırmasıdır⁶⁵. Hakkın etkisizleşmesi ile hak sona erer⁶⁶.

Buna göre, hakkın etkisizleştirilmesi kavramı, bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi açısından daha uygun bir çözümdür. Zira, örneğin, denetim ücretini ödemeyen denetlenen ortaklığın BDK’ya veya sırrın açıklanması halinde BDK’nın denetlenen ortaklığa sözleşmeyi sona erdirmesi için süre vermesi, mantık ile bağdaşmaz. Bu itibarla, haklı nedenin ortaya çıkması halinde, hak sahibi belli bir süre hareketsiz kalır ve hakkını kullanmayacağı yönünde karşı tarafta bir güven uyandırır, yaratılan bu güvenin korunması gerekir (TMK m. 2)⁶⁷. Haklı nedenle sözleşmeyi sona erdirmek üzere SPK’ya başvurmayan tarafın bu hakkı sona erer. Süre, dürüstlük kuralı çerçevesinde belirlenmelidir.

SPK’nın bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesine ilişkin verdiği karar, sadece tarafları ilgilendirmesi nedeniyle, bir birel işlemdir⁶⁸. SPK’nın, bir idare organı olması ve işleminin de bir idari işlem olması nedenleriyle, sözleşmeyi sona erdirme talebine ilişkin kararı aleyhine ilgili taraf idari yargıya başvurabilir (İYUK m. 2/I)⁶⁹.

⁶⁵ Bu konudaki açıklamalar için bkz. BUZ: s. 404 vd.

⁶⁶ Hakkın etkisizleşmesinin, hakkı sona mı erdirdiği, yoksa, sadece hakkın kullanma olanağını mı ortadan kaldırdığına ilişkin görüşler için bkz. BUZ: s. 407.

⁶⁷ Ayrıca bkz. AKYOL: s. 7, 33 vd., 57 vd.

⁶⁸ GÖZÜBÜYÜK/TAN: s. 360.

⁶⁹ SPK ve BBDY, bağımsız idarî otoritelerdir. Bağımsız idarî otoritelerin işlem ve kararları yargısal denetime tabidir. Ancak, bağımsızlık niteliğine sahip olmaları ve görevlendirildikleri konuların teknik ve uzmanlığı gerektirmesi nedenleriyle, yargısal denetimlerinde bazı sorunlarla karşılaşılacağı, öğretilde ifade edilmiştir. Bununla birlikte, bu hususların yargısal denetimin sınırlandırılmasını sonuçlandıramayacağı, idarenin bütünlüğü ilkesi uyarınca tam bir denetime tabi olmaları gerektiği ve idarî yargı ile hâkimlerin bilgi ve uzmanlıkları sağlanarak, yaşanacak sorunların önüne geçilebileceği belirtilmiştir (GÜNDAY: s.499-500; GİRİTLİ/BİLGİN/AKGÜNER: s.355; ULUSOY, Ali: Bağımsız İdari Otoriteler, Ankara 2003, s.47 vd.).

Nihayet, sözleşmenin sona ermesi halinde, sona erdiren taraf, diğer taraftan bu nedenle uğradığı zararlarının giderilmesini de talep edebilir (TBK m. 108/II).

C- BBDY Hükümlerine Göre

BBDY m. 24 ve 26 (4) BDK'nın, m. 25 (5) ise bankanın, bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirme nedenlerini düzenlemektedir.

BBDY m. 24 uyarınca, BDK'nın, bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirme nedenleri, şu şekilde sıralanabilir:

- 1- Bağımsız denetim faaliyetlerinin sözleşme hükümlerine aykırı olarak sınırlandırılması,
- 2- Bankanın finansal tablolarına ilişkin önemlilik arz eden bilgi ve belgelerinin sağlanamaması,
- 3- Suistimelden veya suistimelden kaynaklanan önemlilik arz eden ölçüde yanlış bir beyanın olması,
- 4- Bağımsız denetimde esas alınan mevzuat hükümlerine uyuşmazlıkların, finansal tablolar üzerinde önemlilik arz edecek ölçüde etkisi olmasa dahi, denetlenen banka tarafından giderilmemesi.

BBDY m. 16 (4) uyarınca, BDK'lar, pay sahiplerinin, yönetim başkan ve üyelerinin, denetçilerinin ve yöneticilerinin bağımsızlıklarının ortadan kalmış olduğu hâllerde, bankalar ile bağımsız denetim sözleşmesi yapamazlar. Eğer, sözleşme yapılmış ise, BDK'nın sözleşmeyi sona erdirmesi gerekir.

BBDY m. 25 (2) uyarınca, BDK'nın bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirme nedenleri, hükümde belirtilen nedenlerle sınırlı değildir. Bu nedenle, sözleşmenin sona erdirilmesini haklı kılan bir neden ortaya çıktığında, BDK, bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirebilecektir.

Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesini gerektiren nedenlerden biri otaya çıkar ise, BDK, sözleşmeyi sona erdirmeye gerekçesi ve kanıtları ile birlikte BDDK'ya başvurmalı ve BDDK'nın kabul etmesi hâlinde, sözleşmeyi sona erdirmelidir. Görüldüğü üzere, BBDY de, Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ gibi, sözleşmenin sona erdirilmesini, yetkili kurulun onayına bağlamıştır⁷⁰. Sözleşmeyi sona erdiren BDK, çalışma kâğıtları ile ek bilgileri, yerine geçecek BDK'nın incelemesine olanak sağlamak ve istenilmesi hâlinde fotokopi vermek zorundadır [BBDY m. 24 (2)].

Bağımsız denetim sözleşmesinin zorunlu unsurlarından biri, BDK'nın sözleşmenin imzalanmasından itibaren en geç yedi gün içerisinde mesleki sorumluluk sigortası yaptıracakını taahhüt etmesidir [BBDY m. 21 (3)/i]. Eğer, BDK, bu taahhüdünü BBDY'de belirtilen usul ve esaslara uygun olarak yerine getirmez ise, bağımsız denetim sözleşmesi sona ermiş kabul edilir [BBDY m. 24 (4)].

Bankaların bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirmeye nedenleri, BBDY m. 25 (5)'te düzenlenmiştir. Hükme göre, bankaların sözleşmeyi sona erdirmeye nedenleri:

- 1- Sözleşme süresi içinde BDK'nın değiştirilmesini isteme,
- 2- Yetkili BDK'nın bağımsız denetim sözleşmesine aykırı hareket etmesi,
- 3- Bağımsız denetimin BBDY'de belirtilen esaslara uygun olarak yapılmamasıdır.

Bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirmek isteyen banka, gerekçeleri ile birlikte durumu BDDK'ya bildirmeli, bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirmek için, BDDK'nın onayını almalıdır. Bankanın sözleşmeyi sona erdirmeye nedenleri arasında sayılan “süresi içinde BDK'nın değiştirilmesini isteme”, geniş kapsamlı bir nedendir. Hükümün ifadesinden, bankanın, önemli bir neden olmaksızın da sözleşmenin sona erdirilmesini isteyebileceği anlamı çıkmaktadır. Ancak, bankanın da sözleşmeyi sona erdirmek için BDDK'ya başvurusunun ve gerekçe bildirmesinin

⁷⁰ Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ ile ilgili getirdiğimiz eleştiriler, BBDY için de geçerlidir. Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 8, I, B, 3.

aranması nedeniyle, “değiştirilmesini isteme”nin haklı bir nedene dayanması gerektiği sonucu çıkmaktadır.

BBDY m. 24 (5) uyarınca, muhasebe uygulaması veya bağımsız denetim yöntemine ilişkin görüş ayrılıkları nedeniyle sözleşme sona erdirilemez.

D- Değerlendirme

Tasarı, herhangi bir ayırım yapmaksızın, denetim ile ilgili hükümlerin, tüm anonim ortaklıkların denetimine ilişkin asgari düzenlemeler olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca, anonim ortaklıkların özel yasalara tabi olmalarının ve bu yasalarla bazı özel veya ek denetim ilke ve kurallarının getirilmesinin, onların Tasarı'nın 397 vd. maddeleri ile getirilen hüküm ve ilkelere uyma zorunluluklarını ortadan kaldırmayacağı da belirtilmiştir [m. 397 (1) gerekçesi]. Buna göre, Tasarı'nın yasalaşması ile, Tasarı, SerPK ve BBDY'ye tabi olan anonim ortaklıklar hakkında uygulama alanı bulacaktır. Bu nedenle, bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi açısından, bu düzenlemelerin birlikte değerlendirilmesinin yararlı olacağı düşüncesindeyiz.

