

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ EKONOMİK KOLLUK KAPSAMINDAKİ YERİ

Role of Independent Audit in Economic Law Enforcement

Fatih AVCI*

Öz


Anayasa'nın 167. maddesinin bir gereği olarak piyasa başarısızlıklarını gidermek adına devlet, ekonomik kolluk faaliyetleri marifetiyle piyasaları düzenleyip denetlemektedir. Ancak bu faaliyet yerine getirilirken bağımsız idari otoriteler gibi kamu kurumları yanında, bağımsız denetim kuruluşları gibi özel hukuk kişilerinden de yararlanılmaktadır. İdare hukuku öğretisinde, idareye yardımcı bir rolle üstlenilen faaliyetler dışında, Anayasa'nın 128. maddesi gereği özel hukuk kişilerinin kolluk faaliyetinde asli sorumluluklar üstlenmesi mümkün görülmemektedir. Bu yasak karşısında, birer özel hukuk şirketi olan bağımsız denetim kuruluşların yürüttüğü faaliyetin niteliği idare hukuku ilkeleri çerçevesinde açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Özel hukuk sözleşmeleri kapsamında yürütülen bağımsız denetim faaliyetinin, aynı zamanda kamusal işleyiş içinde de yer alması, konunun kamu hukuku açısından, özellikle Anayasa'nın 128. maddesi yönünden, ele alınmasını gerektirmektedir. Anayasal sınırlamalar nedeniyle, bağımsız denetim faaliyetinin kolluk yetki ve görevlerini tam manasıyla ikame etmesi mümkün olmamakla birlikte, idarenin

* Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Öğrencisi, fatihavci81@gmail.com, ORCID: 0009-0004-8936-9177.

Makale Gönderim Tarihi/Received: 13.10.2024.

Makale Kabul Tarihi/Accepted: 22.11.2024.

Atıf/Citation: Avci, Fatih. "Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Ekonomik Kolluk Kapsamındaki Yeri." *ASBÜ Hukuk Fakültesi Dergisi* 6, no. 2 (2024): 2672-2718.

"Bu eser, Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License ile lisanslanmıştır. / This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License." 

sorumluluğunu ortadan kaldırmadan, ancak idareye yardımcı bir rolle, kolluk faaliyetleri içinde yer alması hukuken mümkün gözükmektedir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Regülasyon, Ekonomik Kolluk, Piyasa Başarısızlıkları, Kamu Hizmeti, Kamu Görevlisi, Bağımsız Denetim Otoritesi.

Abstract

As required by Article 167 of the Constitution; in order to eliminate market failures, the state regulates and supervises markets as part of its economic law enforcement and regulation responsibilities. While performing such duties, as well as public institutions such as independent regulatory authorities, private law entities such as independent auditors are benefited. According to administrative law doctrine, apart from their supporting role to the administration, in accordance with Article 128 of the Constitution, involvement of private persons in law enforcement activities with a primary role is not possible. Because of this limitation, in terms of administrative law principles, role of independent auditing institutions in public enforcement process should be addressed. The fact that the independent auditing, which is carried out under a private law contractual relationship is also applied in public sector, has necessitated the consideration of the issue from the perspective of public law, especially in terms of Article 128 of the Constitution. Due to constitutional limitations, it is not possible for independent auditing activities to fully replace administrative agencies' law enforcement authorities and responsibilities, but it seems legally possible to take place within the public sector in a supporting role to the administration without eliminating the responsibility of the state.

Keywords: Independent Audit, Regulation, Law Enforcement, Market Failure, Public Service, Public Official, Independent Regulatory Authority.

GİRİŞ

Serbest piyasa işleyişinde piyasaların tam rekabet şartlarına sahip olmaları büyük öneme sahiptir. Tam rekabet şartlarından sapmanın nedenlerinin başında,

bir tarafın asimetrik bilgiye ve monopol gücüne sahip olması gelmektedir.¹ Piyasa işleyişinde tarafların aynı seviyede doğru bilgiye sahip olmaması durumunda, bu bilgiye tek yanlı olarak sahip olanlar, diğer tarafın zararına, normalin üzerinde kazanç elde etme fırsatı kazanırlar. Akerlof'a Nobel İktisat ödülü kazandıran çalışmasında modellendiği gibi piyasa şartlarındaki bozulma öyle bir noktaya varabilmektedir ki, bu tür yapısal sorunların yaşandığı sektörler, limon piyasalara dönüşerek piyasa ekonomisi tamamen işlemez hale gelmektedir.² Bu nedenle piyasalardaki yapısal sorunlara müdahale ederek, serbest piyasa şartlarının kısmen de olsa yeniden tesisini sağlamak adına, kamusal müdahale, piyasa işleyişini tamamlayan bir araç olarak kullanılmaktadır. İktisatçıların serbest piyasa işleyişine göre ikinci en iyi yaklaşım olarak ifade ettikleri bu anlayışla, piyasa başarısızlıklarını gidermek adına, ekonomik kolluk faaliyetleriyle ekonomik düzenin yeniden tesis edilmesi amaçlanmaktadır.³

¹ Richard A. Posner, "Theories of Economic Regulation," *Bell Journal of Economics And Management Science* 5, no.2, (Autumn 1974): 336; Piyasa işleyişinde tam bilgi düzeyinin önemi için bkz. Ercan Urkan, Ercan, *Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetimden Kaynaklanan Sorumluluk*, Yayınlanmamış Doktora Tezi (Ankara: Gazi Üniversitesi, 2015): 15-17.

² George A. Akerlof, "The Market for "Lemons": Quality Uncertainty and the Market Mechanism," *The Quarterly Journal of Economics* 84, no. 3 (1970): 497-500. Akerlof, asimetrik bilgi düzeyinin piyasa işleyişine olumsuz etkisini ikinci el araba piyasaları üzerinden açıklamaktadır. Bu piyasalarda, alıcılar satışta olan ikinci el arabaların durumu hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıklarından, kötü arabalara, yani limon olarak nitelenen piyasadaki kötü ürünlere, bir arabanın gerçekten kötü olup olmadığı ayrımını yapamadıkları için gerçek değerinin üzerinde para ödemektedir. Aynı şekilde iyi arabaların sahipleri de kendi arabalarının daha iyi olduğunu ispatlayamadıkları için araçlarını kötü araba sahiplerinin satabildikleri görece düşük fiyattan (ki bu fiyat kötü arabaların gerçek değerinin üstündedir) satmamakta, nihayetinde piyasadaki fiyatlar iyi arabalarının değerinin altında dengeye gelmekte, bu nedenle iyi arabalar satıştan çekilmekte ve nihayetinde piyasada sadece kötü arabalar yüksek karla satılmaktadır. Akerlof'un örneğinden yola çıkarak, bu tür piyasa aksaklıklarının yaşandığı sektörler, limon piyasalar olarak adlandırılmaktadır.

³ R. G. Lipsey ve Kelvin Lancaster, "The General Theory of Second Best," *The Review of Economic Studies* 24, no. 1 (1956-1957): 12; Andrew P. Morriss, "Implications of Second-Best Theory For Administrative and Regulatory Law: A Case Study of Public Utility Regulation," *Chicago-Kent Law Review* 73 (1998): 178.

Türkiye örneğinde 1982 Anayasa'sının 167. maddesi, piyasa aksaklıklarının giderilmesini devlete bir sorumluluk olarak yüklemiştir. Bu sorumluluğun gereği olarak devlet, ekonomik kamu düzenini sağlayabilmek için farklı kurumsal yapı ve araçlarla piyasalara müdahale etmektedir. Söz konusu araçlardan birisi de son yıllarda idare hukukunda bağımsız denetim otoriteler özelinde belirli bir kurumsal olgunluğa ulaşmış olan regülasyon faaliyetidir. Bu faaliyet türü çoğunlukla kurumsal yapı olarak bağımsız idari otoriteleri akla getirirse de farklı modellerle regülasyon faaliyeti yerine getirilmektedir. Hatta, 2008 küresel finansal krizi öncesinde "kendi kendine regülasyon" veya "özel sektör eliyle regülasyon" olarak adlandırılan yaklaşımlar kapsamında regülasyon faaliyetinin yerine getirilmesinde özel hukuk kişilerinden yoğun olarak faydalanılmıştır.⁴ Bağımsız denetim ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi özel hukuk kişileri, bankalar gibi finansal araçların sunduğu bilgilerin doğruluğu noktasında, yani piyasalardaki asimetrik bilgi sorununu giderilmesinde, önemli regülatif görevler üstlenmişlerdir. Diğer yandan, Anayasa Mahkemesi'nin çeşitli kararlarına da konu olduğu üzere, Türk hukuk sisteminde kolluk faaliyetine özel hukuk kişilerin katılması noktasında önemli bir tartışma bulunmaktadır ve kural olarak kolluk faaliyetinin özel hukuk kişilerine devri hukuken olanaklı kabul edilmemektedir. Bu tartışmalar ışığında, bu çalışmanın amacı ekonomik kolluk kapsamında bazı sorumluluklar üstlenen bağımsız denetimin, idare hukuku ilkeleri açısından hukuki niteliğinin yapılmasıdır⁵.

I. EKONOMİK KOLLUK VE REGÜLASYON KAVRAMI

⁴ Marianne Ojo, "The Role of The External Auditor in The Regulation And Supervision of The UK Banking System," *MPRA*, no. 6830 (October 2007): 1; Saule T. Omarova, "Rethinking the Future of Self-Regulation in the Financial Industry," *Brook Journal of International Law* 35, no.3 (2010): 706; Eleni Tsingou, "Transnational Policy Communities and Financial Governance: The Role of Private Actors in Derivatives Regulation," *CSGR Working Paper* No. 111/03 (Coventry UK: Warwick University, January 2003): 21; Stavros Gadinis ve Hovelle E. Jackson, "Markets as Regulators: A Survey," *Southern California Law Review* 80, (June, 2007): 1239.

⁵ Bir sonraki başlıkta açıklanacağı gibi bu çalışmada regülasyon faaliyeti ekonomik kolluk faaliyetinin bir görünümü olarak kabul edilecektir.

A. İşlevsel Açıdan Ekonomik Kolluk ve Regülasyon

Anayasa'da idari işleve dair açık bir tanım yer almadığı gibi idari işlem kapsamında yerine getirilen faaliyet türlerine dair de açık bir tanımlama ve sınıflandırma yer almamaktadır. Anayasa'nın bütününe değerlendirilerek öğretide idari işlevin içeriği; milli güvenlik, kolluk, kamu hizmeti, özendirme-destekleme, iç düzen ve planlama gibi kamusal faaliyet türleri altında incelenmektedir.⁶ İdari işlem kapsamında kamu hizmet ve kolluk en temel iki ana faaliyet türü olarak öne çıkmaktadır. Kamu hizmetinin de Anayasa ve yasalarda açık bir tanımı yapılmamış olsa da⁷ esasen devletin faaliyetlerini geniş manada kamu hizmetine denk saymak mümkündür.⁸ Kamu hizmetinin kapsamının belirlenmesinde idare hukuku öğretisinde objektif ve subjektif yaklaşım olmak üzere iki temel anlayış olmakla birlikte,⁹ iktisadi serbestleşme ve teknolojik değişimle birlikte, günümüzde yasa koyucunun kararının temel belirleyici olduğu subjektif görüş öne çıkmıştır.¹⁰ Kamu hizmeti, kamusal faaliyetin sunumuna dair işlevsel veya kurumsal yönünün öne çıkartılmasına göre; organik, maddi veya şekli bakımdan tanımlanabilmektedir¹¹. Ancak bu aşamada Anayasa Mahkemesi'nin yapmış olduğu bir tanım yeterli olacaktır. Anayasa Mahkemesi'ne göre kamu hizmeti; devlet veya diğer kamu tüzel kişileri tarafından veya onların

⁶ Metin Günday, *İdare Hukuku* (Ankara: İmaj Yayınları, 2013), 21; Kemal Gözler, *İdare Hukuku (Cilt I)* (Bursa: Ekin Yayınları, 2019), 53; Ali Ulusoy, *Yeni Türk İdare Hukuku* (Ankara: Seçkin Yayınları, 2021), 567; Lütfü Duran, *İdare Hukuku* (İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1982), 244-7.

⁷ Günday, *İdare Hukuku*, 329; Duran, *İdare Hukuku*, 302.

⁸ Onur Karahanoğlu, *Kamu Hizmeti (Kavram ve Hukuksal Rejim)* (Ankara: Turhan Kitabevi, 2004), 17.

⁹ Sedat Çal, *Türkiye'de Kamu Hizmeti ve İmtiyazın Dönüşüm Öyküsü* (Ankara: TOBB Yayınları, 2008), 32-33; Ulusoy, *Yeni Türk İdare Hukuku*, 473-4.

¹⁰ Ulusoy, *Yeni Türk İdare Hukuku*, 474; Duran, *İdare Hukuku*, 308; Pertev Bilgen, "Kamu Hizmeti Hakkında," *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi* 1, no.1 (2011): 113.

¹¹ Bu tanımlar için bkz. Günday, *İdare Hukuku*, 330; A. Şeref, Gözübüyük, *Türkiye'nin Yönetim Yapısı* (Ankara: Turhan Kitabevi, 2012), 281; Yahya K. Zabunoğlu, *İdare Hukuku (Cilt I)* (Ankara: Yetkin Yayınları, 2012), 503-504.

yakın denetimi ve gözetimleri altında, kamu yararı doğrultusunda toplumun bazı ortak ihtiyaçlarını karşılamak adına sürekli ve düzenli şekilde sunulan faaliyettir.¹²

İdari işlevin diğer önemli unsuru olan kolluk ise kendine özgü amacı olan, yani kamu hizmetinin temel gayesi olan kamu yararı amacının özel bir görünümü olarak kamu düzenini korumayı hedef edinen bir faaliyettir.¹³ Kolluk, geniş manada kamu hizmetinin özel bir türü olarak ele alınabilecek bir kamusal faaliyet türü olup,¹⁴ dar ve teknik manada kamu hizmetiyle kolluk, hukuki amaç ve idarenin sahip olduğu yetki ve tesis edilen idari işlemlerin nitelikleri açısından farklı hukuksal rejimleri sahip olup, bu farklılıkların tam olarak kavranması adına, idare hukuku öğretisinde kamu faaliyetlerinin incelenmesi çoğunlukla kamu hizmeti ve kolluk ayrımı gözetilerek yapılmaktadır.¹⁵ Kolluğun amacı kamu yararının özel bir şekli olan kamu düzenini korumaktır.¹⁶ Kamu düzeninin klasik içeriği olan genel güvenlik, genel sağlık ve toplumsal huzur¹⁷ gibi unsurların yanında, günümüz modern toplumun işleyişinin karmaşıklıkla, kamu düzeninin farklı boyutları ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda da özel kolluk türleri de çeşitlenmiştir.¹⁸ Konumuz açısından ele alınması gereken bu özel kolluk türlerinden birisi ise ekonomik kamu düzenini sağlamaya dönük ekonomik kolluk

¹² AYM, E.2019/27, K.2019/56, 26.06.2019.

¹³ Ramazan Çağlayan, *Kolluk ve Özel Güvenlik Hukuku* (Ankara: Seçkin Yayınları, 2022), 24; Çiğdem Sever, "Türkiye'de Düzenleyici Kurumların Yapısı, İşlevi ve Dönüşümü," *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 64, no. 1 (Mart 2015): 205; Ulusoy, *Yeni Türk İdare Hukuku*, 469-470.

¹⁴ Karahanoğlu, *Kamu Hizmeti*, 74-75. Ulusoy, kamu hizmetinin bir alt türü olarak kolluğu koruyucu kamu hizmeti şeklinde ele almaktadır. Bkz. Ulusoy, *Yeni Türk İdare Hukuku*, 484; Anayasa Mahkemesi kolluğu genel idare esaslarına göre yürütülmesi gereken bir kamu hizmeti olduğunu düşünmektedir. Bkz. AYM, E.2007/2, K.2011/13, 13.01.2011.

¹⁵ Ulusoy, *Yeni Türk İdare Hukuku*, 469; Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, *Türk İdare Hukuku* (Ankara: Savaş Yayınları, 2019), 574.

¹⁶ Ulusoy, *Yeni Türk İdare Hukuku*, 529.

¹⁷ Günday, *İdare Hukuku*, 290; Ulusoy, *Yeni Türk İdare Hukuku*, 530.

