

Bağımsız Denetçinin Cezai Sorumlulukları¹

DOI: 10.26466/opus.584318

*

Ayşegül Aydın* - Turgut Çürük**

* Dr, Çukurova Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Adana/Türkiye

E-Posta: aydinaysegul@yahoo.com

ORCID: [0000-0001-6805-8493](https://orcid.org/0000-0001-6805-8493)

** Prof. Dr., Çukurova Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü Adana/Türkiye

E-Posta: tcuruk@hotmail.com

ORCID: [0000-0003-4652-4080](https://orcid.org/0000-0003-4652-4080)

Öz

Bağımsız denetçileri sorumlulukları hukuki ve cezai sorumlulukları olarak iki temel başlık altında toplanmaktadır. Bağımsız denetimle ilgili mevzuat incelendiğinde bağımsız denetçilerin cezai sorumlulukları ile ilgili detaylı bir düzenleme yapılmadığı görülmektedir. Bu nedenle çalışmada Türk Ceza Kanunu ve konuyla ilgili diğer yasal metinler incelenmiştir. Mevzuata göre, yapılan incelemeler değerlendirildiğinde, bağımsız denetçilerin cezai sorumlulukları ticari sırların ifşası suçu, özel belgede sahtecilik suçu, suçu bildirmeme suçu ve idari yaptırımlar olarak dört başlık altında toplanabilir. Bağımsız denetçilerin cezai sorumlulukları ticari sırların ifşası suçu, özel belgede sahtecilik suçu, suçu bildirmeme suçları Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiş suçlardır. İdari yaptırımlar ise Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde düzenlenmişlerdir. Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiş olan suçlar, her ne kadar tüm bireylerin karşılaşılabilecekleri suçlar olsalar da, bağımsız denetçilerin de görevlerini ifa ederken görevleri dolayısıyla karşılaşılabilecekleri suçlardır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde yer alan yaptırımlar ise uyarı, faaliyet iznini askıya alma ve faaliyet izninin iptali olarak üç temel başlıkta toplanmışlardır. Çalışmada bağımsız denetçinin sorumlulukları Türk Ceza Kanunu madde 207, 239 ve 278 ile Bağımsız denetim Yönetmeliği madde 40-42 kapsamında incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız denetim, bağımsız denetçi, bağımsız denetçinin cezai sorumluluğu

¹ Çalışma Ayşegül Aydın'ın doktora tezinden üretilmiştir. Çalışma SDK-2015-2298 proje koduyla Çukurova Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Birimi tarafından desteklenmiştir.

The Criminal Responsibilities of the Independent Auditor

*

Abstract

The responsibilities of independent auditors can be subtitled under the legal responsibilities of auditor and the criminal responsibilities of auditor. As the current regulations are examined, it is seen that there isn't a detailed regulation about the criminal responsibilities of the independent auditors. Therefore, Turkish Penal Code (TPC) and the other relevant regulations about the subject are researched in the study. According to the legislation, when the investigations are evaluated, criminal responsibilities of the independent auditors can be analyzed under four titles as the crime of disclosure of trade secrets, the crime of private document forgery, the crime of failure to notify a crime and the administrative sanctions. The first three of them are regulated in TPC. Administrative sanctions are regulated in the Independent Audit Ordinance (IAO). The offenses that regulated in TPC are those that may be faced by independent auditors in the performance of their duties, though they are the crimes that all individuals may face. The sanctions that figure in IAO are classified under three main headings as admonition, suspense of the authorization and cancelation of authorization. In the study, criminal responsibilities of independent auditors are examined under Turkish Penal Code article 207, 239 and 278 and Independent Audit Regulation article 40-42.

Keywords: *Independent audit, independent auditor, criminal liabilities of independent auditor*

Giriş

Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY) incelendiğinde denetçilerin cezai sorumluluklarına ilişkin detaylı bir düzenleme yapılmadığı görülür. BDY’de yalnızca denetçiler için idari yaptırımların belirlendiği görülür. TTK’da ve BDY’nin ilgili maddelerinde denetçilerin sır saklama yükümlülüğü düzenlendiği için TCK’da düzenlenmiş olan şirket sırlarının ifşa edilmesi suçu aynı zamanda denetçileri de ilgilendiren bir suç olarak karşımıza çıkmaktadır (TCK m.239). Bununla beraber bir denetçinin kasten kanuna aykırı bağımsız denetim raporu düzenlemesi özel belgede sahtecilik suçuna vücut verir (TCK, m.207). Ayrıca denetçinin denetim sürecinde pek çok belge ve bilgiye sahip olması nedeniyle işlenen veya işlenmiş pek suçun varlığını tespit etme imkânı vardır. Eğer denetçi işlenmekte olan bir suçu veya işlenmiş olmakla beraber suçun sebebiyet verdiği neticelerin sınırlandırılması halen mümkün olan bir suçu yetkili mercilere bildirmeyecek olursa suçu bildirmeme suçunu işlenmiş olacaktır (TCK, m.278). Dolayısıyla denetçinin cezai sorumlulukları temel olarak dört başlık altında toplanabilir:

- Ticari sırların ifşa edilmesi suçu (TCK, m.239),
- Özel belgede sahtecilik (TCK, m.207),
- Suçu bildirmeme suçu (TCK, m. 278),
- İdari yaptırımlar (BDY, m.40,41,42).