Öncelikle, gerek Tebliğ, gerek Tasarı uyarınca, taraflar bağımsız denetim sözleşmesini anlaşarak sona erdiremezler. Bu husus, Tebliğ 3. Kısım m. 8 (1), c. 1'de açıkça ifade edilmiştir. Tasarı, tarafların anlaşarak sözleşmeyi sona erdirmeyeceklerine ilişkin açık bir düzenleme getirmemiştir. Ancak, denetlenen ortaklığın sözleşmeyi sadece dava yoluyla sona erdirebileceği düzenlemesini getirerek, dolaylı şekilde anlaşma ile sona erdirmeyi engellemiştir. Zira, yenilik doğuran dava haklarının söz konusu olduğu hallerde, taraflar sözleşmeyi anlaşarak sona erdiremezler⁷¹. BBDY de ise, bu konuda bir açıklık bulunmamaktadır.

Denetlenen ortaklığın bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirmesi, tüm düzenlemelerde haklı nedenin varlığına bağlanmış ve haklı neden konusunda bir sınırlandırma getirilmemiştir. Ancak, denetlenen ortaklığın sözleşmeyi sona

⁷¹ BUZ: s. 187.

erdirebilmesi için, Tebliğ ve BBDY uyarınca yetkili kurulun onayını alması, Tasarı uyarınca ise mahkemenin davasını kabul etmesi gerekir. Tasarı'nın yasalaşması halinde, denetlenen ortaklık, 399 (2) hükmünün emredici niteliği gereği sözleşmeyi sona erdirmek için, öngörülen süre içerisinde mahkemeye başvurmak zorunda olacaktır. Bu itibarla, Tasarı'nın yasalaşmasından sonra, denetlenen ortaklık açısından artık yetkili kurulun onayının aranmaması gerekir. Bunun iki nedeni bulunmaktadır. Bunlardan ilki, yetkili kurulun onayının aranması halinde, denetlenen ortaklık hem yetkili kurul, hem de mahkeme nezdinde haklı nedeni kanıtlamak zorunda kalacaktır ki, bu durumunu oldukça ağırlaştıracaktır. İkinci neden ise, mahkemenin verdiği kararın bağlayıcı olması ve kararın verilmesi ile sonuçlarını doğurmasıdır⁷². Diğer bir deyişle, örneğin, mahkemenin davacı denetlenen ortaklığın talebini kabul etmesi ile bağımsız denetim sözleşmesi kendiliğinden sona erecektir⁷³. Bu halde, artık yetkili kurulun haklı neden ile yapılan başvuruyu onaylayıp onaylamamasının bir önemi kalmayacaktır. Aynı sonuç, mahkemenin davayı reddetmesi hali için de geçerlidir. Bu itibarla, Tasarı'nın yasalaşmasından sonra, Tebliğ ve BBDY ile aranan onayın, denetlenen ortaklık açısından kaldırılması gerekir.

Düzenlemeler, BDK'nın bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirmesini, haklı nedenin mevcut olmasına bağlamış ve bağımsız denetçilerin denetim alanının sınırlandırılmasını, haklı neden olarak kabul etmiştir. Şu farkla ki; Tebliğ, denetim alanının sınırlandırılması anlamına gelen halleri çeşitli hükümlerinde saymak suretiyle belirtmiştir [3. Kısım m. 8 (1)]. Bu itibarla, BDK, sadece Tebliğ'de belirtilen bu haklı nedenlerin varlığında sözleşmeyi sona erdirebilir. Buna karşılık, Tasarı, genel olarak “çalışma koşullarının uygun olmaması” veya “görevinin yerine getirmesinin engellenmesi” sonucunu yaratacak halleri, haklı neden olarak kabul etmiştir. BBDY ise, bir sınır getirmemiştir.

Yine, Tasarı Tebliğ ve BBDY'den farklı olarak, ücret ve masrafların ödenmemesinin de haklı neden olduğunu belirtmiştir [m. 399 (8) gerekçesi]. Her ne kadar, Tebliğ ve BBDY'de ücretin ödenmemesi haklı nedenler arasında sayılmamış

⁷² KURU/ARSLAN/YILMAZ: s. 325, 327.

⁷³ İnşâî nitelikteki kararlar ve inşâî etki için bkz. KURU/ARSLAN/YILMAZ: s. 327.

olsa da; bu halin, Tebliğ ve BBDY açısından da haklı neden olarak kabul edilmesi gerekir⁷⁴. Nihayet, Tasarı uyarınca, denetçi hakkında görevden alma davasının açılması, denetçiye sözleşmeyi sona erdirmeye hakkı veren bir nedendir. Tasarı'nın yasalaşması ile Tasarı'da kabul edilen sözleşmeyi sona erdirmeye nedenleri, Tebliğ ve BBDY açısından da uygulama alanı bulacaktır.

Düzenlemeler, BDK'nın haklı nedeni ileri sürmesini herhangi bir süreye bağlamamıştır. Bu nedenle, BDK uygun bir süre içerisinde bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirmeye ilişkin irade açıklamasını ileri sürmelidir. Uygun süre içerisinde hakkını kullanmayan ve denetlenen ortaklıkta hakkını kullanmayacağı yönünde bir güven oluşmasına neden olan BDK'nın hakkı sona erer.

Bundan başka, Tebliğ ve BBDY, BDK'nın sözleşmeyi sona erdirebilmesi için yetkili kurulun onayını aramıştır [Tebliğ 3. Kısım m. 8 (1); BBDY m. 24 (2)]. Ancak, Tasarı uyarınca, BDK'nın herhangi bir makamın iznini veya onayını almasına gerek bulunmamaktadır. Denetçinin yazılı ve gerekçeli olarak sözleşmeyi sona erdirmeye nedenini belirtmesi gerekli ve yeterlidir [m. 399 (8)]. BDK'nın sözleşmeyi sona erdirmesinin yetkili kurulun onayına bağlanması, Tebliğ ve BBDY ile Tasarı'ya ek olarak getirilmiş, özel nitelikli bir düzenlemedir ve Tasarı düzenlemesine aykırılık oluşturmamaktadır.

Bağımsız denetim sözleşmesini sona erdiren BDK, fesih tarihine kadar elde ettiği denetim sonuçlarını, Tasarı'nın 402. maddesine uygun olarak bir rapora bağlama ve genel kurula sunma yükümlülüğü altındadır [m. 399 (8)]. Bu yükümlülüğe aykırı hareket eden BDK, 554. maddenin I. fıkrası uyarınca sorumlu olur. Tebliğ ve BBDY ise, BDK'ya böyle bir yükümlülüğü yüklememektedir. Tebliğ'e göre, BDK, sözleşme sona erdikten sonra genel kurula katılarak gerekli gördüğü konuyla ilgili açıklama yapma yetkisine sahiptir [2. Kısım m. 21 (1)/b]. Ayrıca, BDK, çalışma kâğıtlarını kendisinden sonra görevi devralacak olan BDK'ya verilmek üzere, SPK'ya teslim etmek zorundadır [3. Kısım m. 8 (2)]. BBDY'ye göre ise, BDK, sadece kendisinin yerine geçecek olan BDK'nın çalışma kâğıtlarını

⁷⁴ Bkz. § 8, I, B, 2.

incelemesine olanak verme ve istenildiğinde fotokopisini verme yükümlülüğü altındadır [m. 24 (2)]. Ancak, Tasarı'nın yasalaşması halinde, BDK 399 (8) hükmüne uygun olarak hareket etmek zorundadır. Aksi halde, sorumlu olur.

BDK'nın sözleşmeyi sona erdirmesi halinde, denetlenen ortaklığın yönetim kurulu hemen geçici olarak bir denetçi seçmeli ve sözleşmenin sona erdirilmesini genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunmalıdır [Tasarı m. 399 (9)]⁷⁵. Keza, BDK'nın sözleşmeyi sona erdirmesi halinde, yönetim kurulu, yönetim kurulu üyeleri veya herhangi bir pay sahibi, denetlenen ortaklığın merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine başvurarak, yeni denetçi atanmasını isteyebilir [Tasarı m. 399 (6)]. Bu halde, mahkemenin atadığı denetçi ile sözleşme yapılmalıdır⁷⁶.