¹⁸ Çağlayan, *Kolluk*, 29; Günday, *İdare Hukuku*, 297; Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, *Türk İdare Hukuku*, 586; Ulusoy, *Yeni Türk İdare Hukuku*, 532-533; Özge Okay Tekinsoy, "Kolluk Faaliyetleri," içinde *İdare Hukuku*, ed. Turan Yıldırım vd. (İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2021): 621.

faaliyeti ve bunu sağlayacak ekonomik kolluk kurumlarıdır¹⁹. Ekonomik kamu düzeni, iktisadi ve ticari işleyişteki istikrarsızlıkları, engellemeyi ve sağlıklı bir piyasa işleyişini esas alan bir düzen olup²⁰, kamu düzeninin bu boyutu Anayasa'nın 5, 35, 48, 167 ve 172. maddeleri başta olmak üzere Anayasal bir görev olarak devlete yüklenmiştir.²¹ Özellikle Anayasa'nın 167. maddesinde para, kredi, sermaye, mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işleyişini sağlayacak önlemlerin alınması ve tekelleşme engellemesi ve yine 172. madde gereği tüketicilerin korunmasına dair düzenlemeler, ekonomik kolluk adına devlete yüklenen Anayasal sorumluluklardandır.²²

Kamu hizmeti ve kolluk kavramlarıyla yakından alakalı olan, ancak son yıllarda ayrıca ele alınabilecek bir diğer kamusal faaliyet türü de regülasyondur. Regülasyon, Anglosakson hukuk sisteminin bir kavramı olmakla birlikte, serbestleşme ve küreselleşme ile Kıta Avrupası ülkelerince de benimsenen bir hukuksal müessese haline gelmiştir.²³ Regülasyon da esasen geniş çerçevede kamu hizmetinin bir unsuru kabul edilmektedir.²⁴ Daha dar ve teknik bir yaklaşımda ise büyük ölçüde ekonomik kollukla örtüşen bir içeriğe sahiptir.²⁵ Hukuki açıdan regülasyon; bir sektöre dönük düzenleme, denetleme, yaptırım uygulama, uyumsuzluklar karşısında uzlaştırma ve sektöre giriş aşamasında

¹⁹ Turgut Tan, "Anayasal Ekonomik Düzen," *Anayasa Yargısı* 7, (1990): 167-8; Turgut Tan, *Ekonomik Kamu Hukuku Dersleri* (Ankara: Turhan Kitabevi, 2010): 258.

²⁰ Mutlu Kağıtçıoğlu, *Para Piyasası Kurumlarına Yönelik Ekonomik Kolluk Faaliyeti*, Yayınlanmamış Doktora Tezi (İstanbul: Galatasaray Üniversitesi, 2015): 36; AYM, E.2016/124, K.2016/155, 07.09.2016.

²¹ Sırrı Düğür, "Yeni Ekonomik İdare Hukuku: Teknolojik Gelişmeler Karşısında İdarenin İktisadi Hayata Müdahalesindeki Değişim," *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 26, no. 1 (2022): 431-432.

²² Egemen Falcıoğlu, *Düzenleyici ve Denetleyici Kurulların İdari İşlemlerinde Yargısal Denetiminin Kapsamı ve Etkinliği*, Yayınlanmamış Doktora Tezi (İstanbul: İstanbul Üniversitesi, 2018): 275.

²³ Kağıtçıoğlu, "Para Piyasası," 44-46.

²⁴ SPK'nın faaliyet konusu, Uyuşmazlık Mahkemesi'nce kamu hizmeti kapsamında değerlendirilmektedir. Bkz. UM, E.1989/24, K.1989/30, 27.11.1989.

²⁵ Ulusoy, *Yeni Türk İdare Hukuku*, 469; Ali Ulusoy, "Regülasyon Kurumları Hakkında Genel Bir Değerlendirme," içinde *Günışığında Yönetim*, ed. İl Han Özay (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2004), 140.

ruhsatlandırma/yetkilendirme şeklindeki temel faaliyetleri içermektedir.²⁶ Ancak, öğretilerde regülasyonun kolluk faaliyetinden farklılaşan yönlerinin bulunduğu, hukuksal araçlar kadar, ekonomik tedbirler, yönlendirme faaliyetleri ve kamuoyunda beklenti yönetimi gibi kolluk faaliyeti kapsamında çok rastlanmayan unsurlarının bulunduğu ifade edilmektedir.²⁷ Öğretilerde Yılmaz, regülasyonun hukuk disiplini dışına taşan unsurlarını vurgulamak adına multi-disipliner bir alan olduğunu ifade etmiştir.²⁸ Bu yaklaşım çerçevesinde, regülasyonu, kamu hizmetinin bir türü olarak ya da ekonomik kolluk faaliyeti kapsamında ele almak pekala mümkün olmakla birlikte, bazı karakteristik özellikleri nedeniyle, kamu hizmeti ve kolluk yanında üçüncü bir faaliyet türü olarak da inceleme konusu yapılabilmektedir.²⁹ Kanaatimizce, hukuk disiplini dışına taşan unsurları, bu kavramı ekonomik kolluktan ayrı nitelermeye olanak verecek ölçüde değildir. Pekala, regülasyonu sektörel ölçekte yürütülen sistematik bir düzenleme faaliyeti olarak ekonomik kolluk kapsamı içinde değerlendirmek mümkündür. Nitekim Tan, ekonomik kolluk kavramını regülasyonu da kapsayacak şekilde kullanmaktadır³⁰. Yargı yerleri de benzer bir yaklaşımla sektörel regülasyonu ilgilendiren uyuşmazlıklarda, ayrı bir kurumsal çerçeve oluşturmak yerine, kolluk müessesesini esas alarak uyuşmazlıkları çözmektedir.³¹

²⁶ Yılmaz, "Bilgi Teknolojileri," 1606.

²⁷ Ali Ulusoy, "Regülasyon Çağına Girerken," *Liberal Düşünce Dergisi* 20 (2000), 106.

²⁸ Serdar Yılmaz, "Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu Örneğinde 'Bağımsız İdari Otorite' ve 'Regülasyon' Üzerine Kavramsal, Kurumsal ve İşlevsel Bir Deneme-Telekomünikasyon (Elektronik Haberleşme) Hukukunda Regülasyon-," içinde *Prof. Dr. Metin Günday Armağanı (Cilt 2)* (Ankara: Atılım Üniversitesi, 2020): 1606. Şahin de regülasyonun multi-disipliner bir konu olduğunu, hatta hukuki açıdan bile farklı dalları ilgilendirdiğini ifade etmektedir. Bkz. Cenk Şahin, *Amerikan Federal İdare Hukukunda Regülasyon (ve Türk İdare Hukukuna Yansımaları)* (İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2010), 307.

²⁹ Yılmaz, "Bilgi Teknolojileri," 1606; Ender Ethem Atay, *İdare Hukuku* (Ankara: Turhan Kitabevi, 2021): 433.

³⁰ Tan, "Anayasal Ekonomik Düzen," 166-167. Benzer yönde Ahmet Fatih Özkan, "Ekonomik Kamu Düzeni ve Ekonomik Kolluk Faaliyeti," *Ankara Barosu Dergisi* 4 (2009), 92-93.

³¹ Kağıtçıoğlu finansal piyasalar özelindeki regülasyon faaliyetlerini ekonomik kolluk kapsamında değerlendirmiştir. Bkz. Kağıtçıoğlu, "Para Piyasası," 1-2. Benzer bir yaklaşımla Anayasa Mahkemesi de Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'nun enerji piyasalarında dönük düzenleme

Özetle, bu çalışmada ekonomik kolluk kavramı regülasyonu da içerecek şekilde bir üst kavram olarak tercih edilecektir.

B. Kurumsal Açıdan Ekonomik Kolluk ve Regülasyon

Bir kamusal faaliyet olarak regülasyon sadece bu işleve özgülenmiş tek tip bir kurumsal yapı tarafından yerine getirilen bir faaliyet değildir. Örneğin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası esas faaliyet konusu olarak para politikasını yürüten bir kurum olmakla birlikte, ikinci bir işlev olarak ödeme sistemleri sektörünün regülasyonundan sorumludur³². Yine, tarihsel süreçte sigortacılık ve bankacılık sektörlerinin regülasyonu merkezi idarenin bir birimi olan ve temelde kamu borçlanması başta olmak üzere farklı faaliyetler yürüten Hazine Müsteşarlığı'nın hizmet birimlerince yürütülmüştür. Bu nedenle sektörel ölçekte regülasyona özgülenmiş bir kurumsal model olarak bağımsız idari otorite yapısıyla genel olarak regülasyondan sorumlu kurum kavramı özdeş değildir.³³ Özetle, işlevsel olarak regülasyon, farklı kurumsal yapılarca, hatta özel hukuk kişilerin asli veya tali bir görev olarak yerine getirilebildiğinden regülasyonun kurumsal boyutuna da kısaca değinmek gerekmektedir. Zira, inceleme konumuz olan bağımsız denetim kurumlarının da bir regülasyon kurumu, bir ekonomik kolluk kurumu olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği çalışmanın nihai amaçlarından birisidir.

ve denetleme faaliyetini kolluk kavramıyla ele almıştır. Bkz. AYM, E.2015/109, K.2016/28, 07.04.2016.

³² Merkez Bankası'nın faaliyet alanı büyük ölçüde 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu ile düzenlenmiştir. 2013 yılında kabul edilen 6493 sayılı *Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun* ile ödeme hizmetlerini yürüten şirketlerin düzenleme ve denetleme görevi de Merkez Bankası'na verilmiştir.

³³ Bu noktada öğretilerdeki değerlendirmeler için bkz. Lütfü Duran, "Türkiye'de Bağımsız İdari Otoriteler," *Amme İdaresi Dergisi* 30, no. 1 (1997): 9; Ender Ethem Atay, "Bağımsız İdari Otoriteler ve Türkiye Uygulaması," *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* X, no. 1-2 (2006): 273; Turgut Tan, "Bağımsız İdari Otoriteler veya Düzenleyici Kurullar," *Amme İdaresi Dergisi* 35, no. 2 (2002): 35; Ali Ulusoy, "Bağımsız İdari Kurumlar," *Danıştay Dergisi*, no. 100 (1999): 13; Ayhan Tekinsoy, "Bağımsız İdari Otoriteler ve Regülasyon Anlayışı – Tartışmalar, Sorunlar," *Ankara Barosu Dergisi* 65, no. 2 (2007): 178.

Her ne kadar dünyadaki uygulamalara paralel olarak Türk hukuk sisteminde de regülasyon faaliyetinin yerine getirilmesinde, bağımsız idari otorite modeli genel bir yaklaşımı temsil etse de farklı idari yapılarla da regülasyon işlevi yerine getirilmektedir.³⁴ Nitekim 5018 sayılı Kanun'da bağımsız idari otorite olarak sayılan kurumlarla, piyasalara dönük regülasyon faaliyetini yerine getiren kurumlar arasında tam bir özdeşlik yoktur.³⁵ Bu nedenle 5018 sayılı Kanun'un III sayılı Cetveli, bağımsız idari otorite olarak sayılan kurumlar açısından bile sınırlayıcı bir liste değildir. Bağımsız idari otorite olarak örgütlenme, regülasyon faaliyetinin yerine getirilmesi adına özerklik gibi birtakım faydalar sağlasa da Anayasal ilkeleri çerçevesinde regülasyon faaliyetinin illaki tek bir kamu kurumu tipiyle yerine getirilmesini zorunlu kılan bir düzenleme olmadığı gibi, bu faaliyetin bağımsız idari otoriteler dışında yerine getirilmesi durumunda da yürütülen faaliyetin regülasyon olarak değerlendirilmesini engelleyen bir kural da yoktur. Türkiye örneğinde bankacılık ve sigortacılığın regülasyonu uzunca bir dönem merkezi idarenin bir unsuru olan Hazine Müsteşarlığı'nın idari birimlerince yerine getirilmesine rağmen, sonrasında iki sektörün regülasyonunda bağımsız idari otorite modeli tercih edilmiştir. Bu değişikliğe rağmen, finansal piyasaların bazı alt sektörlerinin regülasyonundan Hazine Müsteşarlığı sorumlu olmaya devam etmektedir.³⁶ Benzer şekilde ödeme sistemleri ve ödeme hizmetleri sunan finansal araçların regülasyonu 2013 yılında BDDK'dan alınarak Merkez Bankası'na verilmiştir ve Merkez Bankası tipik anlamda bağımsız idari otorite değildir³⁷ Özetle, tüketici bir liste olmamakla birlikte, Türkiye'nin finansal

³⁴ Jaicint Jordona ve Guillermo Rosas, "Central Banks & Banking Regulation, Historical Legacies and Institutional Challenges," in *The Blind Spots of Public Bureaucracy and the Politics of Non-coordination*, eds. Bach T, Wegrich K, (Palgrave Macmillan, 2019), 24.

³⁵ Sever, "Türkiye'de Düzenleyici," 197.

³⁶ Hazine ve Maliye Bakanlığı, Ödünç Para Verme İşleri Hakkında 90 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ikrazatçıları, 1567 sayılı Kanun kapsamındaki Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (No: 2006-32/32) ise yetkili müesseseleri düzenlemektedir. İki finansal aracı grubu da Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından denetlenmektedir.

³⁷ 6493 sayılı *Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun* ile finansal piyasaların bir parçası olan ödeme hizmetlerini yürüten

regülasyon kurumları kapsamında merkezi idare (Hazine ve Maliye Bakanlığı), hatta Merkez Bankası gibi kendine özgü kurumsal yapıya sahip olan bir kurum ve tabii ki bağımsız idari otoriteler (BDDK,³⁸ SPK,³⁹ SÖEDDK⁴⁰) bulunmaktadır.⁴¹

Regülasyonun kurumsal yapılanması açısından tartışılması gereken ve hukuken olabilirliği noktasında zıt yaklaşımların ileri sürüldüğü konu ise özel hukuk kişilerinin de kolluk ve regülasyon kapsamında görevlendirilip görevlendirilemeyecekleridir. Uluslararası literatürde bu tür bir yaklaşım benimsenmekte olup regülasyondan sorumlu yapılar; kamu idareleri veya özel sektör kişileri olmasına göre de tasnif edilmektedir.⁴² Bu ayırım çerçevesinde, regülasyon faaliyetiyle ilgili sorumluluklar üstlenen özel hukuk kişilerinden birisi de bağımsız denetim kuruluşlarıdır. Ticaret hukuku çalışmalarında bağımsız denetim faaliyeti borçlar hukuku anlamında bir sözleşmesel ilişki çerçevesinde sunulan bir özel hukuk faaliyeti olarak değerlendirilmektedir. Ancak, bağımsız denetimin özel hukuk boyutu yanında, ekonomik kolluğun parçası olması durumu nedeniyle, idare hukuku açısından da ele alınması bir zarurettir.

şirketlerin düzenleme ve denetleme görevi BDDK'dan alınarak Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB)'na devredilmiştir.

³⁸ BDDK, *Krizden İstikrara Türkiye Tecrübesi* (Ankara: BDDK, 2009), 3, Erişim tarihi Ekim 09, 2024, <https://www.bddk.org.tr/Duyuru/EkGetir/363?ekId=370>; Uğur Yiğit, *Bankacılık Kanununda Suçlar ve Cezalar*, Yayınlanmamış Doktora Tezi (İstanbul: Marmara Üniversitesi 2008), 73.

³⁹ Emine Burcu Sinoplu, *Sermaye Piyasası Kurulu'nun Uyguladığı İdari Yaptırımlar ve Yargısal Denetimi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi (Ankara: Gazi Üniversitesi, 2009): 1.

⁴⁰ 47 sayılı Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (RG. 18.10.2019, S. 30922) ile bağımsız idari otorite olarak Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu kurulmuştur.

⁴¹ Kağıtçıoğlu da para piyasalarına dönük ekonomik kolluk yapılanmasındaki çeşitliliği işaret etmiştir. Bkz. Kağıtçıoğlu, "Para Piyasası," 57.