Ticari sırların ifşası suçu (TCK m.239)

TCK m. 239/1, 2 uyarınca sıfatı, görevi, meslek veya sanatı gereği öğrendiği veya kanuna aykırı yollarla elde ettiği ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeler ile fenni keşif ve buluşlarla sınaî uygulamaya ilişkin bilgileri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır. TCK m.239/1,2’de ifade edilen bilgi ve belgeler, Türkiye’de oturmayan bir yabancıya veya onun memuruna açıklanırsa faile verilecek ceza 1/3 oranında artırılır. Cebir ve şiddet kullanarak bu madde kapsamına giren bilgi ve belgeleri açıklamaya zorlayan kişi ise 3 yıldan 7 yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır (TCK m.239).

Ticari sır, banka sırrı ve müşteri sırrı kavramları TCK'da ve diğer kanunlarda tanımlanmamıştır. Doktrinde bir konunun sır olarak kabul edilebilmesi için öncelikle başkaları tarafından bilinmemesi veya belirli bir çevre tarafından bilinmesi ve sır sahibinin bu konunun saklanması yönünde bir iradesinin olması gerekmektedir. Sır sahibinin söz konusu hususu saklanmasında bir menfaatinin olması gerekmektedir. Bu menfaat söz konusu bilginin büyük bir emek, çaba ve ekonomik yatırımlar sonucu elde edilmesinden kaynaklanabileceği gibi hammadde kaynakları, fiyatlandırma politikaları, müşteri listesinde yer alan bilgiler veya lojistik gibi konulardaki bilgi ve tecrübelerinden de oluşabilir (Parlar ve Hatipoğlu, 2008, s.848, 849; Arslan ve Özdemir, 2017, s.125, 126).

Ticari sır, banka sırrı ve müşteri sırrı kavramlarının kanunla korunması dolaylı olarak T.C. Anayasası m. 20'den kaynaklanmaktadır. Madde 20 uyarınca herkesin özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesi isteme hakkı vardır ve bu gizliliğe dokunulamaz. Bu hak aynı zamanda kişinin kedisıyla ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkını da kapsamaktadır (Bakırman, 2017, s.109).

Sır kavramının Ticari Sırlar Kanunu Tasarısında (Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanunu Tasarısı: TSKT) bu kavramların tanımlandığı görülür.

TSKT m.2'e göre ticarî sır:

- *Bir ticarî işletme veya şirketin faaliyet alanı ile ilgili yalnızca belirli sayıdaki mensupları ve diğer görevlileri tarafından bilinen, elde edilebilen, özellikle rakipleri tarafından öğrenilmesi halinde zarar göreme ihtimali bulunan ve üçüncü kişilere ve kamuya açıklanmaması gereken, işletme ve şirketin ekonomik hayattaki başarı ve verimliliği için büyük önemi bulunan; iç kuruluş yapısı ve organizasyonu, malî, iktisadî, kredi ve nakit durumu, araştırma ve geliştirme çalışmaları, faaliyet stratejisi, hammadde kaynakları, imalatının teknik özellikleri, fiyatlandırma politikaları, pazarlama taktikleri ve masrafları, pazar payları, toptancı ve perakendeci müşterileri potansiyeli ve ağları, izne tâbi veya tâbi olmayan sözleşme bağlantılarına ilişkin bilgi, belge, elektronik ortamdaki kayıt ve verilerden oluşur.*

Banka sırrı;

- *Bankanın yönetim ve denetim organlarının üyeleri, mensupları ve diğer görevlileri tarafından bilinen malî, iktisadî, kredi ve nakit durumu ile il-*

gili bilgilerle bankanın müşteri potansiyeli, kredi verme, mevduat toplama, yönetim esasları, diğer bankacılık hizmet ve faaliyetleri, risk pozisyonlarına ilişkin her türlü bilgi, belge, elektronik ortam kayıt ve verilerinden oluşur (TSKT, m.4).

Müşteri sırrı ise;

- *Ticari işletme ve şirketlerin, bankaların, sigorta şirketlerinin, sermaye piyasasında ve malî piyasalarda faaliyette bulunan aracı kurumların, kendi faaliyet alanlarıyla ilgili olarak müşteriyle ilişkilerinde, müşterinin şahsî, iktisadî, malî, nakit ve kredi durumuna ilişkin doğrudan veya dolayısıyla edindikleri tüm bilgi, belge, elektronik ortam kayıt ve verilerinden oluşur (TSKT, m.5.)*

Bağımsız denetçinin, bağımsız denetim nedeniyle öğrendiği müşteri işletmeye ait ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgeleri ile fenni keşif ve buluşları veya sınaî uygulamaya ilişkin bilgileri açıklaması durumunda denetçi TCK m. 239 uyarınca cezalandırılır.

Bağımsız denetçi, mesleği gereği bu bilgi ve belgelere ve vakıf olmaktadır ve sıfatı nedeniyle söz konusu bilgileri açıklaması cezalandırılmaktadır. Yardımcı şahısların bu bilgi ve belgeleri açıklamaları nedeniyle işverinin cezalandırılması söz konusu olmaz fakat şartların varlığı halinde hukuki sorumluluğu doğabilir (Öztürk, 2009, s.46,48).