II- Bağımsız Denetim Kuruluşunun Denetim Faaliyetinde Bulunma Yetkisinin İptali

Tasarı'ya göre, BDK'ların kuruluş ve çalışma esasları bir Tüzük'le belirlenir [m. 400 (1)]. Dolayısıyla, Tasarı'nın yasalaşmasından sonra yayımlanacak Tüzük'te, BDK'lar için öngörülen kuruluş koşullarının kaybedilmiş olması, bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirecektir. BDK'ların denetim faaliyetinde bulunma yetkilerinin hangi hallerde iptal edileceği ile ilgili bir düzenleme getirilir ise, bağımsız denetim sözleşmesinin sona ermesi bakımından, getirilecek düzenlemeler de dikkate alınacaktır.

A- Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ Hükümlerine Göre

BDK'nın, denetim faaliyetinde bulunma yetkisinin SPK tarafından iptal edilmesi, bağımsız denetim sözleşmesini de sona erdirir. Zira, yetkisi iptal edilmiş olan bir BDK'nın bağımsız denetim sözleşmesinden doğan edimlerini yerine getirme ehliyeti de sona ermiş bulunmaktadır.

⁷⁵ Bkz. § 2, III, A, 1, b, bb.

⁷⁶ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 3, III, A, 1, b, aa.

İptal nedenleri ise, Tebliğ 2. Kısım m. 30 (1)'de düzenlenmiştir. İptal nedenlerinden ilki, BDK'nın 2. Kısım m. 3'te belirtilen yetkilendirilme koşullarını kaybetmesidir [m. 30 (1)/a]⁷⁷. Bu koşullar;

- 1- Anonim ortaklık biçiminde kurulma ve pay senetlerinin nama yazılı olması,
- 2- Ticaret unvanlarında "bağımsız denetim" ibaresinin bulunması,
- 3- Ortaklarının Tebliğ 2. Kısım m. 4'de belirtilen niteliklere sahip gerçek kişiler olması,
- 4- Esas sermayenin en az %51'inin sorumlu ortak baş denetçiye ait olması,
- 5- Sadece denetim ve mesleki alanda faaliyet göstermesi,
- 6- Organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzeninin bağımsız denetim işini yürütecek düzeyde bulunması ve
- 7- Mesleki sorumluluk sigortası yaptırımlarıdır.

Bunun yanında, bağımsız denetim standartlarına m. 30 (1)/b'de belirtilen aykırılıkların ortaya çıkması halinde de, BDK'nın bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisi iptal edilir. Bu aykırılıklar;

- 1- Görev kabulü ve değişimi ile ilgili bağımsız denetim standart, ilke ve kurallara uyulmaması,
- 2- Bağımsız denetimlerde SPK'ya bildirilenler dışında fiilen başka bir denetçinin görevlendirilmesi,
- 3- Bağımsız denetim plânı ve çalışma kâğıtları ile bunları destekleyici diğer bilgi ve belgelerin bağımsız denetim çalışmasını kanıtlayacak düzeyde bulunmaması,
- 4- Uygun bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmamasının bir sonucu olarak, gerekli bağımsız denetim kanıtlarının elde edilememesi,
- 5- Raporlamaya ilişkin temel ilkelere uyulmamasıdır.

Yine, finansal tabloların güvenilirliğini önemli ölçüde etkileyecek hususlar belirlenmiş ise, BDK'nın bağımsız denetim standartlarına tam olarak uyulduğunu kanıtlayamaması da, yetkinin iptal edilmesine neden olur [m. 30 (1)/c]. Keza,

⁷⁷ Bu konudaki açıklamalar için bkz. § 4, II.

sorumlu ortak baş denetçi ile bağımsız denetim ekibinde yer alan denetim elemanlarının; bağımsız denetim çalışmasında dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, bağımsızlık, güvenilirlik ve mesleki davranış gibi etik kurallara uymamaları halinde, SPK, BDK'nın yetkisini iptal edebilir [m. 30 (1)/ç].

Bundan başka, BDK'nın Tebliğ ile öngördüğü bildirim yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemesi ile SPK'nın veya SPK tarafından görevlendirilenlerin istedikleri bilgi ve belgelerin zamanında, tam ve doğru olarak vermemesi de, iptal nedeni olarak kabul edilmiştir [m. 30 (1)/d]. BDK'nın bildirim yükümlülüğü ise, Tebliğ 2. Kısım m. 27'de düzenlenmiştir. BDK'nın SPK'ya bildirim yükümlülüğü kapsamına giren hususları ise, şu şekilde sıralamak mümkündür:

1- BDK, ana sözleşmesi; şubeleri dâhil merkez adresleri; ortakları, yöneticileri ve bağımsız denetçileri; bağımsız denetim sözleşmesinde belirtilen bağımsız denetim ekibi ve merkezi yurtdışında bulunan bir başka BDK ile hukuki bağlantıları hakkındaki her türlü değişikliği, en geç altı işgünü içerisinde SPK'ya bildirmek zorundadır.

2- BDK'nın, denetlenen ortaklıklar ile Tebliğ 3. Kısım m. 5 çerçevesinde imzaladığı bağımsız denetim sözleşmesini, imza tarihinden itibaren en geç altı işgünü içerisinde SPK'ya göndermesi gerekir. Yine, Tebliğ 2. Kısım m. 3 (1)/f uyarınca yaptırmak zorunda olduğu mesleki sorumluluk sigortasına ilişkin poliçe örneğini, poliçe tarihinden itibaren en geç altı işgünü içerisinde SPK'ya göndermek de, BDK'nın yükümlülüğü kapsamındadır.

3- BDK, yıllık finansal tablolarını, merkezi yurtdışında bulunan bir başka BDK ile olan ilişkilerinden kaynaklanan gelir ve giderleri dâhil olmak üzere, bağımsız denetim ve diğer hizmetlerden doğan gelir ve giderlerinin ayrıntılı dökümüyle birlikte, bilanço tarihinden itibaren en geç on hafta içinde SPK'ya göndermek zorundadır.

Ayrıca, bağımsız denetim ve inceleme raporlarının hatalı, eksik, yanıltıcı ve gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi halinde, BDK'nın yetkisi iptal edilebilir [m. 30

(1)/e]. Nihayet, bir diğ er iptal nedeni, BDK'nın sermaye piyasasında beş yıl süreyle fiilen bağımsız denetim faaliyetinde bulunmamış olmasıdır [m. 30 (1)/f].

B- BBDY Hükümlerine Göre

BBDY m. 19, BDK'ların bağımsız denetim yapma yetkilerinin iptalini düzenlemektedir. Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, BDDK, BDK'nın bağımsız denetim yetkisini sürekli olarak kaldırır [m. 19 (1)]:

1- BBDY m. 14 (1)/f hariç, hükümd e sayılan yetkilendirilme koşullarının kaybedilmesi (BBDY m. 14 (1)/f, BDK'ların yurt içinde veya yurt dışında bağımsız denetim yapma yetkilerinin iptal edilmemiş olma koşulunu getirmektedir),

2- BDK'ların, pay sahiplerinin, yönetim kurulu başkan ve üyelerinin, denetçilerinin ve yöneticilerinin bağımsızlıklarının ortadan kalkmış olmasına rağmen, banka ile bağımsız denetim sözleşmesi yapmaları ve bu sözleşmeyi sona erdirmemeleri [m. 25 (3)],

3- BDK'ların, BBDY m. 36 ile 26 (11) ve (12) uyarınca yaptırması gerekli mesleki sorumluluk sigortası yaptırılmamasını birden fazla olmak üzere yaptırmaması,

4- Olumlu, şartlı veya olumsuz denetim raporu verilen finansal tabloların güvenilirliğini önemlilik arz edecek ölçüde etkileyecek hususların ortaya çıkması durumunda, BDK'nın bu konuda kusurunun bulunmadığını kanıtlayamaması,

5- BDDK denetim ve gözetimine tabi kuruluşlarda, kesintisiz beş hesap dönemi bağımsız denetim faaliyetinde bulunulmaması,

6- BBDY kapsamında bir denetim sözleşmesinin bulunmaması veya denetim sözleşmesinin iptal edilmiş olması koşuluyla, BDK'nın yetki iptalini talep etmesi.