⁴² Julia Black, "National Regulation of Financial Markets & UK Regulation," in *Regulation of Financial Markets Lecture Notes* (London: London School of Economics, 2009), 6

II. ÖZEL HUKUK-KAMU HUKUKU KESİŞİMİNDE BİR MÜESSESE OLARAK BAĞIMSIZ DENETİM

En basit tanımla bağımsız denetim, hesap ve belge denetimi yaparak mali verilerin doğruluğu hakkında güvence sağlama faaliyetidir. Bağımsız denetim; şirket, fon, yatırım ortaklığı, kamu kurumu veya başka bir yapının paylaştığı bilgilerin, çoğunlukla şirket yönetimleri tarafından hazırlanan mali tablo ve raporların, bu bilginin muhataplarına karşı gerçeği yansıttığı noktasında üçüncü tarafça sunulan bir güvence faaliyetidir.⁴³ Bağımsız denetim çoğunlukla mali verilerin, yani mali tabloların doğruluğuna ilişkin bir güvence sağlasa da performans denetim olarak operasyonel etkinlik veya belirli prosedür ve kurallara uyumluluğu göstermek adına uygunluk denetimi gibi farklı amaçlarla da yapılabilmektedir.⁴⁴ Kapsam ve içerik olarak bağımsız denetim, muhasebe denetiminden, özellikle vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi amacıyla yapılan denetimlerden de farklıdır.⁴⁵ Bu nedenle bağımsız denetimin yerine getirdiği işlevi hukuken doğru şekilde tanımlayabilmek için, bağımsız denetimi gerekli kılan hukuksal çerçeve doğru şekilde ortaya konulmalıdır. Hukuki açıdan kapsamlı ve sistematik bir değerlendirme yapabilmek için ise bağımsız denetimin kamu ve özel hukuk bileşenlerini ele alacak şekilde en az üç temel açıdan inceleme konusu yapılması gerekmektedir.

İlki, bağımsız denetimin faaliyetinin yerine getirilmesinde uyulması gereken esasa dair ilke ve kurallardır. Küreselleşen dünyada bu kurallar, uluslararası denetim standartları şeklinde ortaya çıkmış ve sonrasında ulusal hukuklara aktarılmıştır. “Uluslararası Denetim Standartları”, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kapsamında Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından oluşturulmaktadır.⁴⁶ Her ne kadar bu çalışmanın konusu

⁴³ Urkan, “Sermaye Piyasalarında,” 19.

⁴⁴ Urkan, “Sermaye Piyasalarında,” 35-6.

⁴⁵ Seda Göçmenler, *Uluslararası Denetim Standartları Açısından Denetlenen İşletme ve Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi (İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi 2019): 19.

⁴⁶ Nil Aslı Bilgin, *Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi (İstanbul: Marmara Üniversitesi, 2006): 11.

olmasa da uluslararası hukuk anlamında “*yumuşak kural-soft law*” kapsamındaki bu ilke ve standartların oluşumunda yer alan yarı kamusal nitelikteki bu tür uluslararası yapılar, günümüzde global idare hukuku çerçevesinde ele alınabilecek müesseselerdendir.⁴⁷ Global idare hukuku yönüyle konunun tartışılmasını başka çalışmalara bırakarak,⁴⁸ uluslararası standartların ulusal hukukun parçası olması sürecine bakıldığında, her bir ülkenin bu konularda görevlendirilmiş kamu kurum ve komiteleri bu standartları iç hukuka aktarmada devreye girmektedir. Türkiye örneğinde, Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) gibi ulusal regülasyon otoritelerince yatay olarak tüm sektörler için dönük olarak veya BDDK ve SPK gibi dikey olarak spesifik sektörler için dönük olarak, bu ilke ve standartlar ulusal ölçekte düzenleme konusu yapmaktadır.

Bağımsız denetiminin ikinci boyutu ise asıl inceleme konumuzla büyük ölçüde örtüşecek şekilde, bağımsız denetimin bazı kişi veya firmalar için hukuki zorunluluk haline getirilmesine dair kamusal yükümlülük, yani ekonomik kolluk düzenlemeleridir. Konunun bu boyutu, bir yönüyle ilk boyutun devamı niteliğindedir. Esasen ilk aşamada bağımsız denetimin esas ve işlevine dair kamusal kuralların oluşturulması öne çıkarken, bu aşamada bağımsız denetimin yapılmasını öngören kamu hukuku yükümlülüklerine dair hukuksal düzenlemeler öne çıkmaktadır. Regüle edilen sektörlerin birçoğunda bağımsız denetçilerin rapor ve görüşleri, düzenleyici idarelerin icrai işlemleri öncesinde hazırlık işlemleri olarak idari işleyişin parçası haline getirilmektedir. Örneğin, bağımsız denetim raporları esas alınarak regüle edilen firmalara dönük bir kısım idari tedbir veya yaptırımlar uygulanmakta veya denetime konu edilen firmaların birtakım idari izin talepleri veya başkaca idari işlem taleplerinde bağımsız denetim raporları temel hukuki girdi olarak kullanılmaktadır. Yani, bağımsız denetim, şirketler hukuku anlamında hissedarlara veya şirket paydaşlarına dönük bilgi ve güvence sağlamanın ötesinde, kamusal amaç ve gerekçelerle de

⁴⁷ N. Münci Çakmak, “Global İdare Hukuku Tartışmaları,” *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 16, no. 3 (2012): 125. Güneysu da benzer şekilde bankacılık alanındaki regülasyon düzenlemelerinin kaynağı olan Basel Komitesi’ni global idare hukuku kurumları arasında incelemiştir. Bkz. Gökhan Güneysu, “Uluslararası Hukuk Kuramı Açısından Global İdare Hukuku -Bir Girizgah-,” *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 6, no. 2 (2016): 299.

⁴⁸ Çakmak, “Global İdare Hukuku,” 121; Güneysu, “Uluslararası Hukuk,” 295-297.

kullanılmaktadır. Diğer yandan, bazı kamu kurumları veya Dünya Bankası gibi uluslararası kurumlarla olan ilişkiler çerçevesinde kullanılan kredi ve hibelerle ilgili yatırım projesi faaliyetleri de bağımsız denetime konu edilebilmektedir.⁴⁹ Bağımsız denetimin regülasyon aracı olarak kamu hukuku alanında kullanılmasının yanında, kendisinin de regülasyona tabi olması ise konunun kamu hukukunu ilgilendiren bir diğer boyutunu oluşturmaktadır. Bu açıdan, bağımsız denetim yapacak kuruluş ve denetçiler, idari süreç içinde ruhsatlandırılarak yetkilendirmeye tabi tutulmakta ve yürüttükleri faaliyet yetkili idarelerce düzenlenip denetlenmektedir. Sonuç olarak bağımsız denetimin ikinci boyutu farklı açılardan idare hukukunu ilgilendirmektedir.

Bağımsız denetimin son boyutu ise bağımsız denetim kuruluşu ile çoğunlukla denetlenen kişi veya kurum arasında akdedilen sözleşmesel ilişkidir. Bağımsız denetimin bu boyutu, konunun özel hukuk yönünü oluşturmaktadır. Bu ilişki, borçlar hukuku kapsamındaki bir sözleşme çerçevesinde yürütülen bir faaliyettir. Esasen bahse konu sözleşmesel ilişkiye dair bir kısmı emredici, bir kısmı tamamlayıcı kanuni düzenlemeler ise Borçlar Kanunu yanında, Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi Kurumu'nun mevzuatında yer almaktadır⁵⁰. Bu nedenle bahse konu sözleşmesel ilişkiye dair düzenleyici çerçeve, kısmen özel hukuk kurallarından, kısmen kamu hukuku kurallarından oluşan karma bir rejime sahiptir.

Sonuç olarak bağımsız denetim, kamu hukuk ve özel hukuk boyutları olan bir konu olup, bağımsız denetimi ele alacak hukuki çalışmada, konuyu tek bir açıdan ele almak eksik değerlendirmeler yapmaya neden olabilecektir. Bu nedenle bir hukuksal müessese olarak bağımsız denetimi sadece sözleşme hukuku veya ticaret hukukuyla sınırlandırılmadan, kamu hukuku boyutunu da analiz kapsamına almak faydalı olacaktır.

⁴⁹ Safiye Kaya, *Dünya Bankası ve Dünya Bankası Kredilerinin Denetimi* (Ankara: Sayıştay, Eylül 2003): 45, 55, 86.

⁵⁰ 6102 sayılı TTK'nun 397 vd. maddelerinde anonim şirketlerin denetimi düzenlenmektedir. 26.09.2011 tarih ve 660 sayılı KHK ile KGK bağımsız idari otorite olarak kurulduğu gibi TTK ile öngörülen bağımsız denetime dair ayrıntılı hükümlere yer verilmiştir. 660 sayılı KHK'nun ve diğer yasal düzenlemelerin ayrıntısına sonraki sayfalarda yer verilecektir.

A. Bağımsız Denetim Özel Hukuk Boyutu

1. Sözleşmesel Bir İlişki Olarak Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim her ne kadar bir sözleşme ilişkisi⁵¹ içinde yürütülse de adından anlaşılacağı gibi bu faaliyet sonucunda sunulan rapor ve görüş, bağımsız bir düşüncüyü ifade etmektedir. Bu nedenle yürütülen faaliyetin, yani sözleşme konusu edimin bağımsızlık içinde yerine getirilip getirilmediği noktasında taraf iradelerinin etkisi bir ölçüde sınırlandırılmıştır. Denetim faaliyetinin bağımsızlığını korumak adına, taraf iradesinin yerini genel kabul gören denetim ilke ve standartları ve kamusal düzenlemeler almıştır.⁵² Diğer bir ifadeyle bağımsız denetimin bir özel hukuk ilişkisine konu teşebbüs faaliyeti olmasından kaynaklı çıkar çatışmasını bir nebze olsun hafifletmek adına, bu faaliyetin yerine getirilmesine dair şartların belirlenmesinde ve sözleşmenin ifa edilmiş sayılmasında, sözleşmeci tarafların iradesi kısıtlanarak, süreç belirli ölçüde kamusallaştırılmıştır.⁵³ Bu nedenle bu denetim faaliyeti bağımsız denetim olarak

⁵¹ Bağımsız denetimin bir özel hukuk sözleşmesi olarak niteliğini belirlemek bu çalışmanın kapsamı dışındadır. Ancak konu hakkındaki özel hukuk çalışmalarından anlaşılacağı üzere, bağımsız denetim sözleşmelerini nitelemek kolay değildir. Bağımsız denetim sözleşmeleri 6098 sayılı Borçlar Kanunu kapsamındaki sözleşme tiplerine tam olarak uymamaktadır. Bağımsızlığın bir gereği olarak sözleşmenin bir tarafı olan denetçilerin, denetlenene karşı hizmet sözleşmesini anumsatan bir bağımlılığı bulunmamaktadır. Diğer yandan güvence faaliyetinin niteliği, denetçinin denetlenenin menfaatini korumaya dönük bir vekalet sözleşmesine olanak vermemektedir. Bağımsız denetim raporunun eser niteliği olsa da sözleşmesel ilişkinin tüm yönleri ve sınırlamaları düşünüldüğünde tipik bir eser sözleşmesinin şartlarının da tam olarak sağlamamaktadır. Öğretide bağımsız denetim sözleşmeleri atipik bir sözleşme olarak kabul edilmektedir. Bağımsız denetim sözleşmesinin sözleşme hukuku kapsamındaki yerinin ayrıntılı bir analizi için bkz. Urkan, "Sermaye Piyasalarında," 67, 72, 77.

⁵² Göçmenler, "Uluslararası Denetim," 55.

⁵³ World Bank, *Audit Oversight to Enhance Trust and Transparency in Corporate Financial Statements: Challenges in Developing Countries*, Report no. AUS0001102 (Vienna: World Bank-Centre for Financial Reporting Reform), 2019, 1. Erişim tarihi Ekim 10, 2024, <https://cfrr.worldbank.org/sites/default/files/2019-11/Audit%20Oversight%20to%20Enhance%20Trust%20and%20Transparency%20in%20Corporate%20Financial%20Statements%20Challenges%20in%20Developing%20Countries%20%28%20A%20PROVED-FINAL%20129%29.pdf>.

nitelenmiştir. Diğer yandan, bağımsız denetim, kamusal denetimi ve regülasyonu tamamlayıcı nitelikteki bir misyonla yapılması durumunda, denetim sonucu elde edilecek görüş salt hissedar veya şirket ortakları gibi denetim sözleşmesinin karşı tarafı olan kişileri ilgilendirmeyecek ve tam manasıyla kamunun menfaatini etkileyecek boyuta ulaşacaktır. Bu durumda bağımsız denetimin özel hukuk kapsamı daha da sınırlanarak, kamu hukuku boyutu genişleyecektir.⁵⁴ Bu süreç öyle bir noktaya varabilmektedir ki, bağımsız denetim büyük ölçüde kanuni bir zorunluluk haline getirilerek kamu hizmeti veya kolluk faaliyeti kapsamında kalabilmekte ve dolayısıyla da bağımsız denetçilerin, Anayasal kurallar çerçevesinde kamu görevlisi sayılıp sayılmayacaklarını dahi tartışmak gerekmektedir. Bağımsız denetimin bu yönüyle uygulama örnekleri sonraki başlıklarında ele alınacaktır.

Sonuç olarak bağımsız denetimin kamusal boyutuna rağmen, bu faaliyetin merkezindeki hukuki ilişki, denetçi kuruluş ile çoğunlukla denetlenen firma arasında imzalanan bir özel hukuk sözleşmesidir.⁵⁵ Bağımsız denetime dair özel hukuk sözleşmesinin yasal çerçevesini ise TTK'da düzenlemeleri, 660 sayılı KHK ve Borçlar Kanunu hükümleri oluşturmaktadır. Sermaye piyasaları ve bankacılık açısından ise ilgili kanunların düzenlemelerin de ayrıca dikkate alınması gerekmektedir.⁵⁶

2. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim faaliyetinin bir özel hukuk ilişkisi olarak düzenlendiği örneklerin en başında Türk Ticaret Kanunu kapsamındaki bağımsız denetim gelmektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla (TTK) anonim şirketlerdeki

⁵⁴ John Christian Langli ve Marleen Willekens, "The Economics of Auditor Regulation," in *At the Forefront, Looking Ahead*, Universitetsforlaget (2018), 161-162.

⁵⁵ Göçmenler, "Uluslararası Denetim," 64.

⁵⁶ Urkan, "Sermaye Piyasalarında," 55. 6362 sayılı Sermaye Piyasaları Kanunu'nun 14. ve 35. maddesi ile 62-64. maddelerinde bağımsız denetime dair düzenlemeler yer almaktadır. Benzer şekilde 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 15., 33., 39., 40. ve 95. maddeleri bankalar özelinde bağımsız denetime dair hükümleri içermektedir. Tekrar olmaması adına, söz konusu madde düzenlemelerinin ayrıntısı bu sektörler özelinde bağımsız denetimin incelenirken ele alınacaktır.

denetim yapısı değiştirilmiştir. Anonim şirketlerinin temel organları arasında yer alan denetim kurulları, yeni TTK'da bir organ olarak düzenlenmemiş olup bağımsız denetimi esas alan bir denetim anlayışı benimsenmiştir.⁵⁷ TTK'da bağımsız denetimin bir tanımı yapılmamış olsa da bu konudaki eksiklik 660 sayılı KHK'nın 2. maddesinin (b) bendiyle giderilmiştir.⁵⁸ Buna göre bağımsız denetim; *"Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanutlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması"*, şeklinde tanımlanmıştır.

TTK'nın 397. ve devamı maddelerinde anonim şirketlerin denetimine dair ayrıntılara yer verilmiştir. TTK'nın 397. maddesine göre her anonim şirket bağımsız denetime tabi olmayıp, denetime tabi olacak şirketler için aranacak kriterler Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecektir. 30.11.2022 tarih ve 6434 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar ile bu belirleme, yıllık satış hasılatı ve çalışan sayısı gibi eşik değerler çerçevesinde belirlenmiş, ayrıca bazı anonim şirketlerin denetimlerinin kamu yararı açısından önemli olmaları nedeniyle, bu ölçüt esas alınmadan bağımsız denetime tabi tutulmuştur. TTK'nın 397. maddesinde bağımsız denetimin *Türkiye Denetim Standartlarına* uygun olarak yapılacağı düzenlenmiştir. Başta da ifade ettiğimiz gibi bu standartlar uluslararası denetim standartların ulusal hukuka aktarılmasından ibaret olup bu sorumluluk bir sonraki başlıkta ele alacağımız üzere KGK tarafından yerine getirilmektedir. TTK'nın 399. maddesinde, denetçinin seçiminin şirket genel kurulunca yapılacağı düzenlenerek, şirketin mali kayıtlarının birinci elden sorumlusu olan yönetim kurulu ile denetçi arasında oluşabilecek çıkar çatışması engellenmeye çalışılmıştır. Benzer yaklaşımla, TTK'nın 400. maddesinde denetçinin bağımsızlığını korumak adına, denetlenen

⁵⁷ Mehmet Özbirecikli, "Türkiye'de Ticaret Kanunlarında Denetim Anlayışı Üzerine Bir İnceleme," *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, no. 4 (2013): 161; Urkan, "Sermaye Piyasalarında," 34.