Suç kasten işlenebilen bir suçtur (Parlar ve Hatipoğlu, 2008, s. 850; Arslan ve Özdemir, 2017, s. 129; İçel, 2010, s.32)

Suç, sırrın verilmesi veya açıklanması ile tamamlanır. Açıklamanın yazılı veya sözlü olması ya da kısmi olması açısından bir fark yoktur. Açıklanan kısım yeterli bilginin alınmasını sağlıyorsa suçun işlenmesi için yeterlidir. Sır sahibinin, sırrın açıklanması nedeniyle zarar görmüş olması veya açıklayanın bir fayda elde etmiş olması şartı aranmaz (Öztürk, 2009, s. 37,53,54). Aynı zamanda ticari sırların ifşası suçunun ortaya çıkması için ticari sır olan bilgilere muhakkak üçüncü kişilerin vakıf olması şartı aranmaz. Önemli olan üçüncü kişilere gönderilmiş veya verilmiş olmasıdır (Arslan ve Özdemir, 2017, s.129).

Bağımsız denetçinin sırrı bilerek ve isteyerek öğrenmesi veya tesadüfen öğrenmesi arasında bir fark yoktur. Burada önemli olan görevle sırrın öğrenilmesi arasında nedensellik ilişkisi olmasıdır (Öztürk, 2009, s. 55). Örneğin bir bağımsız denetim kuruluşunda (BDK) çalışan bir denetçinin,

farklı bir denetim ekibinin denetlediği bir işletme hakkındaki bilgiye, kendi görev alanına girmese de ulaşabilmesi gibi.

Denetçinin sır niteliğindeki bu bilgileri saklama yükümlülüğü sırrın öğrenilmesi esnasında denetim görevini gerçekleştirmesi nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Denetçi sonradan bağımsız denetim görevinden ayrılrsa bile bağımsız denetim görevini ifa ederken öğrendiği bilgileri açıklayamaz (Öztürk, 2009, s.55).

Özel belgede sahtecilik suçu (TCK, m.207)

BDY m. 42/1-ç’de denetçinin gerçeğe aykırı bağımsız denetim raporu düzenlemesi durumunda Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından faaliyet izninin iptali yaptırımıyla cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır. Ancak söz konusu maddede belirtilen ceza idari bir yaptırımdır. Bağımsız denetçinin, kasten sahte bir bağımsız denetim raporu düzenlemesi; diğer bir ifadeyle görüş yazılarında kasıtlı olarak; olumlu görüş bildirilmesi gerekirken olumsuz, olumsuz görüş bildirilmesi gerekirken olumlu veya görüş bildirmekten kaçınılması gerekirken olumlu görüş bildirilmesi durumunda aynı zamanda TCK m. 207 hükmü de ihlal edilmiş olur. 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (SPKa) m.112 incelendiğinde denetçinin belgede sahtecilik kapsamında yanlış veya yanıltıcı bağımsız denetim raporu düzenlemesi durumunda TCK uyarınca cezalandırılacağı belirtilmiştir ve TCK’da düzenlenen özel belgede sahtecilik suçuna atıf yapıldığı görülmür.

SPKa m.112’de defter kayıt ve belgelerde usulsüzlük suçlarının düzenlenir. Söz konusu maddede sayılan suçlar defter, kayıt ve belgelerin usulüne uygun tutulmaması suçu, defter ve belgeleri saklamama suçu ve belgede sahtecilik suçu olarak üç başlık altında toplanabilir. SPKa m. 112/2 uyarınca belgede sahtecilik suçu;

- Finansal tablo ve raporların gerçeği yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi,
- Gerçeğe aykırı şekilde hesap açılması, kayıtlarda her türlü muhasebe hilesi yapılması
- Yanlış veya yanıltıcı bağımsız denetim ve değerlendirme raporu düzenlenmesi

olarak üç başlık altında toplanmış ve TCK'da düzenlenen özel belgede sahtecilik suçuna atıf yapılmıştır (Dursun, t.y.).

TCK m.207 uyarınca:

- (1) Bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.
- (2) Bir sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişi de yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır.

TTK ve BDY kapsamında yapılan bağımsız denetimler sonucunda da denetçi kasten sahte bağımsız denetim raporu düzenlerse TCK m. 207 uyarınca cezalandırılabilir. Her ne kadar bu suç TTK veya BDY'de düzenlenmemiş olsa da bağımsız denetim raporunun özel belge niteliğini taşıması nedeniyle sahte bağımsız denetim raporu düzenleyen veya gerçek bir bağımsız denetim raporunu başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan denetçi veya diğer kişiler TCK m.207'ye tabi olurlar. SPKa m.112'de TCK m.207'den farklı olarak sahte belgenin kullanılmış olması şartı aranmaz.

TCK m. 207 ile amaçlanan kamu güveninin sağlanmasıdır. Özel belgeler de, her ne kadar resmi belgeler kadar olmasa da, kanıt niteliği taşımaları nedeniyle güven duyulması ve korunması gereken belgelerdir. Sahte özel belgenin kullanılmasıyla kamunun güveni sarsılır ve zarar doğar (Gökcan, 2010, s. 209, 210).

TCK belgede sahtecilik suçunu resmi ve özel belgede sahtecilik olarak ikili bir ayrıma tabi tutmuştur. TCK m.204-206, 210 resmi belgede sahteciliği; TCK m. 207, 208 ise özel belgede sahteciliği düzenlemiştir.