7- Sır saklama yükümlülüğüne aykırı davranılması.

BDK'nın yurt içinde veya yurt dışında bağımsız denetim yapma yetkisinin iptal edilmiş olması hâlinde, BDDK, BDK'nın yetkisinin sürekli iptal edilmesinin gerekip gerekmediğini değerlendirir [m. 19 (2)]. Yetkisi BDDK tarafından iptal edilen BDK, yurt içinde veya yurt dışında yetkisinin iptal edilmesine neden olan hususları giderir

ve yetkisi kendisine iade edilir ise, BDDK, bu BDK'nın, BBDY kapsamında yetkilendirilmesi hususunu değerlendirir [m. 19 (7)].

BDDK, BBDY m. 19 (3)'de sayılan hâllerden biri ortaya çıktığında, altı aydan fazla olmamak koşuluyla, BDK'nın yetkisini geçici olarak kaldırabilir:

1- BDK'nın pay sahiplerinin, bağımsız denetçi yardımcısı ve stajyer bağımsız denetçi dışında kalan bağımsız denetçilerin, BBDY m. 15 (1)/b hariç, hükümde sayılan koşulları kaybetmeleri⁷⁸,

2- Bağımsız denetçiler tarafından kullanılan unvanların BBDY m. 17'de belirtilen hükümlere uygun olmaması,

3- Bağımsız denetimde görevinde, BDDK'ya bildirilenin dışında sorumlu ortak baş denetçinin görevlendirilmesi,

4- BBDY ile getirilen ilke ve esaslara uyulmaması nedeniyle, BDDK tarafından birden fazla uyarılması veya bir hesap dönemi içinde birden fazla yerine getirilmemesi,

BDDK, geçici veya sürekli yetki iptalini, mesleki ahlak ve disiplin yönünden incelenmesi üzerine, gerekçesi ile birlikte ilgili meslek odalarına bildirir. Ayrıca, yetki iptalini BDDK'nın resmi internet sitesinde ilan eder. İlan ile birlikte, bankanın, BDK'ya karşı olan mali ve BBDY kapsamındaki yükümlülükleri sona erer [BBDY m. 19 (6)].

III- Sözleşme Süresinin Sona Ermesi

Denetlenen ortaklığın, her faaliyet yılı, bağımsız denetim görevini yürütecek olan BDK'yı seçmesi gerekir [, Tasarı m. 399 (1); BanK m. 24/III; Tebliğ 3.Kısım m. 6 (1)]. Bu itibarla, bağımsız denetim sözleşmesi de, esas olarak, BDK'nın faaliyette bulunacağı yıla ilişkin olarak düzenlenir ve süresi de o yıla sınırlıdır.

Tasarı'nın 400. maddesinin ikinci fıkrasına göre ise, BDK'nın, bir ortaklığın denetlenmesinde görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o ortaklık için denetim

⁷⁸ BBDY m. 15, BDK'nın bağımsız denetçileri ile pay sahiplerinde aranan koşulları düzenlemektedir. Bu konudaki açıklamalar için, bkz. § 4, III, B, 2.

raporu vermiş ise, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir. Tasarı, BDK'nın değil, BDK'nın denetlenen ortaklığın denetiminde görevlendirdiği denetçinin değişimini kabul etmiştir. Bu nedenle, BDK ile denetlenen ortaklığın, bağımsız denetime dayalı sözleşme ilişkisi ile ilgili bir süre sınırlaması getirilmemiştir. Yine, UDS (ISA) 210, No. 11 uyarınca, bağımsız denetim sözleşmesinin değiştirilmesini gerektiren bir neden ortaya çıkmadıkça, denetçi, her faaliyet dönemi için yeni bir bağımsız denetim sözleşmesi hazırlamak zorunda değildir. Buna göre, Tasarı uyarınca, bağımsız denetimde görevlendirilen BDK değiştirilmedikçe ve bağımsız denetim koşullarında bir değişiklik olmadıkça⁷⁹, bağımsız denetim sözleşmesi yedi yıldan daha uzun bir süre geçerli olabilir. Ancak, taraflar denetim sözleşmesinde bir süre öngörmüş iseler, bu sürenin sona ermesi ile denetim sözleşmesi kendiliğinden sona erecektir.

Tebliğ'e göre, denetlenen ortaklık ile BDK'nın her yıl yeni bir sözleşme yapmaları zorunlu değildir. Hazırlanan denetim sözleşmesi, sözleşmenin değiştirilmesini gerektiren ve 3. Kısım m. 7 (9)'da belirtilen hallerden biri ortaya çıkmadıkça, gelecek yıl da geçerli olabilir. Ancak, bağımsız denetim sözleşmesinin azami süresi, 3. Kısım m. 6 (1)'de belirtilen süreyi geçemez. Bir denetlenen ortaklık, bağımsız denetim için aynı BDK'yı en fazla yedi yıl seçebilir [3. Kısım m. 6 (1)] ve BDK ile yeniden çalışabilmesi için en az iki hesap döneminin geçmesi gerekir [3. Kısım m. 6 (2)]. Bu nedenlerle, BDK aynı denetlenen ortaklığın bağımsız denetimini arka arkaya yedi yıl yürütmüş ise, yedinci yıl yürüttüğü bağımsız denetim çalışmasına ilişkin bağımsız denetim raporunun denetlenen ortaklığa teslim etmesi ile, bağımsız denetim sözleşmesi kendiliğinden sona erer.

BBDY'de ise, BDK'lar ile bankalar, en az üç yıl, en fazla sekiz yıl bağımsız denetim sözleşmesi yapabilirler [m. 12 (11)].

IV- Zamanaşımı

Tasarı, denetçinin genel ve özel sorumluluğu ile bu sorumlulukların doğması halinde uygulanacak zamanaşımı sürelerini özel olarak düzenlemiştir. Buna göre,

⁷⁹ Sözleşme koşullarındaki değişiklik ile ilgili açıklamalar için, bkz. § 3, VI.

denetçinin yasa ile kendisine getirilen görevleri kusurlu olarak yerine getirmemesi halinde, ortaya çıkan taleplere ilişkin zamanaşımı süresi; davacıların zararı ve sorumluyu öğrendiği tarihten itibaren iki yıl ve herhalde zararı doğuran fiilin gerçekleşmesinden itibaren beş yıldır. Eğer, zararı meydana getiren fiil cezayı gerektiren bir fiil olup, TCK uyarınca daha uzun bir zamanaşımı süresi öngörülmüşse, tazminat davasına bu zamanaşımı süresi uygulanır [m. 560 (1)]⁸⁰.

Tasarı'da denetçi için getirilmiş özel sorumluluk hali ise, 404. maddede düzenlenen sır saklama yükümlülüğüdür. Hükme göre, denetçinin, denetimde yer alan yardımcılarının ve BDK'nın denetim yapmasına yardımcı olan temsilcilerinin sır saklama yükümlülüğüne aykırı hareket etmeleri durumunda, bu sorumluluğa ilişkin talepler, beş yıllık zamanaşımı süresine tabidir. Süre, rapor tarihinden itibaren başlar. Ancak, sır saklama yükümlülüğüne aykırılık oluşturan fiil bir suç teşkil etmekteyse ve TCK'ya göre daha uzun bir zamanaşımı süresine tabi bulunuyorsa, taleplere ilişkin olarak TCK'da öngörülen zamanaşımı süresi uygulanır [Tasarı m. 404 (5)].