⁵⁸ Daha sonra ele alacağımız gibi 660 sayılı KHK bağımsız denetim faaliyetinin bizatihi kendisinin bir regülasyona konu edilmesi noktasında en temel hukuki düzenlemedir.

şirketle pay sahipliği veya istihdam ilişkisi gibi özel durumların varlığı halinde, bu şirketin denetiminde yer alamayacağı düzenlenmiştir. 405. maddede ise şirket ile denetçiler arasında mevzuatın veya şirket esas sözleşmesinin yorumu veya uygulamasında görüş farklılığının çıkması durumunda, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinin kararına başvurulabileceği öngörülmüştür.⁵⁹ Son olarak TTK'nın 399. maddesinin 8. bendinde bağımsız denetim sözleşmesinin haklı nedenle feshine dair özel bir fesih düzenlemesine yer verilmiştir. Özetle, anonim şirketlerin bağımsız denetiminde TTK düzenlemeleri sözleşmesel ilişkiyi şekillendiren ve tamamlayan temel kanuni düzenleme niteliğindedir.

B. Bağımsız Denetimin Kamu Hukuku Boyutu

1. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

Bağımsız denetim bir faaliyet olarak regülasyona konu edilmesi Türkiye'ye özgü bir durum değildir. ABD'deki Enron ve Worldcom örneklerinde olduğu gibi denetim firmalarında yaşanan zafiyetlerin birer skandal boyutuna ulaşması ve 2008 küresel finans krizi sürecinde finansal piyasalarda yaşanan denetim eksiklikleri, bağımsız denetimin de denetlenmesi gerektiğine dair bir anlayışı güçlendirmiştir.⁶⁰ Türkiye'de bağımsız denetim faaliyetinin düzenlenmesi ve denetlenmesinden 26.09.2011 tarih ve 660 sayılı KHK ile kurulan ve Türk idare hukukunda bağımsız idari otoritelerden birisi olarak kabul edilen KGK sorumlu tutulmuştur. KGK'nin amacı uluslararası standartlarla uyumlu olacak şekilde Türkiye muhasebe standartlarının oluşturulması ve bağımsız denetimde uygulama birliğinin sağlanması olup bu amaç doğrultusunda bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirilmesi ve faaliyetlerinin denetimi yerine getirmektedir. KGK'nin görev alanı sadece bağımsız denetçilerin düzenlenmesi ve denetlenmesiyle sınırlı olmayıp 660 sayılı KHK'nın 9.

⁵⁹ Cengizhan Karaca, *Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim Mesleği ve Gaziantep İlinde Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi (Gaziantep: Gaziantep Üniversitesi, 2013): 63.

⁶⁰ World Bank, *Audit Oversight*, 9-10 ve 13-15; Christopher Humphrey ve Anne Loft, "Chapter 31: Contemporary Audit Regulation – Going Global!" in *Handbook of Key Global Financial Markets, Institutions, and Infrastructure*, Eds. Gerard Caprio et. al. (San Diogo: Academic Press, 2013): 333.

maddesinde görev alanının ayrıntılarına yer verilmiştir. 660 sayılı KHK'nın 9. maddesinde KGK'nin bağımsız denetime dair görevlerine bakıldığında; bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve faaliyet esaslarını belirlemeye, bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin sınav, yetkilendirilme ve sicil işlemlerini yürütmeye, uluslararası standartlarla uyumlu olarak ulusal denetim standartlarını oluşturmaya, gerektiğinde idari yaptırım uygulamaya yetkili olduğu düzenlenmiştir. Ayrıca, 660 sayılı KHK'nın 25. maddesi gereği, bağımsız denetim kuruluşların faaliyetlerini inceleme yetkisi de vardır. 660 sayılı KHK'nın 24. maddesinde özel bir sorumluluk ve tazmin hükmüne de yer verilmiş olup bağımsız denetçilerin hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumlu olacakları, bu kapsamda ortaya çıkacak tazmin yükümlülüğünün giderilmesi adına Hazine ve KGK tarafından belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde sorumluluk sigortası yaptırma zorunluluğu getirilmiştir.

Sonuç olarak 660 sayılı KHK bağımsız denetimin salt bir özel hukuk faaliyeti olarak kalmasına müsaade etmeyerek kamusal regülasyon konusu yapmıştır. Bağımsız denetim yapabilecekler de idarenin yetkilendirmesine, Çal'ın ifadesiyle tek yanlı kolluk yetkisi olarak ruhsata tabi kılınmıştır.⁶¹

2. Kamusal Faaliyetin Parçası Olarak Bağımsız Denetim

Kamusal işleyiş içinde bağımsız denetimden farklı amaçlarla yararlanılmaktadır. Bazı sektörlerde özgü regülasyon çerçevesinde, denetim otoriteleri, regüle edilen sektör firmalarının denetiminde bağımsız denetim kuruluşlarından yararlanılmaktadır. Regülasyonun kavramsal ve kurumsal çerçevesini ele aldığımız ilk başlıkta ifade ettiğimiz gibi, özel hukuk kişilerinin regülasyon sürecinde yer alması mukayeseli hukukta örnekleri olan bir uygulamadır.⁶² Bu başlıkta da uluslararası uygulama örnekleri ve Türkiye'de bağımsız denetimin finansal piyasaların regülasyondaki yeri ele alınacaktır.

⁶¹ Sedat Çal, *Türk İdare Hukukunda Ruhsat* (Ankara: Seçkin Yayınları, 2010), 280.

⁶² Amir Amel-Zadeh ve Mary E. Barth, "Auditor Reporting to Bank Regulators: Effective Regulation or Regulatory Overreach?," *Journal of Accounting and Economics* 72 (2021): 1.

Ayrıca, bağımsız denetimin kamu alanındaki diğer görünümünden de bahsedilecektir.

a. Mukayeseli Hukukta Finansal Piyasaların Regülasyonu ve Bağımsız Denetim

2008 krizi öncesinde finansal piyasaların regülasyonda bağımsız denetim ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi kendi kendine regülasyon ve özel sektör eliyle regülasyon uygulamaların ağırlığı çok fazlaydı.⁶³ Ülkelerin bankacılık düzenlemelerinin temel kaynağı olan ve bir yönüyle model kanun niteliği taşıyan Basel Komitesi tarafından hazırlanan *Basel ilkeleri* kapsamında, 2008 öncesinde kendi kendine ve özel sektör regülasyon yapıları bankacılık denetim sisteminin merkezinde yer almaktaydı. 2008 öncesinde geçerli olan *Basel-II* kuralları kapsamında sermaye yeterlilik rasyolarının hesabında, birinci yöntem olan *standartlaştırılmış yaklaşımda*, kredi derecelendirme kuruluşlarının değerlendirmelerinin esas alınması öngörülmüş, diğer yöntem olan *içsel derecelendirmede* ise bankaların kendi risk değerlendirme sistemlerine dayanılmıştır.⁶⁴ Başka bir ifadeyle bankaların mali durumu hakkındaki en temel bilgi kaynağı ya kredi derecelendirme kuruluşları, ya da bizzat bankanın kendisiydi. Bağımsız denetimin bankacılığın regülasyonu içindeki durumu da kredi derecelendirme kuruluşlarına benzer nitelikteydi. Basel Komitesi'nin bankaların dış denetimine dair 2002 yılında yayımladığı tavsiye kararında, bağımsız denetim ile kamu otoritelerinin düzenleyici faaliyeti arasındaki birliktelik güçlü şekilde vurgulanmıştı.⁶⁵ Bazı ülke örneklerinde bağımsız denetimin; bankaların lisanslama şartlarına uygunlukları, iç kontrol ve düzenleyici otoriteye karşı raporlama sistemlerinin yeterliliği, organizasyonel yapıların düzenleyici otoritenin öngördüğü kriterlere uygunluğu ve bankacılık

⁶³ World Bank, 2019, 8-9: Rolf Weber, ve Aline Darbellay, "The Regulatory Use of Credit Ratings in Bank Capital Requirement Regulations," *Journal of Banking Regulation* 10 (2008): 4-5; Stavros ve Jackson, "Markets As Regulators," 1244.

⁶⁴ Weber ve Aline, "The Regulatory Use," 4-5.

⁶⁵ Basel Committee on Banking Supervision, *The Relationship Between Banking Supervisors and Banks' External Auditors* (Bank For International Settlement, January 2002), 12-4, Erişim tarihi Ekim 10, 2024, <https://www.bis.org/publ/bcbs87.pdf>.

faaliyetlerinin kanun ve düzenlemeye aykırı olup olmadığı gibi doğrudan kamusal düzenleme ve denetleme görevlerinin bağımsız denetçiler marifetiyle yerine getirildiği bizzat Basel Komitesi tarafından başarılı uygulama örnekleri olarak ifade edilmiştir.⁶⁶ Diğer bir ifadeyle, bankacılığın regülasyonunda sorumlu kurumlar, bankaların mali durumları hakkındaki güvence sağlama görevini bir ölçüde özel hukuk kişilerine bırakmış durumdaydı. 2008 krizi sonrasındaki reform süreciyle, regülasyonla bağımsız denetim arasındaki yakın ilişki kısmen sınırlandırılrsa da tamamen sona erdirilmemiştir. Finansal regülasyonun birincil amacı kabul edilen finansal istikrarın sağlanması adına bağımsız denetimin kamusal bir rolünün bulunduğu, bu noktada bağımsız denetçilerin finansal regülasyondan sorumlu kurumlara raporlama yapmaları gerektiği ve bağımsız denetimin regülasyon kurumların denetleyici faaliyetlerine önemli bir girdi sağladığı, Basel Komitesi'nce ifade edilmiştir.⁶⁷ Ayrıca, birçok ulusal düzenleyici otoritenin, bağımsız denetim raporlarını doğrudan veya dolaylı olarak kendi işlem ve faaliyetlerinde kullandıkları da belirtilmiştir.⁶⁸

Ülke örneklerine de kısaca bakıldığında, 2008 öncesinde Birleşik Krallık'ta finansal piyasalar konsolide bir şekilde Financial Services Authority (FSA) adındaki tek bir regülasyon otoritesi tarafından regüle edilmekteydi. O dönem geçerli olan İngiliz Bankacılık Kanunu (Financial Services and Markets Act 2000) kapsamında finansal şirketleri denetleyen bağımsız denetim kuruluşlarının FSA'ya karşı da raporlama yükümlülüğü bulunmaktaydı. Bu durum bağımsız deneticilerin uymak zorunda oldukları Birleşik Krallık ulusal denetim standartları⁶⁹ açısından da bir gereklilikti.⁷⁰ Krizden çıkarılan dersler neticesinde, Birleşik Krallık'ta 2008 krizi sonrası oluşturulan regülasyon yapısında bağımsız denetçiler daha sistematik bir şekilde regülasyon sürecinin parçası haline

⁶⁶ Basel Committee on Banking Supervision, *The Relationship Between*, 15.

⁶⁷ Basel Committee on Banking Supervision, *External Audits of Banks*, (Bank For International Settlement, March 2014), 2, Erişim tarihi Ekim 10, 2024, <https://www.bis.org/publ/bcbs280.pdf>.

⁶⁸ Basel Committee on Banking Supervision, *External Audits*, 22.

⁶⁹ The International Standard on Auditing-ISA UK and Ireland-250 Sections A and B.

⁷⁰ Marianne Ojo, "The External Auditor's Role in Bank Regulation and Supervision: Helping the Regulator Avoid Regulatory Capture," *MPRA*, no. 1293 (2007): 23.

getirilmiştir.⁷¹ Benzeri bir yaklaşım Avrupa Birliği ülkeler tarafından da benimsenmektedir. AB'nin 26 üyesinden 15'inde bankaları denetleyen bağımsız denetçiler, ulusal regülasyon otoritelerince yetkilendirilmekte ve bağımsız denetim raporlarının regülasyon kurumlarına sunulmaktadır.⁷² İsviçre örneğinde de bağımsız denetçiler sadece bankanın hissedarlarına değil, aynı zamanda regülasyon otoritesine (Financial Market Supervisory Authority - FINMA) raporlama yapmaktadır.⁷³ Özetle, bağımsız denetim ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi özel hukuk yapılarının regülasyon sürecinde yer almaları, 2008 krizinin sebepleri arasında gösterilerek ciddi bir eleştiri konusu yapılmıştır.⁷⁴ Ancak bu uygulama 2008 sonrasında da devam etmiştir. Örneğin 2016 yılında Dünya Bankası ve AB tarafından hazırlanan bir çalışmada ise Avrupa'daki birçok düzenleyici otoritenin bağımsız denetimden çok farklı amaçlarla yararlandığı ifade edilmiştir.⁷⁵ Güncel AB düzenlemelerinde de bağımsız denetçilerin, düzenleyici otoritelere kaşı raporlama yükümlülüğü devam etmektedir.⁷⁶

Özetle, özel hukuk kişilerinin regülasyon sürecinde gösterdikleri etkinliği veya zafiyeti tartışmak bu çalışmanın amacı değildir. Uluslararası uygulamalar da göstermektedir ki, bağımsız denetimin misyonu, salt sözleşmesel bir ilişki içinde

⁷¹ Singh, Dalvinder, "The Role of External Auditors in Bank Supervision: A Supervisory Gatekeeper?," *The International Lawyer* 47, no. 1 (2013): 66.

⁷² M. Magnus, *The Relationship Between Banking Supervisors and Banks' External Auditors*, PE.542685 (European Parliament Briefing, 30.06.2016), 2, Erişim tarihi Ekim 11, 2024, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2015/542685/IPOL_BRI\(2015\)542685_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2015/542685/IPOL_BRI(2015)542685_EN.pdf).

⁷³ Ian P. Dewing ve Peter O. Russell, "Auditors as Regulatory Actors: The Role of Auditors in Banking Regulation in Switzerland," *European Accounting Review* 21, no.1 (2012): 1-2.

⁷⁴ Dilara Kankoç Aydın, *2007'den Bugüne Küresel Krizin Finansal Düzenleyici Yaklaşımına Etkileri, Yeterlilik Etüdü* (Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu, 2014), 2.

⁷⁵ World Bank, *Banking Supervisors and External Auditors: Building a Constructive Relationship A Guide*, (Washington: World Bank, 2016), 5, Erişim tarihi Kasım 01, 2024, <https://documents1.worldbank.org/curated/pt/621211556101403820/pdf/Banking-Supervisors-and-External-Auditors-Building-a-Constructive-Relationship-A-Guide.pdf>.