Bir belgenin resmi belge olarak sayılabilmesi için belgenin kamu görevlisi veya görevlilerince hazırlanması, kamu görevlisinin belgeyi görevini yaptığı sırada görevi gereği oluşturması ve kanunen belirlenen şekilde düzenlemiş olması gerekir (Gökcan, 2009, s. 100-102).

Özel belgeler ise kamu görevlisinin görevi nedeniyle düzenlediği belgeler (resmi belgeler) dışında kalan, doğrudan hukuken bir hüküm, sonuç meydana getiren, bir hakkın doğmasını veya kanıtlanmasını sağlayan belgelerdir (Meran, 2011, s. 380).

Bir belgenin özel belge olarak tanımlanabilmesi için taşıması gereken unsurlar: belgenin yazılı olması, hukuken korunan bir içeriğinin bulunması ve düzenleyenin bilinmesidir (Gökcan, 2010, s. 221). Kullanılması

durumunda hukuken bir sonuç doğurması mümkün olmayan belgeler, özel belge olarak kabul edilmezler (Meran, 2011, s. 381).

Bağımsız denetim raporu yazılı bir evrak olarak, hukuki sonuç doğurmaya elverişli bir biçimde bağımsız denetçi (kamu görevlisi olmayan bir kişi) tarafından düzenlenmesi nedeniyle özel belge niteliğine sahiptir. Diğer bir ifadeyle resmi belge sıfatını taşınamaması ve fakat belge niteliğinde olması nedeniyle özel belge olarak kabul edilirler. Kullanmayla kastedilen, sahte olarak düzenlenmiş olan belge sahte olmasaydı, hangi amaca hizmet edecek idiyse, o amacın elde edilmesine yönelik bir faaliyette bulunulması anlamına gelir (Taşdemir ve Özkepir, 2009, s. 570).

Özel belgede sahtecilik suçu kasten işlenebilen bir suçtur. Kullanma failin bilinçli ve iradi bir eylemi sonucunda olmalıdır aksi takdirde kullanma unsuru gerçekleşmez. Özel belgede sahtecilik suçunun kurucu unsuru "kullanma" fiilidir (Taşdemir ve Özkepir, 2009, s.569,571; Gökcan, 2010, s.232, 233). Yargıtay 6. Ceza Dairesinin 26.11.1976 tarihli ve 76/6828 nolu Kararında "özel belgede sahtecilik eylemleri anı suçlardan olup, sahte belgenin kullanılmasıyla oluşarak tamamlanır." ifadesinin yer aldığı görülür (Aydemir, 2003). Sahte bağımsız denetim raporunun düzenlenmesi ve kullanılmasıyla suç tamamlanır. SPKa kapsamında bağımsız denetim yapılması durumunda ise "kullanma" fiilinin varlığı aranmayacaktır. Bağımsız denetim raporunun sahte olarak düzenlenmesi gerekli ve yeterlidir (SPKa, m.112).

Özel belgede sahtecilik suçunun doğabilmesi için bir zararın ortaya çıkması veya failin bir menfaat elde etmiş olması aranmaz. Fiilin bir zarara yol açma olasılığının bulunması gerekli ve yeterlidir (Gökcan, 2010, s.225).

Bağımsız denetçinin kasten sahte bağımsız denetim raporu düzenlemesi ve sahteliğini bilen şirket yöneticileri, yönetim kurulu üyeleri veya diğer kişi/kişiler tarafından kullanılmasıyla özel belgede sahtecilik suçu tamamlanır. Bağımsız denetçinin sahte olduğunu bildiği bir bağımsız denetim raporunu düzenlemesi ve denetim raporunun sahte olduğunu bilmeyen müşteri ortaklık veya çalışanlarınca kullanılmasıyla da suç tamamlanmış olur. Burada bağımsız denetim raporunun sahte olduğunu bilmeden kullanan kişi/kişiler vasıta olarak kullanılmış olurlar. Bağımsız denetçi TCK m.37/2 uyarınca suçun faili olur. Bağımsız denetçinin sahte bağımsız denetim raporunu düzenleyip; bağımsız denetim raporunun sah-

teliğini bilen müşteri ortaklık yöneticileri veya çalışanları tarafından kullanılması durumunda bağımsız denetçi azmettiren sıfatıyla TCK m.207/1 uyarınca sorumlu olurken belgeyi kullanan kişi veya kişiler TCK m. 207/2 uyarınca cezalandırılırlar (Gökcan, 2010, s.234).

Suçtu bildirmeme suçu (TCK, m 278)

Denetçi, görevi sırasında müşteri işletmenin finansal tabloları ve varlıkları hakkında pek çok bilgiye sahip olmaktadır. Bu konularda konusu suç teşkil eden fiillerle karşılaşması halinde durumu derhal TCK m. 278 uyarınca yetkili mercilere bildirme yükümlülüğündedir (Topçuoğlu, 2012, s. 229).