Tasarı, sadece denetlenen ortaklığın talep haklarına ilişkin zamanaşımı süresi getirmiştir. Tasarı'da denetçinin talep hakları ile ilgili bir zamanaşımı süresi öngörülmediğinden, denetçinin sözleşmeden doğan talep haklarına genel hükümlerde düzenlenen zamanaşımı süresi uygulanacaktır. Esas itibarıyla, denetçinin denetlenen ortaklığa karşı ileri sürebileceği en önemli alacağı, ücrettir. Buna göre, denetçinin ücret alacağı, ücretin muaccel hal gelmesinden itibaren on yıl geçmekle zamanaşımına uğrar (TBK m. 125, 128). Keza, Tasarı uyarınca, denetlenen ortaklığın denetim için gerekli olan bilgi ve belgeleri sağlamaması durumunda, denetçi denetim sözleşmesini haklı nedenle feshedebilir [m. 399 (8) gerekçesi]. Buna göre, sözleşmeyi sona erdiren denetçinin, bu nedenle uğradığı zararlarının tazminini talep etme hakkı da bulunmaktadır [TBK m. 108/II]. Denetçinin tazminat alacağına da, TBK m. 128'de belirtilen zamanaşımı süresi uygulanır.

⁸⁰ Tebliğ hükümleri uyarınca talep hakkına sahip olan zarar görenler hakkında da, 506. maddede belirtilen zamanaşımı süresi uygulanacaktır.

Tebliğ ve BBDY’de, bağımsız denetim sözleşmesinden doğan talepler ile ilgili olarak özel bir zamanaşımı süresi öngörülmemiştir. Bu nedenle, bağımsız denetim sözleşmesinden doğan talepler için genel hükümlerde düzenlenen zamanaşımı süresi uygulanır. Buna göre, tarafların sözleşmeden doğan talep hakları on yıllık zamanaşımı süresine tabidir (TBK m. 125). Zamanaşımı süresi talebin muaccel hale gelmesi ile başlar (TBK m. 128) ve on yıllık sürenin sona ermesi ile talep hakları son bulur. Zamanaşımı süresi kesin olup, sözleşmeyle değiştirilemez (TBK m. 127).

Buna karşılık, bağımsız denetçilerin haksız fiilleri ile denetlenen ortaklığa bir zarar vermeleri halinde, BDK denetlenen ortaklığa karşı TBK m. 55 uyarınca sorumlu olur. Bu halde, denetlenen ortaklığın uğradığı zararlarının tazminini talep hakkına, TBK m. 60 uygulanır. Denetlenen ortaklığın zararı ve zarar vereni öğrenmeden itibaren bir yıl ve herhalde zararı doğuran fiilin gerçekleşmesinden itibaren on yıllık zamanaşımı süresi içinde tazminat talebini ileri sürülmesi gerekir (TBK m. 60/I). Eğer, tazminat davası aynı zamanda cezayı gerektiren bir fiilden doğmuş ve ceza yasaları ile daha uzun bir süre öngörülmüş ise, bu zamanaşımı süresi uygulanacaktır (TBK m. 60/II).

§ 9- SONA ERMENİN SONUÇLARI

Bağımsız denetim sözleşmesinin, sözleşmeden doğan borçların tam ve doğru olarak ifası ile olağan şekilde sona ermesi halinde, BDK’nın bağımsız denetim çalışmaları sırasında elde ettiği bilgileri ve denetim kanıtlarını içeren çalışma kâğıtlarını saklama yükümlülüğü bulunmaktadır. Tasarı’da, BDK’ya çalışma kâğıtlarının saklanması ile ilgili bir yükümlülük getirilmemiş olmakla birlikte, UDS (ISA) 230 uyarınca, BDK’nın çalışma kâğıtlarını saklama yükümlülüğü bulunmaktadır. UDS (ISA) 230, No. 29’a göre, çalışma kâğıtlarını saklama süresinin beş yıldan az olmaması gerekir. Muhasebe mesleği mensuplarının çalışma esaslarını düzenleyen ÇUEHY m.56/V uyarınca ise, saklama süresi on yıl olarak öngörülmüştür. Bu itibarla, Tasarı çerçevesinde denetim yapan denetçilerin, mesleki düzenlemeler uyarınca denetim sırasında hazırladıkları çalışma kâğıtlarını on yıl süre ile saklama yükümlülüklerinin bulunduğu kabul edilmelidir. Buna karşılık, Tebliğ uyarınca, BDK çalışma kâğıtlarını on yıl süre ile saklanmalı [Tebliğ 5. Kısım m. 11

(5), c. 1] ve süre sona ermeden imha etmemelidir [UDS (ISA) 230, No. 28]. BBDY’de ise bu süre beş yıldır [m. 39 (5)]⁸¹.

Çalışma kâğıtları, denetlenen ortaklığa ait bilgi ve belgelerden oluşur. Bu bilgi ve belgeler, sır niteliğine sahip olabilir. Dolayısıyla, BDK, çalışma kâğıtlarını saklama yanında, içerdiği bilgileri de sır saklama yükümlülüğü uyarınca açıklamama ve kendi veya bir başkası yararına kullanmama yükümlülüğü altındadır [Tasarı m. 404; Tebliğ 2. Kısım m. 17; 26 (7)]⁸².

Ayrıca, Tasarı uyarınca, denetçi genel kurul toplantılarında hazır bulunmalı [m. 407 (2)] ve pay sahiplerinin denetimin yapılış şekli ve sonuçları ile ilgili sorularını yanıtlamalıdır [m. 437 (2)]. Tasarı’nın 407. maddesinin II. fıkraya gerekçesine göre, denetçinin genel kurul toplantısında hazır bulunması, onun açısından hem bir hak, hem de bir yükümlülüktür. Tebliğ 2. Kısım m. 21 (1)/a uyarınca, BDK, denetlenen ortaklığın genel kuruluna katılma ve toplantılarda istendiği takdirde bağımsız denetim faaliyeti ve sonuçları ile ilgili konularda açıklamada bulunma yetkisine sahiptir. Buna göre, bağımsız denetim sözleşmesi olağan şekilde sona ermiş olsa da, bağımsız denetçiler, denetlenen ortaklık genel kuruluna katılarak, gerekli açıklamalarda bulunabilirler. Buna karşılık, BBDY uyarınca, bağımsız denetçinin genel kurul toplantılarına katılabilmesi için, kendisinden talep edilmiş olması gerekir [m. 7 (1)/c]⁸³.

Bağımsız denetim sözleşmesinin, Tebliğ 3. Kısım m. 8 uyarınca taraflardan birinin talebiyle sona erdirilmesi halinde ise, BDK, çalışma notlarını ve gerekli tüm bilgileri, yerine geçecek olan BDK’ya devredilmek üzere, SPK’ya teslim etmek zorundadır [3. Kısım m. 8 (2)]. Ayrıca, BDK, bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi durumunda, sona erdirmeyi izleyen ilk genel kurul toplantısına katılarak, gerekli gördüğü takdirde ilgili açıklamalar yapma yetkisine de sahiptir [2. Kısım m. 21 (1)/b]. Yetkinin kullanılabilmesi için, sözleşmenin kimin tarafından sona erdirildiğinin bir önemi bulunmamaktadır. İster BDK, ister denetlenen ortaklık

⁸¹ Çalışma kâğıtları ile ilgili olarak bkz. bkz. § 6, III.

⁸² Çalışma kâğıtları ile ilgili olarak bkz. § 6, III.

⁸³ BDK’ların genel kurul toplantılarına katılma yetkileri ile ilgili olarak bkz. § 4, V, B.

sözleşmeyi sona erdirsin, bağımsız denetçi, sona erdirme nedenlerini açıklamak veya kendini savunmak için genel kurul toplantısına katılabilir. Tebliğ, görev değişimine ilişkin bağımsız denetim standart ilke ve kurallarına uyulmamasını, bağımsız denetim yetkisinin sona erdirilmesi nedeni olarak belirtmiştir [2. Kısım m. 30 (1)/b/1].

Tasarı ise, bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi halinde, görev değişimine ilişkin özel bir düzenleme getirmemiştir. Tasarı'da, sadece, bağımsız denetim sözleşmesini sona erdiren denetçiye, fesih tarihine kadar elde ettiği denetim sonuçlarını, Tasarı'nın 402. maddesine uygun olarak bir rapora bağlama ve genel kurula sunma yükümlülüğü getirilmiştir [m. 399 (8)]. Buna karşılık, bağımsız denetim sözleşmesinin denetlenen ortaklık tarafından sona erdirilmesi halinde, sözleşmesi sona erdirilen denetçinin genel kurula katılma ve açıklama yapma yetkisi bulunmamaktadır. Bunun nedeni, denetçinin görevinin sadece mahkeme kararıyla sona erdirilebilecek olması ve denetçinin savunmasını mahkemede yapabilme olanağının zaten bulunmasıdır [Tasarı m. 399 (2), (4)]. Bununla birlikte, Tasarı, hakkında görevden alma davası açılan denetçiye bağımsız denetim sözleşmesini feshetme hakkını tanımıştır [Tasarı m. 399 (8)]. Böyle bir durumda denetçi, mahkemede savunma yapmak yerine; sözleşmeyi feshederek, denetim sonuçlarını genel kurula sunmayı ve dolayısıyla, genel kurulda kendini savunmayı tercih edebilir.