⁷⁶ Directive 2013/36/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on access to the activity of credit institutions and the prudential supervision of credit institutions and investment firms. Erişim tarihi Kasım 01, 2024, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0036&from=EN>.

yürütülen bir güvence faaliyetinin ötesindedir. Bu nedenle konumuz açısında önemli olana nokta, bağımsız denetimin, ekonomik kolluk kapsamında önemli bir idari işlev yerine getirdiği gerçeği karşısında, bağımsız denetimin idare hukuku açısından yerinin belirlenmesi zorunluluğudur. Konunun bu boyutu sonraki başlıklarda Türkiye özelinde ele alınacaktır.

b. Türkiye’de Bankacılık ve Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim

TTK ve 660 sayılı KHK çerçevesinde hangi sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olacağına dair standartların Cumhurbaşkanı tarafından belirleneceğini ifade edilmiştir. Ayrıca 660 sayılı KHK’nın 2. maddesinin (ğ) bendinde, kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar kapsamında; halka açık şirketler, bankalar, sigorta şirketleri, sermaye piyasası kurumları gibi bazı şirket türlerinin faaliyetlerinin önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği kabul edilerek her halde bağımsız denetime tabi kılınmıştır. Maddede sayılan şirketlerin büyük kısmı ayrıca sektörel regülasyona tabi olup, bu konuda her bir sektöre özgü düzenleyici çerçevede bağımsız denetime dair özel kanun hükümleri de bulunmaktadır. 660 sayılı KHK’nın 23. maddesinin 2. ve 3. bentleri de ilgili olduğu sektörün düzenleme ve denetleme yetkisini haiz kurul, kurum veya kuruluşlarla koordinasyon ve iş birliğine işaret edilmiş ve aynı maddenin 4. bendinde Sermaye Piyasası Kanunu ve Bankacılık Kanunu hükümlerinin saklı olduğu ifade edilmiştir. Özetle, 660 sayılı KHK dışında, bağımsız denetimin spesifik sektörlerle özgü düzenlemelerinin de gözetilmesi gerekmektedir. Aşağıda bankacılık ve sermaye piyasası açısından bağımsız denetimin yeri kısaca özetlenmiştir.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun 33. maddesinde KGK kapsamında yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarından, 5411 sayılı Kanun’un 15. maddesindeki ek yükümlülükleri yerine getirenlerin Bankacılık Kanunu kapsamında yetkili bağımsız denetim kuruluşları olacağı, bu konuda Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu’nun gerekli kararları almada yetkili makam olduğu düzenlenmiştir. Bankacılık Kanunu’nun 36. maddesinde ise TTK düzenlemesine benzer şekilde sorumluluk sigortasına dair özel bir düzenlemeye yer verilmiştir. 156. madde ise bankacılık işlemlerinin kayıt dışı bırakılması ve gerçeğe aykırı muhasebeleştirilmesi sürecinde ilgili belgeleri onaylan bağımsız denetçilerin de 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’ndaki ceza hükümleri kapsamında sorumlu olacağı düzenlenmiştir. Bağımsız denetimin işlevine dair Bankacılık

Kanunu düzenlemelerine bakıldığında; Kanun'un 39. maddesinde BDDK'ya sunulacak finansal raporların bağımsız denetim kuruluşlarınca onaylanması şartı getirilmiş, benzer şekilde 40. maddede yıllık faaliyet raporu kapsamında bağımsız denetim raporlarının ilgili mercilere bildirilmesine ve kamuya açıklanmasına dair usul ve esaslara yer verilmiş, 95. maddede ise bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılan yıllık finansal raporların yapısı, uygunluğu ve güvenilirliğinin BDDK tarafından değerlendirileceği düzenlenmiştir. "Yerinde denetim ve gözetim" başlıklı 95. maddedeki düzenleme konumuz açısından oldukça önemlidir. Bu maddeye göre; BDDK'nın yapacağı yerinde denetimlerde Başkan'ın gerekli gördüğünde ve özellik arz eden konularda bağımsız denetim kuruluşlarını inceleme yapılması için görevlendirebileceği, bağımsız denetçinin denetim konularıyla ilişkili olmak kaydıyla bu maddede kamu denetçileri için düzenlenen yetkilere haiz olduğu ifade edilmiştir. 95. madde esasen bankaların kamusal denetiminde BDDK'nın sorumluluğunu düzenleyen bir madde olup, madde kapsamında BDDK'nın kendi denetim elemanlarının kullanabileceği yetkilere de yer verilmiştir. Bu nedenle ilgili madde uyarınca bağımsız denetçilerin görevlendirilmesi durumunda, bağımsız denetçiler de aynen BDDK'nın uzman ve murakıpları gibi denetim görevini yerine getirebilecek, dahası BDDK'nın kamu görevlisi olan denetçilerinin tüm yetkilerine haiz olacaktır. Yani, bu maddede bağımsız denetim, kamusal denetimin ikamesi olabilecek bir yetki ve işlevle düzenlenmiştir.

Bankacılık Kanunu'nda olduğu gibi bağımsız denetime dair ayrıntılı düzenlemelerin bulunduğu bir başka alan sermaye piyasalarıdır. KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarından 6362 sayılı Sermaye Piyasaları Kanunu'nun 62. maddesi uyarınca gerekli şartları sağlayanların, Sermaye Piyasaları Kurulu (SPK) tarafından yetkilendirileceği, böylelikle 6362 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunabilecekleri düzenlenmiştir. 6362 sayılı Sermaye Piyasaları Kanunu'nun 35. maddesinde bağımsız denetim kuruluşları sermaye piyasası kurumlarından birisi olarak sayılmış ve 6362 sayılı Kanun'un 6. Bölümü kapsamında bağımsız denetime dair ayrıntılı hükümlere yer verilmiştir. Kaplan, bağımsız denetim kuruluşlarının sermaye piyasası kurumu sayılması hasebiyle, bağımsız denetimin sermaye piyasası kapsamında bir faaliyet, ve hizmet

olduğunu ifade etmektedir.⁷⁷ 6362 sayılı Kanun'un farklı maddelerinde bağımsız denetimden yararlanılması öngörülmüştür. Bu çerçevede 72. madde gereği *borsa ve piyasa işleticilerinin* mali denetimlerinin bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacağı, benzer şekilde 77. madde uyarınca *merkezî takas kuruluşlarının* finansal tablolarının bağımsız denetimine ilişkin usul ve esasların Kurul tarafından belirleneceği, 78. madde gereği *merkezî karşı taraf hizmeti verecek merkezî takas kuruluşlarının* iç denetim birimleri, risk yönetim ve bilgi işlem altyapılarının güvenilirliğini ve yeterliliğinin SPK tarafından kontrolü kapsamında bağımsız denetimlerinin yapılabileceği, 80. madde uyarınca *merkezî saklama kuruluşlarının* finansal raporlarının bağımsız denetimine ilişkin usul ve esasların SPK tarafından belirleneceği, 99/B maddesi çerçevesinde *kripto varlık hizmet sağlayıcılarının* mali denetimi ve bilgi sistemleri bağımsız denetiminin Kanun çerçevesinde yaptırılacağı, 138. maddesi uyarınca *Borsa İstanbul Anonim Şirketi'nin* kamu payının yüzde ellinin altına düşünceye kadar kendisinin ve iştiraklerinin her türlü hesap ve işlemlerinin denetiminin yalnızca SPK'nın listesindeki bağımsız denetim kuruluşları arasından, Hazine Müsteşarlığı tarafından seçilecek bir bağımsız denetim kuruluşunca yapılacağı, düzenlenmiştir. SPK kapsamındaki şirketlerin yaptırması gereken bağımsız denetim türleri; yıllık bağımsız denetim, ara dönem mali tabloları için sınırlı bağımsız denetim ve spesifik amaçlarla yapılan özel bağımsız denetim şeklinde SPK tebliğleri çerçevesinde ayrıntılı olarak tanımlanmıştır.⁷⁸ Kanun'un 64. maddesinde bağımsız denetçilerin Kanun'da sayılan durum ve bulguların ortaya çıkması durumunda SPK'ya karşı raporlama yükümlülüğü bulunduğu da düzenlenmiştir. Bağımsız denetçilerin sorumluluklarına bakıldığında; 6362 sayılı Kanun'un 63. maddesinde bağımsız denetim kuruluşlarının hukuki sorumluluklarını genel olarak düzenlemiş, 10. maddesinde ise özel olarak halka arz sürecinde izahname hazırlama yükümlülüğü kapsamında hazırlanan bağımsız denetim raporlarından kaynaklı yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgilerden bağımsız denetçilerin sorumlu olacağı hüküm altına alınmıştır. Benzer şekilde, 32. maddede düzenlenen kamuyu aydınlatma belgelerinden doğan sorumluluk kapsamında, bağımsız denetim raporlarını

⁷⁷ Onur Kaplan, "İdare Hukuku Yönünden Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Faaliyeti ve Bağımsız Denetim Raporlarının Hukuki Niteliği," *Terazi Hukuk Dergisi* 13, no. 141 (Mayıs 2018): 119-128.

⁷⁸ Urkan, "Sermaye Piyasalarında," 2, 31-33.

hazırlayan kişi ve kurumlar da 6362 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde sorumlu olacağı düzenlenmiştir. İdari ve cezai sorumlulukları açısından ise bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerin 6362 sayılı Kanun'un 103. maddesi uyarınca idari para cezasına muhatap olabilecekleri gibi yasal defterlerde, muhasebe kayıtlarında ve finansal tablo ve raporlarda usulsüzlük kapsamında 112. madde gereği cezai anlamda da sorumluluklarına da gidilebilecektir.

Özetle, 6362 sayılı Sermaye Piyasaları Kanunu çerçevesinde bağımsız denetimin işlevi ve sorumluluğu 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na nazaran daha ayrıntılı düzenlemelere konu edilmiş olup birçok noktada regülasyon faaliyeti kapsamında bağımsız denetim raporlarından yararlanılması öngörülmüş, dahası bağımsız denetçiler ciddi kamusal yükümlülüklerle muhatap kılınmıştır. Başka bir anlatımla, 6362 sayılı Kanun'un 1. maddesinde SPK'nın amacı; sermaye piyasasının güvenilir, şeffaf, etkin, istikrarlı, adil ve rekabetçi işleyişi ve yatırımcıların hak ve menfaatlerinin korunması şeklinde düzenlenmiştir. SPK'nın yasal olarak tanımlanmış bu amacına ulaşma noktasında, piyasalarda şeffaflığı sağlamada ve yatırımcıların menfaatlerini korumada, güvenilir bilgiye ulaşılması adına bağımsız denetim önemli bir araç olarak kullanılmaktadır.⁷⁹

Sonuç olarak bankacılık ve sermaye piyasaları kapsamında bağımsız denetim, sadece banka ve sermaye şirketi ile yatırımcıları arasındaki veya TTK'da olduğu gibi şirket yönetimi ile hissedarlar arasındaki güvensizliği ve asimetrik bilgi sorununu gidermeye dönük bir ticari faaliyet olarak görülmemiş, ayrıca kamu kurumlarının sektörel regülasyon faaliyetlerinin birer parçası konumuna getirilmiştir.

c. Kamu Hukukunda Bağımsız Denetimin Diğer Görünümleri

Kamusal işleyiş içinde bağımsız denetim daha ziyade regülasyon otoritelerinin faaliyetlerini tamamlayıcı nitelikte kullanılsa da bağımsız denetimin kamusal işleyişte farklı görünümüleri bulunmaktadır. TTK kapsamındaki anonim şirketlerin bağımsız denetimi dışında, önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendiren şirketlerin herhangi bir kritere bağlı olmaksızın bağımsız denetime konu edileceğine dair 660 sayılı KHK'nın 2. maddesinin (ğ) bendi bu konudaki en

⁷⁹ Urkan, "Sermaye Piyasalarında," 11.

kapsayıcı düzenlemedir. Ancak, bankacılık ve sermaye piyasalarında olduğu gibi kamu yararı nedeniyle bağımsız denetim kapsamındaki şirketler açısından diğer spesifik düzenlemeler uyarınca, bağımsız denetimin TTK düzenlemelerinden farklı bir çerçevesinin olabileceği unutulmamalıdır. Örneğin, finansal piyasaların parçası olan ödeme ve elektronik para kuruluşlarının regülasyonu 20.06.2013 tarihli 6493 sayılı Kanun ile BDDK'dan alınıp TCMB'ye verilmiştir. 6493 sayılı Kanun'un Kanun 21. maddesinde bağımsız denetimin 660 sayılı KHK uyarınca çerçevesinde yapılacağı düzenlenmiştir. Ayrıca ödeme ve elektronik para kuruluşlarının bilgi sistemlerinin bağımsız denetimi öngörülmüş ve bu denetimin usul ve esaslarının ise TCMB belirleneceği düzenlenmiştir. TCMB'nin gerek duyması halinde bağımsız denetçilerin yetkilendirmesine dair ek şartlar getirebileceği de ifade edilmiştir. Benzer şekilde 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'nun 18. maddesinin 2. fıkrasında sigorta ve reasürans şirketlerinin mali tablolarının bağımsız denetim kuruluşlarına denetlettirilmesi zorunluluğu getirilmiş, bu konuda bağımsız denetim yapmaya yetkili firmalar için KGK'nin yetkilendirmesi yanında, Hazine Müsteşarlığı'nın (Hazine ve Maliye Bakanlığı) bağımsız denetim yapacakları belirleme yetkisi ayrıca düzenlenmiştir.⁸⁰ Özel hukuk şirketlerinin bağımsız denetime dair bir diğer düzenleme ise 2004 sayılı İcra İflas Kanunu'nun 286. maddesine sonradan yapılan bir eklemeyele konkordato talebine eklenecek belgeler arasında bağımsız denetim raporunun dahil edilmesiyle gündeme gelmiştir. Böylelikle, cebri icra sürecinde de bağımsız denetimden faydalanılması öngörülmüştür. Benzer şekilde TÜBİTAK'ın "TÜBİTAK Girişim Sermayesi Destekleme Programı" kapsamında Hazine'nin kaynak sağladığı faaliyetler için de muhatapların bağımsız denetim yaptırması öngörülmüştür.⁸¹ Bu uygulamada bağımsız denetim, kamu kaynaklarının doğru şekilde kullanılmasının bir güvencesi olarak görülmüştür.

Özel hukuk şirketleri dışında, bazı kamu kurum ve faaliyetleri için de özel kanunlarla bağımsız denetimin yapılması öngörülmüştür. Bunlardan bazılarında

⁸⁰ Sigortacılığın regülasyonu 47 sayılı Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (RG. 18.10.2019, S. 30922) ile Hazine Müsteşarlığından alınarak yeni kurulan bağımsız idari otorite şeklindeki bir kuruma bırakılmıştır.

⁸¹ TÜBİTAK, *Tübitak Girişim Sermayesi Destekleme Programı*, Erişim tarihi Ekim 09, 2024, https://tubitak.gov.tr/sites/default/files/2023-09/tech-investr_program_sunumu_30.03.2022.pdf.

bağımsız denetim isteğe bağlıyken, bazılarında zorunludur. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 101. maddesinde BDDK'nın yıllık hesaplarının bir bağımsız denetim şirketine denetletirilebileceği düzenlenmektedir. Benzer şekilde, 5411 sayılı Kanun'un 124. maddesinde TMSF'nin yıllık hesaplarının Sayıştay'ın dışında, bir bağımsız denetim şirketince de denetleneceği düzenlenmiştir. 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu'nun 42. maddesinde de TCMB'nin bilanço, kâr ve zarar hesaplarını bağımsız denetim kuruluşlarına denetlettirebileceği düzenlenmiştir. 6741 sayılı Kanun'la kurulan Türkiye Varlık Fonu ve bu fona bağlı alt fonları kurmak ve yönetmek üzere Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi de söz konusu Kanun'un 6. maddesi gereği bağımsız denetime tabidir. 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 11. maddesinde ikraz, kamu idarelerinin imzaladığı kredi ve hibe anlaşmalarında yer verilen bağımsız denetim görevinin, Hazine Kontrolörleri Kurulu tarafından uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yerine getirileceği düzenlenmiştir. Bu düzenlemede bağımsız denetim, diğer uygulamalardan farklı olarak bağımsız denetim şirketleri yerine, bir kamu denetim birimince yapılması öngörülmüştür. Nitekim uygulamada da başta Dünya Bankası kredileri kapsamındaki proje kredilerinin bağımsız denetimi bu Kurul tarafından yerine getirilerek, gerek Dünya Bankası gibi uluslararası kuruluşlara, gerekse sorumlu olan kamu idarelere bağımsız denetim raporları paylaşılmaktadır.⁸²

Özetle, TTK kapsamında anonim şirketlere öngörülen bağımsız denetim dışında, farklı kamusal amaçlarla özel hukuk kişileri için bağımsız denetimin yaptırılması öngörüldüğü gibi kamu kurumları ve bir takım kamusal süreçler için de bağımsız denetimden yararlanılması öngörülmüştür. Bazı örneklerde bağımsız denetim isteğe bağlıyken, Varlık Fonu örneğinde olduğu gibi bazılarında bağımsız denetim kamusal denetimin yerini alan zorunlu bir denetim yolu olarak öngörülmüştür. Kamusal denetimin yerine geçecek şekilde bağımsız denetimin benimsenmesi durumunda, bu tercihin yasamın bütçe hakkı çerçevesinde başta Anayasa'nın 165. maddesi olmak üzere Anayasal kurallara uygunluğu ayrı bir tartışma konusudur. Ancak bu çalışma özelinde söyleyebileceğimiz, bağımsız

⁸² Kaya, *Dünya Bankası*, 45, 55 ve 86.

denetimin kamu yararı doğrultusunda, kamusal yönetimin önemli bir aracı olarak kullanıldığı çokça örnek vardır.