TCK m.278 uyarınca;

1. *İşlenmekte olan bir suçu yetkili makamlara bildirmeyen kişi, bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*
2. *İşlenmiş olmakla birlikte, sebebiyet verdiği neticelerin sınırlanması halinde mümkün bulunan bir suçu yetkili makamlara bildirmeyen kişi, yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır.*

Birinci fıkrada işlenmekte olan bir suçun yetkili mercilere bildirilmesi cezalandırılmaktadır. Diğer bir ifadeyle icra hareketleri tamamlanmamış bir suçun bildirim yükümlülüğü söz konusudur. İkinci fıkrada getirilen bildirim yükümlülüğünde ise suçun icra hareketleri tamamlanmıştır ve fakat sebebiyet verdiği neticeleri sınırlandırılabilen suçların ihbarı yükümlülüğü getirilmiştir (Donay, 2007, s.397).

TCK m.278 ile amaçlanan kişilerin herhangi bir şekilde öğrendikleri hukuka aykırı fiilleri yetkili ve görevli mercilere bildirmesini sağlayarak toplumun tepkisiz kalmamasını ve yetkili mercileri harekete geçirerek kamu düzenini temin etmektir (Döner, 2005, s.64,65).

TCK m. 278 ile bireylere herhangi bir şekilde işlendiğini öğrendikleri ve fakat iştirak etmedikleri suçu bildirme yükümlülüğü getirilmiştir. Böylece işlenmekte olan suç engellenmekte veya suçtan elde edilen veya elde edilecek olan yararlar önlenerek; suç işlenmesiyle ortaya çıkan veya çıkma ihtimali olan zararlar en aza indirilerek suçların azalması sağlanır (Döner, 2005, s.76).

Suçtu bildirmeme suçu, ihmâlen işlenen bir suçtur. Kişinin pasif bir davranışta bulunması veya hareketsiz kalmasıyla işlenebilir. Kişinin ne kadar bir süreyle bildirim yükümlülüğü altında olduğu madde metninde

bildirilmemiştir bu nedenle hâkim her somut olayda bildirim gecikmiş sayılıp sayılmayacağına karar verecektir (Döner, 2005, s. 70, 79).

Suçun işlenmesi için genel kast yeterlidir. Suçun bildirilmemesi için özel bir saik varlığı aranmaz. Failin korkmuş, çekinmiş, suç işleyene acımış olması, ondan menfaat beklemiş veya elde etmiş olması gibi herhangi bir nedenle işlemiş olması genel kastın varlığı için yeterlidir (Döner, 2005, s. 84).

İdari yaptırımlar (BDY, m.40,41,42)

KGK yaptığı incelemeler ve denetimler, yapılan ihbar ve şikâyetler veya diğer kurum ve kuruluşların bildirimleri sonucunda, gerçekleştirdikleri denetim çalışma ve faaliyetleri sonucunda 660 Sayılı KHK'ya veya TTK'da yer alan denetim hükümleri ve KGK düzenlemelerine aykırı davranışlarının tespit ettiği BDK'lara veya bağımsız denetçilere aykırılığın kapsamına göre (BDY m.39);

- Uyarı,
- Faaliyet iznini askıya alma,
- Faaliyet iznini iptal etme yaptırımlarını uygular.

KGK yaptığı incelemeler ve denetimler sonucunda tespit ettiği aykırılık veya eksikliğin düzeltilmesinin mümkün olduğu kanaatine ulaşırsa söz konusu eksiklik veya aykırılığın giderilmesi için süre verebilir. Eğer KGK verilen bu sürede aykırılık veya eksikliğin giderilmediğini tespit ederse mevzuatça uygulanması öngörülen idari yaptırımı uygular (BDY, m.43/1). KGK yaptığı inceleme sonucunda failin ağırlığını gözeterek ve kararının gerekçesini belirtmek suretiyle uyarı yaptırımı dışındaki yaptırımlardan bir derece hafif olan yaptırımı uygulayabilir (BDY, m. 43/3).

KGK gerekli değerlendirmeleri yaparak aldığı kararı ilgililere tebliğ eder ve gerekli gördüğü diğer kurumlara bildirir (BDY, m. 43/4, 7). KGK kararları, yargı yolu açık olmak üzere kesindir ve alınan kararlar ilginin siciline işlenir (BDY, m.43/4).

BDK'lar tarafından istihdam edilen denetçilere yaptırım uygulanmış olması BDK'nın hukuki ve cezai sorumluluğunu ortadan kaldırmaz (BDY, m.43/5).

Uyarı (BDY, m. 40)

KGK, BDK ve bağımsız denetçilere aşağıda belirtilen durumlarda uyarı yaptırımını uygular (BDY, m. 40):