SONUÇ

Bağımsız denetim, para ve sermaye piyasalarında faaliyette bulunan ortaklıkların finansal tablolarının doğru ve gerçeğe uygun olup olmadığı konusunda, yatırımcıların bilgilendirilebilmesini sağlayan ve bu suretle, yatırımcıların hak ve yararlarını koruyan bir denetim sistemidir. Denetlenen ortaklıklardan bağımsız ve uzman denetçiler tarafından yapılan denetim sonucunda açıklanan görüşün güvenilir olması, piyasaların kararlılık, güven ve açıklık içinde işlemesine de yardımcı olmaktadır. Bunun sonucunda, yatırımcılar tasarruflarını piyasaya yönlendirmekte; böylece, ortaklıklar ihtiyaç duydukları fonu, ucuz yoldan elde edebilmektedirler. Dolayısıyla, piyasalar ve ülke ekonomisi gelişebilmektedir. Bu nedenlerle, bağımsız denetim sistemi, para ve sermaye piyasaları için vazgeçilemez bir denetim sistemidir.

Bağımsız denetim sistemi üç açıdan değerlendirilmelidir. Bunlar; düzenleyici otoriteler ve bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler, bağımsız denetçilerin düzenlemelere uyma iradeleri ve sistemi denetleyen denetleyici otoritelerdir.

Bağımsız denetçilerin denetimlerinin güvenilir olmasını sağlamak üzere, bağımsız denetimde neler yapmaları ve hangi tür işlemlere başvurmaları gerektiği gibi konularda, bağımsız denetçilere yol gösterici nitelikte olan denetim standartları yayımlanmıştır. Bağımsız denetçilerin uymaları gerekli asgari ilke ve kuralları içeren denetim standartları; aynı zamanda, bağımsız denetçilerin yürüttükleri denetimin nitelikli olup olmadığının belirlenmesinde de ölçü olarak kullanılmaktadır. Bugün AB ülkeleri başta olmak üzere, birçok ülkenin kabul etmiş olduğu denetim standartları, IFAC tarafından yayımlanmış olan ISA'dır (UDS). ISA'nın birçok ülke tarafından kabul edilmesi ile, denetim standartlarında uluslararası bir birlik sağlanmış olmaktadır.

Bağımsız denetim mesleğinin henüz gelişmekte olduğu ülkemizde de, son yıllarda meslekte ortaya çıkan gelişimlere paralel olarak, bağımsız denetim ile ilgili düzenlemelerde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerin en önemlisi, ISA'nın (UDS'nin) düzenleyici otoriteler tarafından kabul edilmesidir. Bununla

birlikte, ülkemizde, denetim standartlarında bir birlik de sağlanamamıştır. Örneğin, BBDY m. 5 (4) ve SBDİY m. 2/II'de, bağımsız denetimin UDS'ye uygun olarak yürütüleceği belirtilirken; Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ'de, UDS kaynak alınarak denetim standartları ile ilgili ayrı ve kapsamlı bir düzenleme getirilmiştir. Tebliğ ile getirilen ilke ve kurallar ise, UDS'de yer alan ilke ve kurallar ile büyük ölçüde aynıdır. Buna karşılık, EPBDY m. 24 ise, bağımsız denetçilerin bağımsız denetimi SerPK'ya dayanılarak yayımlanan bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler ile UDS'ye uygun olarak yürütecekleri gereğini ifade ederek, hem Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ'in, hem de UDS'nin uygulanacağını kabul etmiştir.

Düzenlemelerde, bağımsız denetim sözleşmesinin koşulları, süresi gibi, çalışmamızda da belirttiğimiz bazı konularda farklılıklar bulunmaktaysa da, getirilen ilke ve kurallar birbirine benzer niteliktedir. Bu nedenle, özellikle Tasarı m. 397 (1) ve 398 (2)'de UDS'nin kabul edilmesinden sonra, denetim standartlarına ilişkin çok fazla farklılık içermeyen birden fazla düzenlemenin getirilmesinin gereksiz olduğu ve denetim mesleğinin gelişimine de yarar sağlamayacağı düşüncesindeyiz. Bunun yerine, düzenlemelerde UDS'ye atıf yapılması ve düzenleyici otoritelerin, sadece kendi piyasaları için ihtiyaç duyulan özel düzenlemeleri getirmeleri daha yerinde olacaktır.

Muhasebe mesleği mensuplarının birliği olan TÜRMOB'un, uluslararası düzeydeki mesleğe ilişkin gelişmelere zamanında ve yeterli tepki verememiş olması da, eleştirilecek diğer bir konudur. IFAC'ın bir üyesi olan TÜRMOB, uzun yıllar meslek mensuplarının dile getirdikleri ve mesleğin gelişmiş olduğu ülkelerde de özel önem verilen mesleki etik ve haksız rekabet ile ilgili ilke ve kuralları, Kasım 2007'de getirmiştir. Daha önce yayımlanmış olan bu konuya ilişkin düzenlemeler ise, birbirini tekrar eden ve yetersiz nitelikte kurallar içermektedir. ABD'de ortaya çıkan muhasebe skandallarından sonra, bağımsız denetçilerin bağımsızlıkları ile ilgili ulusal ve uluslararası düzenlemelerde önemli değişiklikler yapılmış olmasına karşılık; TÜRMOB, EİY ile bu konuda bazı düzenlemeler getirmiş ise de, bağımsızlığa ilişkin ilke ve yorumları içeren kapsamlı bir düzenleme getirmiş değildir.

TÜRMOB'un mesleğe ilişkin olarak düzenlemeleri getirmede zamanında tepki verememesi, ortaya çıkan düzenleme boşluğunun diğer düzenleyici otoriteler tarafından giderilmesine yol açmıştır. Bunun sonucunda, özellikle SPK ve TÜRMOB arasında bir yetki çatışması ortaya çıkmıştır. Öncelikle, mesleki düzenlemelerin, mesleki birlik olan TÜRMOB'un yetki alanına girmesi nedeniyle (3568 sayılı Yasa m. 50), bu düzenlemelerin TÜRMOB tarafından yapılması gerektiği görüşünde olduğumuzu belirtmemiz gerekir. Başka bir deyişle, düzenleyici otoriteler, ilgili yasalar tarafından kendilerine verilmiş olan yetkiler ve görevler ile sınırlı olarak düzenleme getirmeli ve diğer düzenleyici otoritelerin yetki alanına giren konularda düzenlemede bulunmaktan kaçınmalıdırlar. Ancak, bağımsız denetim ile ilgili bir yetki çatışmasının ortaya çıkmasında, TÜRMOB'un kendisine verilen yetki ve görevleri zamanında kullanmamış olmasının da etkisi olduğu belirtilmelidir. Bu tip yetki çatışmalarının, denetim mesleğine de zarar vereceği açıktır. Bağımsız denetim mesleğinin gelişiminin istenilen düzeyde olabilmesi için, otoriteler arasında bir işbirliğinin sağlanmasının önemli olduğunun vurgulanması gerekir.

Tasarı ile getirilen düzenlemeler nedeniyle, gerek birden fazla standardın bulunmasının, gerekse otoriteler arasındaki yetki çatışmasının da son bulacağı düşünülmektedir. Zira, Tasarı'da, denetçilerin uymakla yükümlü oldukları denetim standartlarının UDS olduğu açıkça belirtilmiştir [m. 398 (1)]. Ayrıca, Tasarı ile TÜRMOB'un, özellikle mesleki yeterlilik ve etik ilkeler konusundaki yetkisi açıkça ifade edilmiştir [m. 398 (1) gerekçesi].