III. BAĞIMSIZ DENETİMİN İDARE HUKUKU AÇISINDAN NİTELİĞİ

Bu aşamaya kadar bağımsız denetimin farklı görünüşleri ve bunların özel hukuk ve kamu hukuku açısından hukuksal çerçevesi ele alınmaya çalışıldı. Bağımsız denetimin kamu hukuku alanındaki görünüşleri yönüyle idare hukuku açısından yerinin tanımlanması ise bu başlığa bırakıldı. Bağımsız denetimle ilgili olarak idare hukuku alanında sınırlı sayıda inceleme yapılmıştır. Baykal, şeffaflık ve hesap verilebilirlik bağlamında bağımsız denetim başlıklı bir makale yazmış, ancak konu idare hukukunun temel müesseseleri yönüyle ele alınmamıştır. Daha ziyade şeffaflık ve hesap verilebilirlik açısından bağımsız denetimin kamu yönetimine yapacağı katkıya işaret edilmiştir.⁸³ Kaplan, sermaye piyasalarında bağımsız denetim faaliyetinin idare hukuk yönünden niteliğini daha ayrıntılı olarak incelemiştir.⁸⁴ Bu çalışma idare hukuku anlamında bağımsız denetime dair sistematik bir analiz sunmaktadır. Bu başlıkta söz konusu çalışmaların çıktılarını da gözetilerek bağımsız denetim bazı yönlerden daha ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

A. Bağımsız Denetimin İdare Hukuku Bağlamında Konumu

Kamu idareleri, sorumlu oldukları kamusal faaliyeti, emanet usulü olarak adlandırılan ana yöntem çerçevesinde bizzat kendileri yerine getirebildiği gibi, sorumlu oldukları kamusal faaliyetin gördürülmesinde; bazı şartlarda sözleşmesel bir ilişki içinde ya da ruhsat veya izin gibi tek yanlı idari yetkilendirmeler çerçevesinde, özel hukuk kişilerinden yararlanabilmektedir.⁸⁵ Tan'ın ifadesiyle, imtiyaz gibi farklı sözleşme türleri ve ruhsat gibi tek yanlı yetkilendirmeler uyarınca kamu hizmetinin özel hukuk kişilerine gördürülmesinde yöntem olarak

⁸³ İsmail Baykal, "İdare Hukukunda Şeffaflık ve Hesap Verilebilirliğin Bağımsız Denetim Çerçevesinde Değerlendirilmesi," *Turan-SAM 12*, no. 45 (2020): 298-301.

⁸⁴ Kaplan, "İdare Hukuku," 120-126.

⁸⁵ Ulusoy, *Yeni Türk İdare Hukuku*, 478; Karahanoğlu, *Kamu Hizmeti*, 289.

idarenin önünde büyük bir çeşitlilik vardır.⁸⁶ Anayasa Mahkemesi de kamu hizmetinin ilke olarak devlet tarafından yerine getirilmesi gereken bir bütünlük içinde olsa da toplumsal hayattaki değişimin bir zorunluluğu olarak, nitelikleriyle uyduğu ölçüde, özel kişilerce de yerine getirilebileceğini, ancak kamu kurumlarının gözetim ve denetimleriyle, hizmeti yönlendirme yetkilerinin korunduğu sürece, yürütülen hizmetin kamusal niteliğinin devam edeceğini belirtmiştir.⁸⁷ Bu noktada kamu hizmetlerinin, özellikle iktisadi kamu hizmetlerinin sunumunda özel hukuk kişilerin yer almasında hukuki bir engel bulunmayıp, iktisadi anlamda serbestleşme ve özelleştirme birlikte, bu tür hizmetleri yürüten kamu kurumlarının (kamu iktisadi teşebbüsler) sayıları da giderek azalmaktadır.⁸⁸ Örneğin, telekomünikasyon ve enerji sektörleri gibi tarihsel süreçte kamu hakimiyetinin egemen olduğu kamu hizmet alanlarında, hizmetin sunumu büyük ölçüde özel hukuk kişilerine bırakılırken, kamunun rolü bu sektörleri düzenleyen ve denetleyen olarak regüle eden konumuna dönüşmüştür.⁸⁹

İktisadi kamu hizmetlerinin aksine, kolluk gibi kamusal niteliği ön planda olan bazı kamusal faaliyetlerin sunumunda özel hukuk kişilerinin de yer alması söz konusudur. Yeminli mali müşavirler, geçici köy korucuları, fahri trafik müfettişleri, araç muayene istasyonları, yapı denetimi ve özel güvenlik şirketleri gibi özel hukuk kişilerinin faaliyetleri genel veya özel kolluk kapsamında değerlendirilebilecek niteliktedir.⁹⁰ Kamu hizmetlerinin aksine, özel hukuk kişilerinin kolluk faaliyetine katılması noktasında öğretide ve yargı birbirine zıt

⁸⁶ Turgut Tan, "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Kamu Hizmeti," *Anayasa Yargısı Dergisi* 8 (1991): 238. Benzer yönde Çiğdem Sever, *Kamusal Faaliyetlerin Özel Kişilere Gördürülmesi: Özel Güvenlik ve Özel Sağlık*, Yayınlanmamış Doktora Tezi (Ankara: Ankara Üniversitesi, 2013): 6.

⁸⁷ AYM, E.1990/4, K.1990/6, 12.04.1990.

⁸⁸ Sever, "Kamusal Faaliyetlerin," 5.

⁸⁹ Sever de liberalleşmeyle devletin sosyal refah devletindeki doğrudan bir edimi yerine getiren değil, özel kişilerin faaliyetini denetim ve gözetimle kontrol ederek güvence sağlayan bir içeriğe dönüşmüştür. Sever, "Kamusal Faaliyetlerin," 50.

⁹⁰ Yıldırım, "İdari Kolluk," vii-viii; Şerife Yıldız, *İdari Faaliyetlerin Devri Bağlamında Özel Güvenlik*, Yayınlanmamış Doktora Tezi (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi 2009): 305.

görüşler bulunmaktadır.⁹¹ Kolluk yetkilerinin devredilmezliği, güçlü bir görüş olarak idare hukukunda savunulmaktadır.⁹² Aksi görüşe göre, Anayasa'da kamu hizmeti ve kolluk ayrımı olmadığını, iki faaliyet türünün de aynı yasal ilkelere tabi olduğu, bu nedenle açık yasal dayanak olması durumunda, özel hukuk kişilerinin kolluk faaliyetine katılmasının mümkün olduğunu düşünülmektedir.⁹³ Kolluk yetkisinin özel hukuk kişilerinca kullanılıp kullanılmayacağına dair hukuki tartışmalar, çoğunlukla Anayasa'nın 47. ve 128. maddeleri eksininde gerekçelendirilmektedir. 47. maddede yer alan "Devlet, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzelkişileri tarafından yürütülen yatırım ve hizmetlerden hangilerinin özel hukuk sözleşmeleri ile gerçek veya tüzelkişilere yaptırabileceği veya devredebileceği kanunla belirlenir" düzenlemesini esas alan görüş, kanuni düzenlemelerle kolluk faaliyetlerinde de özel hukuk kişilerinin yer alabileceğini, bu noktada Anayasa'da sınırlandırıcı bir hükmün bulunmadığını ve de yasamanın takdirinin esas olduğunu ifade etmektedir.⁹⁴ Sever'e göre ilgili madde özel hukuk kişilerinin kamu hizmetinin sunumunda yer almasına olanak vermesinin ötesinde, bu faaliyetler için kamu hukuku kuralları yerine özel hukuk kurallarının da geçerli olmasına da imkan vermektedir.⁹⁵ Anayasa'nın 128. maddesindeki; "Devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzelkişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür" kuralını referans alan aksi görüştekiler ise kolluk faaliyetinin genel idare esaslarına göre yürütülmesi

⁹¹ Duran kamu hizmetinin özel hukuk kişilerinca yerine getirilmesi noktasında sorun görmezken, kolluğun idare tarafından ve kamusal yönetim biçimine göre gerçekleştirilmesi gerektiğini düşünmektedir. Bkz. Duran, *İdare Hukuku*, 245. Benzer yönde Turgut Tan, *İdare Hukuku* (Ankara: Turhan Kitabevi, 2016), 335-338; AYM, E.2007/2, K.2011/13, 13.01.2011. Aksi yönde Melikşah Yasin, *Uygulama ve Yargı Kararları Işığında Özelleştirmenin Hukuki Rejimi* (İstanbul, Beta Yayınevi, 2007), 205-206; Gözler, *İdare Hukuku (Cilt II)*, 491.

⁹² Duran, *İdare Hukuku*, 245; Tan, *İdare Hukuku*, 335; Ezgi Yıldırım, *İdari Kolluk Faaliyetinin Özel Hukuk Kişilerinca Görülmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi (İstanbul: İstanbul Üniversitesi 2013): 1.

⁹³ Bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, *Türk İdare Hukuku*, 574; Okay Tekinsoy, "Kolluk Faaliyetleri," 631.

⁹⁴ Yıldırım, "İdari Kolluk," 37.

⁹⁵ Sever, "Kamusal Faaliyetlerin," 90.

gereken asli ve sürekli görevlerden olduğu ve ancak kamu görevlilerince yerine getirileceğini ileri sürmektedir.⁹⁶ Bu madde bazı kamusal faaliyetlerin sunumunu özel hukuk kişilerine kapatarak bu faaliyetlerin kamu hukuku kurallarıyla ve kamu görevlileri eliyle gördürülmesini öngörmektedir. Anayasa Mahkemesi de bir kararında imar kolluğu kapsamında ruhsat ve yapı kullanma izni vermenin, aslî ve sürekli bir kamu görevi olduğunu ifade ederek, bu yetkinin özel hukuk kişilerinince kullanılamayacağı sonucuna varmıştır.⁹⁷ Benzer bir yaklaşım, 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 24. maddesinde, yapı ruhsatına dair bazı yetkilerin belediyelerin kolluk yetkisinin yeminli bürolarca kullanılması öngörülmesi durumunda da sergilenmiştir⁹⁸. Özetle, Anayasa'nın 47 ve 128. maddelerinin birlikte değerlendirilmesi durumunda, nasıl bir ortak nokta belirleneceği AYM kararlarında yeterli açıklıkta ve istikrar kazanmış bir şekilde ortaya konulmuş değildir. Sever bu iki maddenin esasen çelişmediğini, sistematik bir yorumla öncelikle Anayasa'nın 128. maddesinin sınırlaması yönüyle bir değerlendirme yapılması gerektiği, bu noktada özel hukuk kişilerinin konumlandırılmasında bir engel çıkmaması durumunda, 47. madde çerçevesinde yasa koyucunun takdir yetkisini kullanabileceğini ifade etmektedir.⁹⁹

Kolluk yetkisinin özel hukuk kişilerine devri anlamına gelebilecek uygulama örneklerinin her biri hakkında AYM'nin görüşünü ayrıntısıyla ele almak mümkün olmasa da bağımsız denetçilerin durumuna en çok benzeyen yeminli mali müşavirlerle ilgili kararlar ekseninde, AYM'nin yaklaşımı özetlenebilir. Bağımsız denetçi olabilmenin ön şartı olarak mali müşavirliğin veya yeminli mali müşavirliğin gerekli olması ve gördükleri işlevin büyük ölçüde bağımsız denetim faaliyetine benzemesi nedeniyle, yeminli mali müşavirlerin durumu, bağımsız denetçiler için de emsal niteliğindedir. Serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin kamu denetim sürecine bağımsız denetimdekine benzer

⁹⁶ Bu noktada Anayasa'nın 128. maddesindeki ifadelerin de sorunlu olduğu, bu nedenle genel idare esaslarına göre yürütülmesi gereken hizmetlerin gerektirdiği asli ve sürekli görevlerle neyin kastedildiği yoruma açıktır. Bkz. Sever, "Kamusal Faaliyetlerin," 11. Tan 128. maddedeki ifadeyle aslında kamusal yönetim kastedildiğini ifade etmektedir. Bkz. Tan, *İdare Hukuku*, 492.

⁹⁷ AYM, E.2001/383, K.2003/92, 16.10.2003.

⁹⁸ AYM, E.1985/11, K.1986/29, 11.12.1986.

⁹⁹ Sever, "Kamusal Faaliyetlerin," 110.

bir yaklaşımla katılması, vergi ve mali konularda yürüttükleri denetim faaliyetleri çerçevesinde konu olmuştur.¹⁰⁰ Bu nedenle yeminli mali müşavirlerle ilgili AYM'nin değerlendirmeleri bağımsız denetçilerin durumunu belirlemek adına önemlidir. Anayasa Mahkemesi'nin yukarıda yer verilen imar kolluğuyla ilgili kararı sonrasında, 3239 sayılı Kanun uyarınca mali müşavirler açısından mali tablo ve beyanname onaylama yetkisinin de her ne kadar nihai nitelikteki idari işlemleri tesis etme yetkisini içermese de bu faaliyetinin kamu hizmeti niteliğinde olduğu ve Anayasa'nın 128. maddesi gereği kamu görevlileri tarafından yerine getirilmesi gerektiği gerekçesiyle, AYM tarafından iptal edilmiştir. AYM, imar kolluğuna dair kararından farklı olarak burada, kolluk yerine kamu hizmeti kavramı üzerinden Anayasa'nın 128. Maddesi çerçevesinde bir değerlendirme yapmış, ancak benzer sonuca ulaşmıştır.¹⁰¹ Kolluğun da kendine özgü bir kamu hizmeti olarak kabul edilmesi hasebiyle, Yüksek Mahkeme'nin vardığı sonuçta bir değişiklik olmamıştır. Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerle ilgili tartışma AYM'nin önüne bu karardan 10 yıl sonra tekrar gelmiştir. Yeni durumda bir meslek grubu olarak yetki ve sorumlulukları 3568 sayılı sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile düzenlenen mali müşavirler, temel sorumluluk olarak mali kayıt ve verilere güvence sağlamaktadır.¹⁰² Diğer yandan mali kayıtları esas alarak yapılan vergi incelemesi ise kural olarak mali kolluk faaliyeti çerçevesinde kamu denetim elemanlarınca yerine getirilmektedir.¹⁰³ Yapılan yasal değişiklikle yeminli mali müşavirler de tam tasdik raporlarıyla kısmen vergi incelemesi sürecine dahil edilmiştir. 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesi ile VUK'un mükerrer 227. maddesi yeminli mali

¹⁰⁰ Göçmenler, "Uluslararası Denetim," 14.

¹⁰¹ AYM, E.1986/5, K.1987/7, 19.03.198; Tan, "Anayasa Mahkemesi," 241; Sever, "Kamusal Faaliyetlerin," 98.

¹⁰² Bünyamin Çitil, "Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu," *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 106 (2013): 349-50.

¹⁰³ Nihal Saban, *Vergi Hukuku* (İstanbul: Beta Yayınevi, 2006), 185; Kamu denetim elemanı olsalar da vergi denetim elemanlarının raporları, idari işlem kuramı açısından çoğunlukla vergi dairelerince tesis edilen icrai nitelikteki vergi işlemlerine hazırlık mahiyetindeki işlemler kategorisinde değerlendirilmektedir. Bkz. Hayrettin Yıldız, "Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi," *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* XVII (2013): 132-3.

müşavirlerin bu konudaki yetkilerin kanuni dayanağını oluşturmuştur.¹⁰⁴ VUK'un mükerrer 227. maddesi itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne taşınmıştır. Anayasa Mahkemesi önceki içtihadından ayrılarak yeminli mali müşavirlerin tasdik yetkisini Anayasa'nın 128. maddesi kapsamında değerlendirmeye tabi tutmayarak, yeminli mali müşavirleri Anayasa'nın 135. maddesi kapsamında ele alınabilecek meslek kuruluşlarından birisi olduğu, bu kişilerin kamu gücü kullanmayı gerektirecek şekilde kamusal bir faaliyet yürütseler de kamu kesiminde yer almayan ve kamu görevlisi olmayan kişiler olduğu nedeniyle iptal istemini reddetmiştir.¹⁰⁵ Yüksek Mahkeme aynı konuya ilişkin önceki içtihadından neden döndüğüne dair doyurucu bir gerekçe ortaya koymadığı gibi önceki iptal gerekçesiyle aynı mahiyetteki kamusal faaliyetin bu sefer neden 128. maddedeki sınırlamaya tabi olmadığını da değerlendirme dışı bırakmıştır.

Tarihsel süreçte AYM'nin yaklaşımının özel hukuk kişilerinin kolluk alanındaki yetkileri kullanmasına olanak verecek şekilde genişlediği gözlemlense de bu genişleme sağlam bir anayasal gerekçeye oturtulmuş değildir. Sever'in de isabetle ifade ettiği gibi Anayasa Mahkemesi son zamanlarda ya 47. maddeyi 128. maddeye alternatif bir hüküm gibi değerlendirme yaparak hüküm kurmakta,¹⁰⁶ ya da yeminli mali müşavirlerle ilgili kararında olduğu gibi 128. maddeyi ölçü norm olarak görmeyerek, Anayasa'nın diğer hükümleri çerçevesinde uyumsuzluğu ele almaktadır.