- a) Denetim faaliyetinin, fiilin ağırlığına göre daha ağır bir yaptırım gerektirmeyen şekilde, TDS'ye aykırı olarak yürütülmesi,
- b) Bağımsızlığı tehdit eden hususlara ilişkin gerekli önlemlerin alınmaması ve bunlara ilişkin değerlendirmelerin kayda geçirilmemesi,
- c) 20nci maddede belirtilen kalite kontrol sisteminin oluşturulmaması,
- ç) 21inci maddedenin ikinci fıkrasında belirtilen taahhüdün verilmemiş olması,
- d) 23üncü maddede belirtilen reklam yasağına uyulmaması,
- e) 24 üncü madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,
- f) 25 inci maddede öngörülen sürekli eğitim programlarına katılım sağlanmadığının anlaşılması veya öngörülen süre sonunda eğitim programlarının tamamlanmaması,
- g) 28 inci maddede uyarınca görevlendirilmesi uygun görülenler dışında sorumlu denetçi görevlendirilmesi,
- ğ) 29 uncu maddede hükümlerine aykırı hareket edilmesi,
- h) 33 üncü maddede belirtilen mesleki sorumluluk sigortasının yaptırılmaması,
- ı) Kuruma yapılacak bildirimlerin zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirilmemesi,
- i) 35 inci madde belirtilen saklama ve ibraz yükümlülüklerine ilişkin hükümlere aykırı hareket edilmesi,
- j) 36 ncı maddede belirtilen şekilde şeffaflık raporunun hazırlanmaması, zamanında Kuruma bildirilmemesi veya yayımlanmaması,
- k) Kurumca belirlenen ücret tarifesine uyulmaması,
- l) Mevzuat uyarınca denetim raporlarının süresi içinde tamamlanmaması veya hazırlanan raporların usulüne uygun olarak ilgili yerlere gönderilmemesi,
- m) 37. madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,
- n) Bu maddede yer almamakla birlikte diğer ilgili mevzuatta uyarı yaptırımını gerektiren benzer diğer durumların tespit edilmesi.

Faaliyet iznini askıya alma (BDY, m. 41)

BDK'ların ve bağımsız denetçilerin aşağıda belirtilen aykırılıklarda bulunduğu KGG tarafından tespit edilmesi halinde, faaliyet izinleri fiilin ağırlığı dikkate alınarak, iki yılı geçmemek üzere KGG kararıyla belirlenen süreyle askıya alınır (BDY m. 41):

- a) Uyarı yaptırımını gerektiren fiilin, uyarıya rağmen devamı veya yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekerrürü ya da bu süre içinde uyarı yaptırımını gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi.
- b) TDS çerçevesinde gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmeksizin gerçeğe aykırı görüş bildirilmesi.
- c) Yapılan denetim çalışmalarında, TDS çerçevesinde dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış ve diğer etik ilkelere uyulmaması, kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirilmemesi.
- ç) 11 inci maddede aykırı davranılması
- d) denetlenen işletmeye 22 inci maddenin beşinci fıkrasına aykırı olarak hizmet verilmiş olması.
- e) 26 ncı maddede belirtilen denetim kısıtlamalarına riayet edilmemesi
- f) Denetimlerde, 27 nci madde uayrınca denetim ekiplerinde aranan koşullara aykırı davranılması
- g) Mevzuatta faaliyet izinlerini askıya almayı gerektiren diğer durumların tespit edilmesi.

Hakkında faaliyet izninin askıya alınması kararı alınan BDK veya bağımsız denetçi bu süre içinde yeni denetim sözleşmesi yapamaz. KGG'nın kararıyla devam eden işlerinin tamamlanmasıyla ilgili olarak faaliyetlerini devam ettirebilirler (BDY m. 43/8).

Faaliyet izninin iptali (BDY, m. 42)

KGG tarafından aşağıda belirtilen aykırılıklarda bulunulduğunun tespit edilmesi halinde, BDK'lar veya bağımsız denetçilerin faaliyet izinleri Kurul kararıyla süresiz olarak iptal edilir (BDY, m. 42):

- a) Faaliyet izninin askıya alınmasını gerektiren fiilin, yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekerrürü veya bu süre içinde faaliyet iznini askıya almayı gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi.
- b) Yetki belgesinin kasten yanlış veya yanıltıcı beyanlarda bulunmak suretiyle ya da hukuka aykırı diğer yollarla alınması.

- c) Yetkilendirme şartlarının taşınmadığının sonradan anlaşılması veya şartların sonradan kaybedilmesi.
- ç) 30uncu maddeye göre açıklanacak görüş yazılarında kasıtlı olarak; olumlu görüş bildirilmesi gerekirken olumsuz, olumsuz görüş bildirilmesi gerekirken olumlu, görüş bildirmekten kaçınılması gerekirken olumlu görüş bildirilmesi.
- d) Denetime olan güveni sarsacak veya denetimi geçersiz kılacak derecede bağımsızlığın ve tarafsızlığın kaybedilmiş olması.
- e) Faaliyet izinlerinin iptalini gerektiren mevzuata aykırı diğer durumların tespit edilmesi.

Yukarıda belirlenen nedenlerle faaliyet izni iptal edilenler yeniden yetkilendirme başvurusunda bulunamazlar. Bu kuralın tek istinası “yetkilendirme şartlarının taşınmadığının sonradan anlaşılması veya şartların sonradan kaybedilmesi”dir. Sadece bu durumda faaliyet izni iptal edilen BDK veya bağımsız denetçi yeniden yetkilendirilmek için başvurabilir (BDY, m.42/2).

Faaliyet izni iptal edilen BDK veya bağımsız denetçi, kendisine verilmiş olan mühür, yetki belgesini ve kimliğini KGK tarafından belirlenen sürede iade eder. Aksi takdirde C. Savcısına bildirilir (BDY, m.42/3).

Hakkında faaliyet izninin iptali kararı alınan BDK veya bağımsız denetçi bu süre içinde yeni denetim sözleşmesi yapamaz. KGK'nın kararıyla devam eden işlerinin tamamlanmasıyla ilgili olarak faaliyetlerini devam ettirebilirler (BDY, m. 43/8).