Sermaye ortaklıklarının finansal tabloları ile yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporlarının bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesinin Tasarı ile kabul edilmesi, önemli bir gelişmedir. Böylece, TTK'da düzenlenmiş bulunan denetim kurulunun/denetçinin etkisiz hale gelmiş denetimi yerine, bağımsız ve uzman denetçiler tarafından etkin bir denetim yapılabilecektir. Ancak, öğretilerde de haklı olarak ifade edildiği gibi, küçük anonim ortaklıkların da bağımsız denetim kapsamına alınması yerine; bu ortaklıkların bağımsız denetim yaptırımlarının isteğe bağlanmasının ve TTK'nın denetim kuruluna/denetçiye ilişkin hükümlerinin, bu

ortaklıklar açısından korunmasının daha yerinde olacağı görüşündeyiz. Ortaklıkların gereği gibi denetlenmesi amacı doğrultusunda, küçük anonim ortaklıkların denetçilerinin uzman ve bağımsız olmalarının aranması, yeterli olacaktır.

Bunun yanında, Tasarı'nın, TTK'nın denetim kurulu/denetçiye ilişkin 347 vd. hükümlerini kaldırması ile, denetçinin organ niteliğine sahip olup olmadığı da tartışmalı bir hale gelmiştir. Çalışmamızda da ayrıntılı olarak incelediğimiz gibi, Tasarı'da denetçinin organ niteliğine uygun düzenlemeler bulunduğu gibi; organ niteliği ile bağdaşmayacak hükümler de yer almaktadır. Ancak, her ne kadar organ niteliğine uygun düzenlemeler bulunsa da, Tasarı m. 397 vd.'de düzenlenen denetçinin, ortaklığın bir organı olmadığı görüşündeyiz. Bu konuda özellikle iki nedenin vurgulanması gerekir. İlk olarak, Tasarı, anonim ortaklığın fiil ehliyetini elde etmesinde denetçinin bulunmasını bir koşul olarak aramamıştır [m. 299 (2)]. Bu ise, TMK m. 49 ile bağdaşmamaktadır. Diğer neden ise, Tasarı'nın, denetçinin bağımsızlığına özel önem vermiş olması ve bunu sağlamak amacıyla, ortaklığın denetçiyi seçme ve azletme yetkilerini önemli ölçüde sınırlandırmasıdır [m. 399 (2), (6) ve gerekçeleri]. Buna karşılık, denetçiye – haklı bir nedenin varlığı aransa da, – sözleşmeyi, herhangi bir makamın iznine bağlı olmaksızın tek taraflı sona erdirebilme olanağı sağlanmıştır [m. 399 (8)]. Denetçinin bağımsızlığına verilen bu önem sonucunda, denetçi adeta anonim ortaklık karşısında daha üstün bir konuma getirilmiştir.

Tasarı uyarınca, belirlenmesi gereken bir diğer konu, bağımsız denetim sözleşmesinin hukuki niteliğidir. Bağımsız denetim sözleşmesi, mevcut yasalarda ismen belirtilmemiş ve zorunlu unsurları düzenlenmemiş olması nedeniyle, isimsiz bir sözleşmedir. Ancak, isimsiz sözleşmelerde var olan kural boşluğu, bağımsız denetim sözleşmesi açısından geçerli değildir. Zira, yasaların vermiş olduğu yetki doğrultusunda yayımlanan düzenlemelerde, bağımsız denetim sözleşmesinin tarafları, kurulması, edimlerin ifası, borca aykırılık hâlinde ortaya çıkan zararlardan dolayı hukuki sorumluluk ve sona ermesi ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. Dolayısıyla, ortaya çıkan bir uyuşmazlıkta, düzenlemelerde yer alan hükümler öncelikle dikkate alınacaktır. Ancak, Tasarı'da bağımsız denetim sözleşmesi ismen

belirtilmese de, sözleşme ile ilgili düzenlemeler getirildiğinden, Tasarı'nın yasalaşması ile bağımsız denetim sözleşmesi yeni bir isimli iş görme sözleşmesi olacaktır.

Denetçinin sorumluluğunu düzenleyen Tasarı m. 554 (1) uyarınca, denetçi, yasa ile kendisine verilen görevleri kusurlu olarak yerine getirmez ise, bu nedenle denetlenen ortaklığın, pay sahiplerinin ve ortaklık alacaklılarının uğramış oldukları zararlardan dolayı sorumlu olur. Her ne kadar, hükümde, denetçinin denetim faaliyetleri nedeniyle zarar gören üçüncü kişilerin talep haklarından söz edilmemiş olsa da; üçüncü kişilerin de, uğradıkları zararlardan dolayı denetçiye başvuru hakları bulunmaktadır. Öncelikle, Tasarı, denetçinin uzman ve denetlenen ortaklıktan bağımsız olmasını aramıştır (m. 400). Bunun yanında, denetçi görüşünün ilan edilmesi öngörülerek [524 (1)]; denetim sonucu, pay sahiplerine sunulması gerekli bir bilgi olmaktan çıkarılmış ve kamuya da yöneltilmiştir. Bu husus, gerekçede de açıkça ifade edilmiştir (s. 131). Denetim sonucunun kamuya yöneltilme nedeni ise, pay sahipleri yanında, ilgililere de kararlarında kullanabilecekleri güvenilir bilgiler sunmaktır. Dolayısıyla, Tasarı m. 554 (1) hükmü bir koruma normudur ve gerçeği yansıtmayan bir denetim raporunun doğru olduğuna güvenerek hukuki işlem yapan üçüncü kişiler, bu nedenle uğradıkları zararın giderilmesi için, TBK m. 41 koşullarının gerçekleştiğini kanıtlamak suretiyle denetçiye başvurabilirler.

Bundan başka, Tasarı'nın denetçi seçimi ile ilgili düzenlemelerinin de eleştirilmesi gerekir. Tasarı'da, anonim ortaklıklara, sadece olağan genel kurul toplantısında denetçi seçme yetkisi verilmiş; bunun dışında, ortaklığın denetçisiz kalma olasılığının ortaya çıktığı tüm hâllerde, ilgililerin talebi ile denetçinin mahkeme tarafından atanacağı düzenlemesi getirilmiştir [m. 399 (1), (6)]. Öncelikle, Tasarı m. 399 (6)'da, denetçinin mahkeme tarafından atanacağı hallerin özenli bir şekilde belirtilmediği ifade edilmelidir. Bunun yanında, ortaklığın denetçisiz kalmaması için önlem niteliğinde düzenlemelere ihtiyaç bulunmakla birlikte, Tasarı'da olduğu gibi, ortaklık iradesini önemli ölçüde sınırlandıracak şekilde geniş kapsamlı bir düzenlemenin getirilmesinin de yerinde olmadığı görüşündeyiz. Yine, 399. maddenin IX. fıkrası, denetçinin bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirmesi

durumunda, yönetim kurulunun derhal yeni bir denetçi seçmesi ile ilgili bir düzenleme getirmektedir. Ancak, denetçinin sözleşmeyi sona erdirmesi hâli, aynı zamanda 399. maddenin VI. fıkrası kapsamına da girmektedir. İki hükmün uygulama farklılıkları dolayısıyla, ya m. 399 (9) kaldırılmalıdır ya da denetçinin sözleşmeyi sona erdirmeye hâli, m. 399 (6) kapsamında çıkarılmalıdır.

Tasarı m. 399 (2) uyarınca, denetçi ancak, m. 399 (4)'de belirtilen usule uygun olarak görevden alınabilir. 399. maddenin IV. fıkrası, denetçinin mahkeme tarafından görevden alınması ile ilgili usule ilişkin bir düzenleme getirmektedir. Buna karşılık, Tasarı m. 408 (2)/c'de, denetçinin görevden alınma yetkisi, genel kurulun vazgeçilemez ve devredilemez bir yetkisi olarak kabul edilmiştir. Tasarı m. 399 (2) ve (4) hükümleri karşısında, m. 408 (2)/c hükmü, denetçinin görevden alınma yetkisi bakımından uygulaması olmayan bir hükümdür.