Özetle, kolluk faaliyetleri çerçevesinde özel hukuk kişilerinin birtakım sorumlulukları yerine getirmesi, her durumda Anayasa'nın 128. maddesine aykırılık oluşturup oluşturmayacağı, Yüksek Mahkeme kararlarında sağlam bir ilkeye kavuşmuş değildir. Kanaatimizce, 128. maddedeki yasağı, özel hukuk kişilerin kolluk içindeki her türlü konumunu engellemek yerine, kamu gücü kullanımını gerektiren, yaptırım uygulama ve temel hakları sınırlama gibi kamusal yönü ön planda olan, asli nitelikteki idari yetkilerin özel hukuk kişilerince

¹⁰⁴ Yıldız, "Vergi İnceleme," 136; Zeynep Ceren Köker, *Yeminli Mali Müşavirlerin Sunduğu Tam Tasdik Hizmeti Kapsamında Vergi Denetimindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi (İstanbul: Marmara Üniversitesi, 2009): 94.

¹⁰⁵ AYM, E.1996/5, K.1996/26, 26.6.1996.

¹⁰⁶ Sever, "Kamusal Faaliyetlerin," 109-10.

kullanılmayacağı şeklinde ele almak mümkündür.¹⁰⁷ Günümüz şartlarında idarenin teknik kapasite ve insan kaynağı olarak bazı özel kolluk faaliyetlerini sadece kendi imkanlarıyla hakkıyla yerine getirmesi her durumda mümkün gözükmemektedir. Bu nedenle 128. madde yasağına riayet ederek, kolluk faaliyeti kapsamında da özel hukuk kişilerinin, yürütülen faaliyetle ilgili asıl sorumlu olan idarenin yetki ve sorumluluğunu ortadan kaldırmadan, bu idareye yardımcı olacak bir rolle katılmaları mümkün olmalıdır. Bu yaklaşımla kastedilen ise Anayasa'nın 128. maddesinde ifade edilen asli ve sürekli nitelikteki kamusal görev ve yetkilerin özelleştirilmesi ve idarenin içinin boşaltılması anlamında bir jandarma devlet anlayışının kabulü olmayıp, bilakis devletin sorumluluğunun baki kaldığı, ancak devletin kendi insan kaynağı ve teknik imkanlarıyla yetişemediği noktada, kamusal faaliyetin daha iyi yürütülebilmesi adına özel hukuk kaynaklarından yararlanılabilmektedir. Nitekim böyle bir yaklaşımda, özel hukuk kişilerinin faaliyetleri için de asıl yetkili olan idarenin sorumluluğu devam edecek, dahası idarenin özel hukuk kişilerinin faaliyetlerini yakından gözetleme ve denetleme yükümlülüğü devreye girecektir. Dahası, özel hukuk kişileri kamu gücü gerektiren icrai işlemleri idarenin yerine geçerek tesis etmesi de söz konusu olmayacaktır.

Tüm bu değerlendirmeler ışığında, bağımsız denetim kuruluşlarının durumu ele alındığında, bu kuruluşların bazı noktalarda kolluk faaliyeti içinde yer aldığı kuşkusuzdur. Ancak bağımsız denetimin bu rolü çoğu durumda asıl sorumlu olan idareye yardımcı olmaktan ibarettir. Nitekim Kaplan da sermaye piyasalarındaki bağımsız denetçilerin ekonomik kolluk alanında SPK'ya yardımcı bir özel hukuk kişisi ve bağımsız denetçilerin raporlarının da SPK'nın icrai işlemlerine hazırlık mahiyetindeki işlemler olduğunu ifade etmiştir.¹⁰⁸ Genel olarak bu çıkarım yanlış

¹⁰⁷ Yıldırım, "İdari Kolluk," 33. Sever de benzeri bir yaklaşımla idarenin yetkileri özelinde hangilerinin özel hukuk kişilerine devredilemeyeceği noktasında düzenleme yapma ve yaptırım uygulama gibi yetkileri saymaktadır. Kamu gücünün yoğun olarak kullanıldığı münhasır ve zorunlu devlet faaliyetlerinin kolluğun sınırını oluşturduğunu ifade etmiştir. Ancak bu sınırlamaların da yoruma açık olduğu, bu noktada Anayasa'nın 128. maddesinin ölçü norm olarak kullanılabileceği ifade edilmiştir. Bkz. Sever, "Kamusal Faaliyetlerin," 73, 89. Yıldız ise devredilmezlik kuralının daha ziyade kamu düzeninin devletin asli görevi olduğu genel idari kolluk için devam ettiğini, ancak özel idare kolluk türlerine göre farklı değerlendirmeler yapılabileceğini ifade etmektedir. Bkz. Yıldız, "İdari Faaliyetlerin," 3.

¹⁰⁸ Kaplan, "İdare Hukuku," 125-6.

olmasa da bağımsız denetim kamusal faaliyet içindeki farklı görünümünün bulunduğu ve bazı durumlarda kamusal yönü ağır basan yetkilerin de bağımsız denetçiler tarafından kullanılabilmesine olanak verecek düzenlemeler vardır. Bu nedenle kamusal alan içindeki bağımsız denetim uygulamalarının hepsini bir çırpıda bu şekilde genellemeye tabi tutmamak gerekir. Bağımsız denetime yer verilen her bir kamusal düzenleme özelinde ayrı ayrı değerlendirme yaparak Anayasa'nın 128. maddesindeki şartlarla uygunluğu gözetilmelidir.

B. Bağımsız Denetim Raporlarının İdari İşlem Niteliği

İdare hukukunda kural olarak idari işlemlerin idari makamlarca tesisi esas olmakla birlikte, aksi yöndeki değerlendirmelere rağmen, özel hukuk kişilerinin de istisnai olarak idari işlemler tesis edebileceği kabul edilmektedir.¹⁰⁹ Ancak, kamusal faaliyete özel hukuk kişilerin dahil olması, bu kişilerin illaki idari işlemler tesis etmesini de gerektirmemektedir. Bilakis, Anayasa'nın 128. maddesindeki yasağı delmemek adına, özel hukuk kişilerin kolluk içindeki konumlarının yardımcı görevlerle sınırlı tutulması ve kamu gücü kullanarak icrai işlemler tesis etmemeleri esastır¹¹⁰. Başka bir anlatımla bağımsız denetçilerin ekonomik kolluk faaliyetlerinde bir şekilde yer almaları kabul edilse bile bu kapsamda kollukla ilgili kamu gücünün kullanımını gerektiren yetkileri kullanması ve icrai işlemler tesis edebilmesi kural olarak mümkün gözükmemektedir.

İdare hukukunda kamudaki denetçilerin denetim ve teftiş raporlarının dahi hazırlık işlemleri kategorisinde kabul edildiği düşünülürse,¹¹¹ özel hukuk kişilerin raporlarının icrai etkisinin olmadığı evleviyetle kabul edilmelidir. Çünkü, bağımsız denetçilerin kamusal faaliyet sürecine dahil oldukları noktada, en uç örnek olarak kamu denetçilerinin yapması beklenen işlemleri, onların yanında veya onların yerine bağımsız denetçilerin yapması söz konusu olacak, bu

¹⁰⁹ Mehmet İnanç, *Özel Hukuk Tüzelkişilerinin İdari İşlemleri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi (Ankara: Ankara Üniversitesi, 2016): 170; Ebru Karaman, "Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin İdari İşlemlerine İlişkin Bir Değerlendirme," *Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 2, no. 3, (2016): 77.

¹¹⁰ Anayasa Mahkemesi de 128. madde çerçevesinde kamu gücü kriterini esas almaktadır. Bkz. AYM, E.1990/12, K.1991/7, 04.04.1991.

¹¹¹ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, *Türk İdare Hukuku*, 325-6.

durumunda da bağımsız denetçilerin raporlarının idari işlem olarak elde edeceği en yüksek değer kamu denetçilerin raporlarının hukuki mahiyetiyle aynı nitelikte kabul edilmesi gerekecektir. Sonuç olarak her durumda bağımsız denetim raporlarının idareye yardımcı olmak amacıyla hazırlanan hazırlık işlemleri olduğu söylenebilir. Asıl icrai işlemlerin ise bu raporlarının sunulduğu idari makamlarca tesis edilecektir. Diğer yandan bu raporların hazırlık işlemleri olması hukuken değersiz veya tamamen etkisiz oldukları anlamına da gelmemektedir. Sever; kolluk faaliyeti kapsamındaki denetim raporlarının çoğu durumda asli işlemin sebep unsurunu oluşturduğu ve idarelerin tek tek bu raporları inceleyerek aksi yönde kararlar almasının pratikte mümkün olmadığını ileri sürmektedir.¹¹² Bu nedenle asıl icrai işlemlerin bu raporlara dayandırılması durumunda, bu raporların da asıl işlemler kapsamında kamusal faaliyetin etkin bir parçası olacağı ve asıl işlemle birlikte yargısal denetime konu edilebileceği söylenebilir.¹¹³ Asıl işlemlerin sebep unsuru olan raporlardaki eksiklikler de asıl işlemleri hukuken sakatlayabileceği gibi, bu raporlardaki eksiklikler nedeniyle ortaya çıkan zararlardan dolayı idarenin hizmet kusuru da gündeme gelebilecektir.

Sonuç olarak bağımsız denetçilerin kural olarak icrai nitelikteki işlemleri tesis etmesi söz konusu olmasa da, Bankacılık Kanunu'nun 95. maddesinde olduğu gibi bazı düzenlemelerde sorumluluk alanları idareye yardımcı bir rolden tam manasıyla kamu denetimini ikame eden bir işleve evrilebilmektedir. Böylesi bir durumda, Anayasa'nın 128. maddesi çerçevesinde değerlendirme yapmak gerekebilir. Zira bu gibi durumlarda bağımsız denetçiler asli ve sürekli görev kapsamında değerlendirilebilecek yetkileri kullanıp kullanmadığı somut durum özelinde gözetilmelidir.

C. Bağımsız Denetimde Hukuki Sorumluluğun Kamu Hukuku ve Özel Hukuk Boyutu

Bağımsız denetçilerin kamusal faaliyet sürecine dahil olmaları nedeniyle hukuki sorumlulukları farklılaşmaktadır. Bağımsız denetimin merkezinde

¹¹² Sever, "Kamusal Faaliyetlerin," 101. Sever denetim raporlarına idarenin sadece onay koyarak işlem tesis etmesi şeklindeki bir uygulamanın Anayasa'nın 128. maddesi ile çelişeceğini ifade etmektedir. Bkz. Sever, "Kamusal Faaliyetlerin," 102.

¹¹³ Sever, "Kamusal Faaliyetlerin," 101-2.

sözleşmesel bir ilişki olduğu gerçeği karşısında, en başta özel hukuk sorumlulukları gündeme gelmektedir. Bu noktada somut olayın şartlarına göre sözleşmesel sorumlulukları veya borçlar hukuku kapsamında haksız fiil sorumlulukları gündeme gelebilecektir.

Bağımsız denetçilerin sorumluluklarının diğer boyutu cezai sorumluluklarıdır. Bağımsız denetçiler için 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK)'nda özel bir düzenleme bulunmayıp, genel hükümler çerçevesinde, ticari sırların ifşası, özel belgede sahtecilik, suçu bildirmeme gibi suçların faili olabilmeleri mümkündür.¹¹⁴ Ancak, SPK ve BDDK kapsamındaki bağımsız denetim için ilgili kanunlarda yer alan özel ceza hükümleri çerçevesinde sorumlulukları söz konusu olacaktır. Cezai sorumluluk açısından el alınması gereken bir diğer durum ise bağımsız denetçilerin Anayasa'nın 128. maddesi anlamında asli ve sürekli görevleri yerine getiren kamu görevlisi kabul edilmeleri olanaklı olmasa da kamusal bir faaliyetin parçası oldukları durumda, 5237 sayılı TCK'nın m.6/1.(c) bendi gereği kamu görevlisi tanımı kapsamına girmeleri olasıdır. Çünkü TCK'daki kamu görevlisi tanımı, Anayasa'nın 128. maddesindeki kamu görevlisi olma kriterlerinden daha esnek olup kamusal faaliyetin yürütülmesine herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişileri de kapsamaktadır. Kamusal faaliyet içinde bağımsız denetçilerin bazı kamusal ayrıcalıklara sahip olduğu, hatta kamu denetçileri gibi yetkilendirildikleri durumlarda, kamu görevlilerine özgü suçlar yönüyle de sorumluluklarının gündeme gelebileceği düşünülmektedir.

Bağımsız denetçilerin sorumluluklarının üçüncü boyutu idari açıdandır. Bağımsız denetim de regülasyona konu bir sektör olması nedeniyle, KGK ve/veya SPK ve BDDK gibi kurumların düzenlemelerine aykırılık durumunda, ilgili mevzuat gereği idari yaptırımlarla karşılaşabileceklerdir. Örneğin, 660 sayılı KHK'nın 9/e ve 25. maddeleri gereği KGK, idari yaptırım kararı alma yetkisine haizdir. Bağımsız denetçilere uygulanacak idari yaptırımlar ise 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 39.

¹¹⁴ Ayşegül Aydın ve Turgut Çürük, "Bağımsız Denetçinin Cezai Sorumlulukları," *Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi* 12, no. 18 (2019): 1064.

ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir.¹¹⁵ Benzeri düzenlemeler SPK ve BDDK mevzuatın kapsamında da yer almaktadır. Özetle, bağımsız denetim yapanlar farklı kamusal düzenlemeler çerçevesinde idari yaptırımlarla karşılaşabilecektir.

Bağımsız denetçilerin idari yaptırımlara muhatap olmalarının yanında, kamusal denetim süreçlerine katıldıkları ölçüde, hatalı ve eksik işlemleri nedeniyle, idarenin denetim ve gözetim yükümlülüğünü tam olarak yerine getirmediğinden bahisle, hizmet kusuru nedeniyle idarenin kamusal sorumluluğuna da neden olabilecektir.¹¹⁶ Bağımsız denetim faaliyetindeki bir eksiklik uyarınca, hizmet kusuru nedeniyle tazmin sorumluluğunu üstlenen kamu kurumları da bu zararı kusurları oranında bağımsız denetçilere rücu ilişkisi içinde yansıtabilecektir.

SONUÇ

Ekonomik kamu düzeni, iktisadi ve ticari işleyişteki istikrarsızlıkları engellemeyi ve sağlıklı bir piyasa işleyişini esas alan bir düzen olup, başta Anayasa'nın 5, 35, 48, 167 ve 172. maddeleri olmak üzere Anayasal bir görev olarak devlete yüklenmiştir. Özellikle, Anayasa'nın 167. maddesinin bir gereği olarak piyasa başarısızlıklarını gidermek adına devlet, regülasyon faaliyetleriyle piyasaları düzenleyip denetlemektedir. Uluslararası literatürde regülasyondan sorumlu yapılar, kamu idareleri ve özel sektör ağırlıklı kurumlar olmasına göre tasnif edilmektedir. Yani, özel hukuk kişileri de regülasyon sürecinde bazı sorumluluklar üstlenmektedir. Bu uygulamaların bir örneği olarak bağımsız denetim kuruluşları da ekonomik kolluk çerçevesinde önemli bir işlev yerine getirmektedir. Bu nedenle bağımsız denetimi tamamen kamusal alan dışında

¹¹⁵ 660 sayılı KHK'da idari yaptırım türlerine dair açık bir düzenleme olmayıp, bu konudaki düzenlemeler KGG'nin Yönetmeliğinde yer almaktadır. İnceleme konumuz dışında olmakla birlikte, idari yaptırımların yönetmelikle düzenlenmesi, kanunilik ilkesine açık bir aykırılık oluşturmaktadır. İdari yaptırımlarda kanuniliğe dair bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, *Türk İdare Hukuku*, 43; Gözler, *İdare Hukuku*, 1303.

¹¹⁶ Duran'a göre de idarenin sorumluluğunun sadece idari işlem ve eylemlerle sınırlı olmayıp idarenin hareketsizliği gibi nedenlerle de sorumluluğuna gidilebilecektir. Bkz. Lütfü Duran, "İdari İşlemlerden Sorumluluk: İptal Davası - Tam Yargı Davası," *İstanbul Üniversitesi Hukuk Mecmuası* 33, no. 3-4 (1967): 23. Kamusal faaliyet sürecine dahil edilen özel hukuk kişilerin denetim ve gözetimindeki eksiklik de bu kapsamda değerlendirilebilecektir.

kalan, borçlar hukuku anlamında sözleşmesel bir ilişki çerçevesinde sunulan bir faaliyeti olarak değerlendirmek olanaklı değildir. Bağımsız denetimin özel hukuk boyutu yanında, kamu hukuku boyutunun da bulunduğu bir gerçekliktir. Anayasa'nın 128. maddesinde yer alan sınırlama gereği, bağımsız denetçilerin kolluk görevini tam manasıyla üstlenmesi ve idari yetkileri kullanması mümkün olmamakla birlikte, idarenin sorumluluğunu ortadan kaldırmadan, idareye yardımcı bir rolle, kamusal işleyiş içinde bağımsız denetimden yararlanılması mümkün gözükmemektedir.