Sonuç

Yürürlükteki mevzuat incelendiğinde bağımsız denetçilerin cezai sorumluluklarına ilişkin detaylı bir düzenleme yapılmadığı görülmüştür. Sadece BDY'de idari yaptırımların bulunduğu görülür. TCK'da düzenlenmiş olan şirket sırlarının ifşa edilmesi suçu aynı zamanda denetçileri de ilgilendiren bir suçtur çünkü hem TTK'da hem de BDY'de bağımsız denetçilerin sır saklama yükümlülüğünden bahseder. Gerçi söz konusu düzenlemeler olmasa da TCK madde 239 varlığı denetçilerin ticari sırların ifşası suçu ile sorumlu tutulabilmeleri için yeterlidir. TCK madde 207 uyarınca bağımsız denetçinin kasten kanuna aykırı bağımsız denetim raporu düzenlemesi özel belgede sahtecilik suçuna vücut verir. Bağımsız denetçinin denetim sürecinde pek çok belge ve bilgiye sahip olması nedeniyle

işlenen veya işlenmiş pek suçun varlığını tespit etme imkânı vardır. Eğer denetçi işlenmekte olan bir suçta veya işlenmiş olmakla beraber suçun sebebiyet verdiği neticelerin sınırlandırılması halen mümkün olan bir suçta yetkili mercilere bildirmeyecek olursa suçta bildirmeme suçunu işlemiş olacaktır (TCK, m.278). Bunların yanı sıra Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde bağımsız denetçiler için düzenlenmiş idari yaptırımlar bulunmaktadır (BDY m.40-42).

EXTENDED ABSTRACT

The Criminal Responsibilities of the Independent Auditor

Ayşegül Aydın - Turgut Çürük

*

Çukurova University

When Turkish Commercial Code (TCC) and Independent Audit Ordinance (IAO) are analyzed, it is understood that there isn't a detailed regulation about the criminal responsibilities of the independent auditors. It is seen that in the IAO, only administrative sanctions are set for the auditors. According to TCC and IAO, the confidentiality obligation is regulated for the auditors too; for this reason the crime of disclosure of trade secrets is also a crime that concerns auditors (Turkish Penal Code article 239). However, the preparation of an audit report that is inconsistent with the law constitutes private document forgery (Turkish Penal Code article 207). Furthermore, since the auditor can examine many documents and information during the audit process, it is possible for the auditor to detect the existence of many crimes that were committed or are being committed. If the auditor does not notify a crime that is being committed or not to notify a crime whose consequences can be limited, the auditor will commit the crime of failure to notify a crime (Turkish Penal Code article 278). Consequently according to the body of current law, criminal responsibilities of the independent auditors can be analyzed under four titles:

- the crime of disclosure of trade secrets,
- the crime of private document forgery,
- the crime of failure to notify a crime and
- administrative sanctions

The crime of disclosure of trade secrets

It is seen that the concepts of trade secret, bank secret and customer secret are not defined in the Turkish Penal Code and other legislative regulations. According to the literature, in order to accept a subject as a secret, it

should not be known by others or it should be known by a particular group and the owner of the secret should have a will to keep it. Also the owner of the secret should have an interest in keeping this matter (Parlar ve Hatipoğlu, 2008, s. 848, 849; Arslan ve Özdemir, 2017, s. 125, 126). The protection of the concepts of trade secret, bank secret and customer secret derives indirectly from the Constitution of the Republic of Turkey article 20. Due to the article 20 everyone can demand respect for his/her private and family life and the privacy of private and family life shall not be violated. Also this covers the protection of his/her personal data (Bakırman, 2017, s. 109).

According to the Turkish Penal Code (TPC) when a person delivers information which he/she holds by the virtue of office about the customers or discloses business secrets, banking secrets, he/she will be sentenced to imprisonment from one year to three year and also imposed punitive fine up to five thousand days. Therefore an auditor will be punished when he/she delivers or discloses the information that is accepted as business secrets, banking secrets and customer secrets.

The crime of private document forgery

According to IAO article 42/1-ç when an auditor prepares an audit report that is inconsistent with the law, the auditor will be sentenced with the cancelation of authorization. However, that is an administrative penalty. But also the auditor violates TPC article 207. According to TPC article 207 when a person who counterfeits a personal certificate or uses or changes the original certificate to deceive others, can be sentenced from one year to three years. Therefore if an auditor deliberately forms an unqualified opinion when he should form a disclaimer or adverse opinion; on the other words if he forms a disclaimer or adverse opinion when he should form an unqualified opinion, he/she will violate TPC article 207.

The crime of failure to notify a crime

When an auditor performs his/her duty, he/she has a good grasp of his/her client's financials tables and entity. According to TPC article 278 if the auditor encounters with the act about these subjects that constitute a

crime, he/she should immediately report the crime to competent authority. According to TPC article 278 when a person fails to notify the authorized bodies about an offence immediately is punished with imprisonment up to one year. Also a person will be punished with the same penalty when he/she fails to notify the authorized bodies about an offence where it is still possible to limit its consequences.

Administrative sanctions

According to “Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (KGK)’s Organization and Responsibilities Decree Law” numbered 660 article 39, when independent auditors and independent audit firms violate the laws and regulations, they will be punished by KGK. KGK can punish them with the penalty of admonition, the suspense of the authorization and the cancelation of authorization.