Nihayet, denetçinin görevden alınması davasının, denetçi seçiminin TTSG'de ilanından itibaren üç haftalık süre içerisinde açılmasının öngörülmesinin de yerinde olmadığını belirtmemiz gerekir [m. 399 (5)]. Zira, Tasarı m. 399 (4) ile davayı açma yetkisi verilmiş olan azınlığın, bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçimine ilişkin genel kurul kararında karşı oy vermesi ve karşı oyunu tutanağa geçirtmesi bir koşul olarak aranmaktadır [m. 399 (5)]. Böylece Tasarı, sadece genel kurul toplantısında bilinen haklı nedenlere dayanarak davanın açılabileceğini belirtmiş olmaktadır. Bu hâlde, üç haftalık süre sona erdikten sonra, ortaya çıkan haklı nedenlere dayanılarak, Tasarı m. 399 (4) uyarınca dava açılmayacaktır. Oysa, denetlenen ortaklığın denetçiyi sadece dava yoluyla görevden alabilmesi, denetimin tam bir bağımsızlıkla ve gereği gibi yapılmasını sağlama amacını taşımaktadır. Ancak, sürenin ilan ile başlatılması nedeniyle, daha sonra ortaya çıkabilecek haklı nedenlerin süre sona ereceğinden ileri sürülememesi, denetim kurumunun önemi ve özelliği dikkate alındığında, hükmün amacıyla bağdaşmamaktadır. Bu nedenlerle, kaynak Alm. TK § 318 (3)'de olduğu gibi, hemen itiraz etmek koşuluyla denetçinin görevden alınmasının bir süreye bağlanmaması veya üç haftalık hak düşürücü sürenin, denetçi seçiminin TTSG'de ilanından itibaren değil, haklı nedenin ortaya çıkmasından itibaren başlatılması daha yerinde olacaktır.

Bağımsız denetim ile ilgili düzenlemelerin eleştirilecek yönleri bulunmakla birlikte, anonim ortaklıkların finansal tabloları ile yönetim kurullarının yıllık raporlarının, UDS'ye uygun olarak, bağımsız ve uzman kişilerce denetlenmesinin öngörülmesi yerinde düzenlemelerdir. Ancak, bağımsız denetimden beklenen yararın elde edilebilmesi için, standartları uygulayan bağımsız denetçilerin de, standartlara tam olarak uyma iradesine sahip olmaları gerekir. Nitekim, bağımsız denetim mesleğinin en fazla gelişmiş olduğu ülkelerde dahi, gelişmiş denetim standartlarına rağmen, denetçilerin muhasebe skandallarına karışmasının önüne geçilememiştir. Bu skandallarda, birçok yatırımcı zarara uğramış, BDK'lar ile bağımsız denetçiler de sorgulanmıştır. Ülkemizde ortaya çıkan bankalarda yaşanan skandallarda da, bankaları denetleyen BDK'ların, bankaların finansal tabloları ile ilgili olumlu denetim raporu verdiklerinin dikkate alınması gerekir. Olumlu denetim raporları, bağımsız denetçilerin mesleki yeterliliklerinin olmaması veya bağımsızlıklarının ortadan kalkması ya da denetim çalışmalarında gerekli özen ve titizliğin gösterilmemesi nedeniyle verilmiş olabilir. Ancak, nedeni ne olursa olsun, sonuç itibarıyla denetim standartlarına uygun olmayan bir denetim sonucunda hazırlanan denetim raporları nedeniyle, binlerce mudi zarar görmüş ve bundan ülke ekonomisi olumsuz yönde etkilenmiştir.

Nihayet, denetleyici otoritelerin, yasalar ile kendilerine verilmiş olan denetim görevlerini (SerPK m. 22; BanK m. 93) etkin ve zamanında yerine getirmeleri, denetim standartlarına uygun denetim yürütülmesinde önemli bir etkidir. Ancak, belirtmek gerekir ki, bu açıdan ülkemizde denetim faaliyetleri istenilen düzeyde değildir. Zira, para ve sermaye piyasalarında faaliyette bulunan ortaklıklarda yaşanan muhasebe yolsuzlukları, genellikle zamanında belirlenememektedir. Aynı şekilde, BDK'ların faaliyetlerinin de düzenli olarak denetlenmeleri gerekirken; denetleyici otoriteler, denetim görevlerini üç veya dört yıl gibi aralıklarla yerine getirmektedirler. Dolayısıyla, denetlenen ortaklıklar gibi, BDK'ların düzenlemelere uygun olmayan faaliyetleri de, zamanında belirlenememektedir. Bu nedenle, ortaklıklar hakkında BDK'lar tarafından verilmiş gerçeği yansıtmayan olumlu

denetim raporlarına güvenerek hukuki işlem yapan birçok yatırımcı zarara uğramaktadır.

Sonuç olarak, bağımsız denetim ile ilgili uluslararası düzenlemelere de uygun denetim standartlarının kabul edilmesi yararlı olmakla birlikte, tek başına yeterli değildir. Bağımsız denetçilerin bu standartlara uymaları ve düzenleyici ve denetleyici otoritelerin de, kendilerine yasa ile verilmiş yetki ve görevlerini zamanında, etkin olarak yerine getirmeleri gerekir. Aksi hâlde, denetim standartları, gereği gibi uygulanmayan ilke ve kurallar bütününe dönüşür. Bundan ise, başta yatırımcı olmak üzere, para ve sermaye piyasaları, ortaklıklar ve ülke ekonomisi zarar görür.

ÖZET

Bağımsız denetim sözleşmesi, bağımsız denetçiler ile denetime tabi müşteriler arasında yapılan bir sözleşmedir. Bağımsız denetim sözleşmesi, düzenlemelerde belirtilen unsurları içermelidir. Bağımsız denetçi ile denetim müşterisi, sözleşmenin unsurları üzerinde anlaşmalıdırlar. Bir bağımsız denetim sözleşmesi yapıldığında, bağımsız denetçiler ile denetim müşterileri karşılıklı borç altına girerler.

Bağımsız denetçi, denetim müşterisinin finansal tablolarını denetleme ve finansal tabloların, finansal raporlama standartları ile düzenlemelere uygunluğu konusunda bir görüş açıklama borcu altındadır. Bağımsız denetçi, denetimi yürütürken, uluslararası denetim standartlarını, etik standartları ve düzenlemeleri dikkate almalıdır. Bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetinde her zaman mesleki özeni göstermek zorundadırlar. Eğer, denetim raporu gerçeği yansıtmaz ise, bundan zarar gören denetim müşterisi ile üçüncü kişilerin uğradıkları zararlardan, bağımsız denetçiler sorumlu olurlar. Bağımsız denetçi, ayrıca, bağımsız denetim raporunu zamanında denetim müşterisine teslim etmelidir. Bunun yanında, bağımsız denetçi, düzenlemelerde belirtilen süre içerisinde çalışma kâğıtlarını saklamalı ve bu süre sona ermeden, çalışma kâğıtlarını yok etmemeli veya atmamalıdırlar. Bağımsız denetçi, denetim müşterisine ait sırları açıklamamalı, kendisinin veya bir diğer kişinin yararına kullanmamalıdır.

Denetim müşterisi, bağımsız denetçilere, denetim ücretini ödemeli ve ayrıca, denetim ile ilgili kayıt, belge ve diğer bilgileri bağımsız denetçiye vermelidir.

ABSTRACT

The independent audit agreement is made between independent auditors and the clients who are dependent on audit. The agreement should include terms which are showed by regulations. The auditors and the audit clients must agree on the terms of the agreements. When to be acted the agreement, the auditors and the client' have mutually liability.

The auditors are liable to audit the clients' financial statements and to express an opinion on if the financial statements are suitable the financial reporting standards and the regulations. While performing audit, the auditors should observe in international auditing standards, the ethical standards and regulations. The auditors should always have a duty to provide professional care when performing audit. If the auditors prepare a misleading audit reports, they will liable to the clients and third parties because of their loss was incurred. Also, the auditors should deliver the audit report to the client on time which they agree on. Besides, the auditors should save the audit documentation some time which is showed by regulations and shouldn't the delete and discard audit documentation before the end of that time. The auditors also shouldn't disclose confidential information of the clients' or not use this information for the personal or the other persons' advantage.

The audit clients' pay the audit fee and also give the records, documentation and other information requested in connection to with the audit to the independent auditors. Finally, when the auditors deliver the audit report to, the audit clients should accept it.