Nitekim, Türkiye uygulamasında da bağımsız denetim, ekonomik kolluk faaliyeti içinde yer almakla birlikte, çoğu durumda sorumluluğu asıl sorumlu olan idareye yardımcı olmaktan ibarettir. Bu nedenle bağımsız denetçilerin icrai nitelikteki işlemleri tesis edebilmesi de söz konusu değildir. Ancak 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 95. maddesinde olduğu gibi bazı durumlarda sorumluluk alanları idareye yardımcı bir rolden kamu denetimini ikame eden bir role evrilebilmektedir. Böylesi bir durumda, somut uygulama örnekleri özelinde, Anayasa'nın 128. maddesi çerçevesinde ayrıntılı bir değerlendirme yapmak gerekebilir. Zira bu gibi durumlarda bağımsız denetçiler asli ve sürekli kamusal görevler kapsamında değerlendirilebilecek idari yetkileri kullanıp kullanmadığı ayrıntılı bir analizle tespit edilebilecektir.

Hakem Değerlendirmesi: Çift kör hakem.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek alıp almadığını belirtmemiştir.

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması olmadığını belirtmiştir.

Etik Kurul Onayı: Yazar etik kurul onayının gerekip gerekmediğini belirtmemiştir.

Peer Review: Double peer-reviewed.

Financial Support: The author has not specified whether financial support was received for this study

Conflict of Interest: The author declares that there is no conflict of interest

Ethics Committee Approval: The author has not specified whether ethics committee approval was required.

KAYNAKÇA

- Akerlof, George A. "The Market for "Lemons": Quality Uncertainty and the Market Mechanism." *The Quarterly Journal of Economics* 84, no. 3 (1970): 488-500.
- Akyılmaz, Bahtiyar, Murat Sezginer ve Cemil Kaya. *Türk İdare Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınları, 2019.
- Amel-Zadeh, Amir ve Mary E. Barth. "Auditor Reporting to Bank Regulators: Effective Regulation or Regulatory Overreach?." *Journal of Accounting and Economics* 72 (2021): 1-11.
- Atay, Ender Ethem. "Bağımsız İdari Otoriteler ve Türkiye Uygulaması." *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi X*, no. 1-2 (2006): 259-293.
- Atay, Ender Ethem. *İdare Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2021.
- Aydın, Ayşegül ve Turgut Çürük. "Bağımsız Denetçinin Cezai Sorumlulukları." *Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi* 12, no. 18 (2019): 1052-1070.
- Basel Committee on Banking Supervision. *External Audits of Banks*. (Bank For International Settlement, March 2014). Erişim tarihi Ekim 10, 2024, <https://www.bis.org/publ/bcbs280.pdf>.
- Basel Committee on Banking Supervision. *The Relationship Between Banking Supervisors and Banks' External Auditors*. (Bank For International Settlement, January 2002). Erişim tarihi Ekim 10, 2024, <https://www.bis.org/publ/bcbs87.pdf>.
- Baykal, İsmail. "İdare Hukukunda Şeffaflık ve Hesap Verilebilirliğin Bağımsız Denetim Çerçevesinde Değerlendirilmesi." *Turan-SAM* 12, no. 45 (2020): 298-301.
- BDDK. *Krizden İstikrara Türkiye Tecrübesi*. (Ankara: BDDK, 2009). Erişim tarihi Ekim 09,2024, <https://www.bddk.org.tr/Duyuru/EkGetir/363?ekId=370>.
- Bilgen, Pertev. "Kamu Hizmeti Hakkında." *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi* 1, no.1 (2011): 113-116.
- Bilgin, Nil Aslı. "Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması." Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, 2006.
- Black, Julia. "National Regulation of Financial Markets & UK Regulation." in *Regulation of Financial Markets Lecture Notes*, London: London School of Economics, 2009.

- Çağlayan, Ramazan. *Kolluk ve Özel Güvenlik Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınları, 2022.
- Çakmak, N. Münci. "Global İdare Hukuku Tartışmaları." *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 16, no. 3 (2012): 121-136.
- Çal, Sedat. *Türk İdare Hukukunda Ruhsat*. Ankara: Seçkin Yayınları, 2010.
- Çal, Sedat. *Türkiye'de Kamu Hizmeti ve İmtiyazın Dönüşüm Öyküsü*. Ankara: TOBB Yayınları 2008.
- Çitil, Bünyamin. "Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu." *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 106 (2013): 345-356.
- Dalvinder, Singh. "The Role of External Auditors in Bank Supervision: A Supervisory Gatekeeper?." *The International Lawyer* 47, no. 1 (2013): 65-97.
- Dewing, Ian P. ve Peter O. Russell. "Auditors as Regulatory Actors: The Role of Auditors in Banking Regulation in Switzerland." *European Accounting Review* 21, no.1 (2012): 1-28.
- Düğer, Sırrı. "Yeni Ekonomik İdare Hukuku: Teknolojik Gelişmeler Karşısında İdarenin İktisadî Hayata Müdahalesindeki Değişim." *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 26, no. 1 (2022): 427-475.
- Duran, Lütfü. *İdare Hukuku*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1982.
- Duran, Lütfü. "İdari İşlemlerden Sorumluluk: İptal Davası - Tam Yargı Davası." *İstanbul Üniversitesi Hukuk Mecmuası* 33, no. 3-4 (1967): 3-26.
- Duran, Lütfü. "Türkiye'de Bağımsız İdari Otoriteler." *Amme İdaresi Dergisi* 30, no. 1 (1997): 3-10.
- Falcıoğlu, Egemen. "Düzenleyici ve Denetleyici Kurulların İdari İşlemlerinde Yargısal Denetiminin Kapsamı ve Etkinliği." Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, 2018.
- Gadinis, Stavros ve Hovelle E. Jackson. "Markets as Regulators: A Survey." *Southern California Law Review* 80, (June, 2007): 1239-1382.
- Göçmenler, Seda. "Uluslararası Denetim Standartları Açısından Denetlenen İşletme ve Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları." Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi 2019.
- Gözler, Kemal. *İdare Hukuku (Cilt I)*. Bursa: Ekin Yayınları, 2019.

- Gözübüyük, A. Şeref. *Türkiye'nin Yönetim Yapısı*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2012.
- Günday, Metin. *İdare Hukuku*. Ankara: İmaj Yayınları, 2013.
- Güneysu Gökhan. "Uluslararası Hukuk Kuramı Açısından Global İdare Hukuku -Bir Girizgah-" *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 6, no. 2 (2016): 287-306.
- Humphrey, Christopher ve Anne Loft. "Chapter 31: Contemporary Audit Regulation – Going Global!" in *Handbook of Key Global Financial Markets, Institutions, and Infrastructure*, eds. Gerard Caprio, Douglas W. Arner, Thorsten Beck, Charles W. Calomiris, Larry Neal, Nicolas Véron (San Diogo: Academic Press, 2013): 333-343.
- İnanç, Mehmet. "Özel Hukuk Tüzelkişilerinin İdari İşlemleri." Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi, 2016.
- Jordona, Jaicint ve Guillermo Rosas. "Central Banks & Banking Regulation, Historical Legacies and Institutional Challenges." in *The Blind Spots of Public Bureaucracy and the Politics of Non-coordination*, eds. Bach Tobias ve Wegrich Kai, Palgrave Macmillan, 2019.
- Kağıtçioğlu, Mutlu. "Para Piyasası Kurumlarına Yönelik Ekonomik Kolluk Faaliyeti." Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: Galatasaray Üniversitesi, 2015.
- Kankoç Aydın, Dilara. *2007'den Bugüne Küresel Krizin Finansal Düzenleyici Yaklaşım Etkileri. Yeterlilik Etüdü* (Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu, 2014).
- Kaplan, Onur. "İdare Hukuku Yönünden Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Faaliyeti ve Bağımsız Denetim Raporlarının Hukuki Niteliği." *Terazi Hukuk Dergisi* 13, no. 141 (Mayıs 2018): 119-128.
- Karaca, Cengizhan. "Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim Mesleği ve Gaziantep İlinde Bir Uygulama." Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Gaziantep: Gaziantep Üniversitesi, 2013.
- Karahanoglu, Onur. *Kamu Hizmeti (Kavram ve Hukuksal Rejim)*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2004.
- Karaman, Ebru. "Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin İdari İşlemlerine İlişkin Bir Değerlendirme." *Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 2, no. 3, (2016): 77-87.

- Kaya, Safiye. *Dünya Bankası ve Dünya Bankası Kredilerinin Denetimi*. Ankara: Sayıştay, Eylül 2003.
- Köker, Zeynep Ceren. "Yeminli Mali Müşavirlerin Sunduğu Tam Tasdik Hizmeti Kapsamında Vergi Denetimindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi." Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, 2009.
- Langli, John Christian ve Marleen Willekens. "The Economics of Auditor Regulation." *in At the Forefront, Looking Ahead*, Universitetsforlaget (2018): 159-176.
- Lipsey , R. G. ve Kelvin Lancaster. "The General Theory of Second Best." *The Review of Economic Studies* 24, no.1 (1956-1957): 11-32.
- Magnus, M. *The Relationship Between Banking Supervisors and Banks' External Auditors*. PE.542685 (European Parliament Briefing, 30.06.2016). Erişim tarihi Ekim 11, 2024, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2015/542685/IPOL_BRI\(2015\)542685_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2015/542685/IPOL_BRI(2015)542685_EN.pdf).
- Morriss, Andrew P. "Implications of Second-Best Theory For Administrative and Regulatory Law: A Case Study of Public Utility Regulation." *Chicago-Kent Law Review* 73 (1998): 135-188.
- Ojo, Marianne. "The External Auditor's Role in Bank Regulation and Supervision: Helping the Regulator Avoid Regulatory Capture." *MPRA*, no. 1293 (2007).
- Ojo, Marianne. "The Role of The External Auditor in The Regulation and Supervision of The UK Banking System." *MPRA*, no. 6830 (October 2007).
- Omarova, Saule T. "Rethinking the Future of Self-Regulation in the Financial Industry." *Brook Journal of International Law* 35, no. 3 (2010): 666-706.
- Özbirecikli, Mehmet. "Türkiye'de Ticaret Kanunlarında Denetim Anlayışı Üzerine Bir İnceleme." *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, no. 4 (2013): 152-167.
- Özkan, Ahmet Fatih. "Ekonomik Kamu Düzeni ve Ekonomik Kolluk Faaliyeti." *Ankara Barosu Dergisi* 4 (2009): 75-94.
- Posner, Richard A. "Theories of Economic Regulation." *Bell Journal of Economics and Management Science* 5, no. 2, (Autumn 1974): 335-358.
- Saban, Nihal. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Beta Yayınevi, 2006.

- Sever, Çiğdem. "Kamusal Faaliyetlerin Özel Kişilere Gördürülmesi: Özel Güvenlik ve Özel Sağlık." Yayımlanmamış Doktora Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi, 2013.
- Sever, Çiğdem. "Türkiye'de Düzenleyici Kurumların Yapısı, İşlevi ve Dönüşümü." *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 64, no. 1 (Mart 2015): 195-236.
- Sinoplu, Emine Burcu. "Sermaye Piyasası Kurulu'nun Uyguladığı İdari Yaptırımlar ve Yargısal Denetimi." Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi, 2009.
- Şahin, Cenk. *Amerikan Federal İdare Hukukunda Regülasyon (ve Türk İdare Hukukuna Yansımaları)*. İstanbul: Oniki Levha Yayınları, 2010.
- Tan, Turgut. "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Kamu Hizmeti." *Anayasa Yargısı Dergisi* 8 (1991): 233-252,
- Tan, Turgut. "Anayasal Ekonomik Düzen." *Anayasa Yargısı* 7 (1990): 159-178.
- Tan, Turgut. "Bağımsız İdari Otoriteler veya Düzenleyici Kurullar." *Amme İdaresi Dergisi* 35, no. 2 (2002): 11-37.
- Tan, Turgut. *Ekonomik Kamu Hukuku Dersleri*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2010.
- Tan, Turgut. *İdare Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2016.
- Tekinsoy, Ayhan. "Bağımsız İdari Otoriteler ve Regülasyon Anlayışı – Tartışmalar, Sorunlar." *Ankara Barosu Dergisi* 65, no. 2 (2007): 119-134.
- Tekinsoy, Özge Okay. "Kolluk Faaliyetleri." içinde *İdare Hukuku*, ed. Turan Yıldırım, Melikşah Yasin, Nur Kaman, H. Eyüp Özdemir, Gül Üstün ve Özge Okay Tekinsoy, 609-677, İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2021.
- Tsingou, Eleni. "Transnational Policy Communities and Financial Governance: The Role of Private Actors in Derivatives Regulation." *CSGR Working Paper No. 111/03*, Coventry UK: Warwick University, January 2003, 1-31.
- TÜBİTAK. *Tübitak Girişim Sermayesi Destekleme Programı*. Erişim tarihi Ekim 09, 2024, https://tubitak.gov.tr/sites/default/files/2023-09/tech-investr_program_sunumu_30.03.2022.pdf, Erişim tarihi: 09.10.2024.
- Ulusoy, Ali. "Bağımsız İdari Kurumlar." *Danıştay Dergisi*, no. 100 (1999): 3-17.
- Ulusoy, Ali. "Regülasyon Çağına Girerken." *Liberal Düşünce Dergisi* 20 (2000): 106-108.

- Ulusoy, Ali. "Regülasyon Kurumları Hakkında Genel Bir Değerlendirme." içinde *Günüşiğında Yönetim*, ed. İl Han Özay, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2004:138-150.
- Ulusoy, Ali. *Yeni Türk İdare Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınları, 2021.
- Urkan, Ercan. "Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetimden Kaynaklanan Sorumluluk." Yayınlanmamış Doktora Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi, 2015.
- Weber, Rolf ve Aline Darbellay. "The Regulatory Use of Credit Ratings in Bank Capital Requirement Regulations." *Journal of Banking Regulation* 10 (2008): 1-16.
- World Bank. *Audit Oversight to Enhance Trust and Transparency in Corporate Financial Statements: Challenges in Developing Countries*. Report no. AUS0001102 (Vienna: World Bank, 2019). Erişim tarihi Ekim 10, 2024, <https://cfr.worldbank.org/sites/default/files/2019-11/Audit%20Oversight%20to%20Enhance%20Trust%20and%20Transparency%20in%20Corporate%20Financial%20Statements%20Challenges%20in%20Developing%20Countries%20%28%20APPROVED-FINAL%20129%29.pdf>.
- World Bank. *Banking Supervisors and External Auditors: Building a Constructive Relationship A Guide*. (Washington: World Bank, 2016). Erişim tarihi Kasım 01, 2024, <https://documents1.worldbank.org/curated/pt/621211556101403820/pdf/Banking-Supervisors-and-External-Auditors-Building-a-Constructive-Relationship-A-Guide.pdf>.
- Yasin, Melikşah. *Uygulama ve Yargı Kararları Işığında Özelleştirmenin Hukuki Rejimi*. İstanbul: Beta Yayınevi, 2007.
- Yiğit, Uğur. "Bankacılık Kanununda Suçlar ve Cezalar." Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi 2008.
- Yıldırım, Ezgi. "İdari Kolluk Faaliyetinin Özel Hukuk Kişilerince Görülmesi." Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, 2013.
- Yıldız, Hayrettin. "Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi." *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi XVII* (2013): 129-154.
- Yıldız, Şerife. "İdari Faaliyetlerin Devri Bağlamında Özel Güvenlik." Yayınlanmamış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, 2009.

Yılmaz, Serdar. "Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu Örneğinde 'Bağımsız İdari Otorite' ve 'Regülasyon' Üzerine Kavramsal, Kurumsal ve İşlevsel Bir Deneme-Telekomünikasyon (Elektronik Haberleşme) Hukukunda Regülasyon-." içinde *Prof. Dr. Metin Günday Armağanı (Cilt 2)*, Ankara: Atılım Üniversitesi, 2020: 1605-1678.

Zabunoğlu, Yahya K. *İdare Hukuku (Cilt I)*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2012.