Kaynakça / References

- Arslan, Ç. ve Özdemir, D. (2017). Ticari sırların ceza hukuku tarafından korunması; SESSION 4A: Hukuk *International Conference on Eurasian Economies*. 20.01.2019 tarihinde <https://www.avekon.org/papers/1824.pdf> adresinden erişilmiştir.
- Aydemir, S. R. (2003). Evrakta sahtekârlık suçları:Yargıtay içtihatları doğrutusunda. *Mevzuat Dergisi*, 6(69), 16.04.2015 tarihinde <http://www.mevzuatdergisi.com/2003/09a/03.htm> adresinden erişilmiştir.
- Bakırman, B. D. (2017). The protection of trade, banking, and customer secrets in Turkish criminal law, *İstanbul University Press*, 5(2), 107-118. 20.01.2019 tarihinde <http://idealonline.com.tr/IdealOnline/pdfViewer/index.xhtml?uId=60063&ioM=Paper&pre-view=true&isViewer=true#pagemode=bookmarks> adresinden erişilmiştir.
- Kamu Gözetimi Kurumu. (2012). *Bağımsız denetim yönetmeliği*. 23.01.2019 tarihinde <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/BDY/Guncel%20BDY.pdf> adresinden erişilmiştir.

- Donay, S.(2007). *Türk Ceza Kanunu Şerhi*, (1. Bsm), İstanbul :Beta Yayınları.
- Döner, İ. (2005). Suçu bildirmeme suçu:TCK m.278. *AÜEHFD, C IX,(3-4)*, 63-94. 16.04.2015 tarihinde http://www.erzincan.edu.tr/birim/HukukDergi/makale/2005_IX_2.4.pdf adresinden erişilmiştir.
- Dursun, S. (t.y.). 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun suçlar ve kabahatler hakkındaki yenilikleri. *6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Getirdiği Yenilikler ve Uygulamasının Değerlendirilmesi Sempozyumu*, Tarih, Yer metinde bilgisi bulunmamaktadır . 16.04.2015 tarihinde <http://bavder.com.tr/?p=makaleOku&id=182> adresinden erişilmiştir.
- Gökcan, H. T. (2010). Özel belgede sahtecilik suçu:TCK m.207, *Ankara Barosu Dergisi*; 68(1), 209-236. 05.11.2015 tarihinde <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2010-1/2010-1-gokcan.pdf> adresinden erişilmiştir.
- Gökcan, H. T. (2009). Resmi belgede sahtecilik suçu:TCK m.207, *Ankara Barosu Dergisi*, 67(3), 93-126. 28.01.2019 tarihinde http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankara_barosu/tekmakale/2009-3/7.pdf adresinden erişilmiştir.
- İçel, K. (2010). Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin açıklanması suçları-Bu tür sırlarla ilgili bilgi istenmesinin sınırları, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(18), 27-38. 25.07.2019 tarihinde <http://acikerisim.ticaret.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/11467/479/M00306.pdf?Sequence=1&isAllowed=y> adresinden erişilmiştir.
- Meran, N. (2011). *Dolandırıcılık; sahtecilik; güveni kötüye kullanma*, (1. Bsk), Ankara: Seçkin Yayınları.
- Öztürk, S. (2009). *Ticari Sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması suçu:TCK M.239*, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Kamu Hukuku, İzmir.
- Parlar, A. ve Hatipoğlu, M. (2008). *5237 sayılı TCK'da özel ve genel hükümler açısından asliye ceza davaları maddelerinin açıklanmaları yeni tck ile ilgili yargıtay ceza genel kurul ve özel daire kararları ve ilgili mevzuat; adalet maddelerinin açıklanmaları yeni TCK ile ilgili Yargıtay Ceza Genel Kurul ve Özel Daire Kararları ve ilgili Mevzuat*, Ankara:Adalet Yayınevi.

- Sermaye Piyasası Kanunu, (2012, 30 Aralık). *Resmi Gazete* (Sayı:28513) 23.01.2019 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6362.pdf> adresinden erişilmiştir.
- Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanunu Tasarısı 23.01.2019 tarihinde <http://www.kgm.adalet.gov.tr/Tasari-asamaları/Tbmmkms/Tbmmkom/ticarisir.pdf> adresinden erişilmiştir.
- Taşdemir, K. ve Özkepir, R. (2009). *5237 Sayılı TCK'da açıklamalı-içtihatlı sahtekârlık suçları*, Ankara:Turhan Kitapevi.
- Türk Ceza Kanunu, (2004, Ekim 12). *Resmi Gazete*, (Sayı:25611). 23.01.2019 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/Mevzuat-Metin/1.5.5237.pdf> adresinden erişilmiştir.
- Topçuoğlu, M. (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanuna göre bağımsız denetçi ve sorumluluğu*.(Değiştirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı) Ankara: Seçkin Yayınları.
- Türk Ticaret Kanunu. (2011, 14 Şubat). *Resmi Gazete*, (Sayı: 27846); 23.01.2019 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf> adresinden erişilmiştir.

Kaynakça Bilgisi / Citation Information

Aydın, A. ve Çürük, T. (2019). Bağımsız denetçinin cezai sorumlulukları. *OPUS-Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 12(18). ÜİK Özel Sayısı), 1052-1070. DOI: 10.26466/opus.584318