

TÜRK SERMAYE PİYASASI'NDA FAALİYET GÖSTEREN DIŞ DENETÇİNİN YASAL SORUMLULUĞU

Arş Gör. Hayrettin USUL*
Arş.Gör. Ö.Faik ÇETİNER**

Özet

Sermaye piyasasında karar alıcılarının alacakları kararları denetim raporları ile etkileyen dış denetçi, raporunda ileri sürmüş olduğu görüşlerinden dolayı yasal sorumluluklar da taşımaktadır. Bu sorumluluklar, sözleşmeden doğabileceği gibi haksız fiillerden de doğar. Müşteri işletme ile sözleşme imzalanmadan önce başlayan yasal sorumluluk, sözleşme tamamlandıktan sonra da devam eder. Denetçi vermiş olduğu raporundan dolayı müşteri işletmeye karşı sorumlu olduğu gibi üçüncü kişilerinde zarara uğraması halinde, bu kişilere karşı da tazminat sorumluluğu taşımaktadır.

Giriş

Başarılı ve etkin bir sermaye piyasasının oluşumu ve gelişiminde en önemli faktörlerden bir diğeri de piyasadaki bilgilerin güvenilir ve açık olması gerekliliğidir. Eğer piyasaya sunulan bilgiler dayanaksız veya kısıtlı olması halinde gerekli bir güven ve açıklık ortamından söz edilemez.

Bugün gelinen noktada yatırımcılar, işletmenin ekonomik gerçeği hakkında yeterli ve doğru bilgileri zamanında, süratli ve eşit bir biçimde kendilerine aktırılmalarını istemektedirler. Bilgilerin işletme gerçeğini en iyi şekilde anlamaya, incelemeye ve karşılaştırmaya imkan veren Muhasebe İlke ve Standartlarına uyulup uyulmadığını anlamak, yine belirli standartlar çerçevesinde yürütülecek bir dış denetim ile mümkün olacaktır.

* Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı

** Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Ticaret Hukuku Anabilim Dalı

Gelişmiş bir sermaye piyasasında oldukça etkili işlevler yüklenen bağımsız denetim, yasalardan almış olduğu yetkiye dayanarak yaptığı faaliyetlerin sonuçlarına da katlanmak zorundadır. Yukarıda açıkladığımız üzere, sermaye piyasasına fon arz eden yatırımcıların en önemli güvenilirlik kalemi olan denetim, piyasada şeffaflığı sağlarken, bazı sorumlulukları da beraberinde getirecektir. Denetimin bu sorumlulukları aşağıda ayrıntılı olarak inceleneceği üzere, müşteri işletmeye, ortaklara, kamuoyuna ve devlettir.

1.Sermaye Piyasasında Dış Denetim ve Dış Denetçi Kavramı ve İşlevleri

1.1.Sermaye Piyasasında Dış Denetim ve Dış Denetçi Kavramları

Her şeyden önce, sermaye piyasasının etkinliği o piyasadaki dış denetimin etkinliği ile doğru orantılıdır. Eğer piyasada etkin bir dış denetim söz konusu ise piyasada şeffaflık sağlanacak, bilgiler istenildiği zaman doğru ve dürüst biçimde istenildiği yerde elde edilecektir. Bilgilerin doğru ve dürüstlüğünü sağlayacak işlev ise dış denetim ile olacaktır.

Dış denetim ise, piyasaya sunulmuş olan finansal bilgilerin doğru, dürüst, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile yasal hükümlere uygun olup olmadığını eleştirel bir gözle inceleyerek, bu inceleme sonucunda hazırlayacağı bir rapor ile kamuoyuna elde ettiği bulguları duyurma işlevidir.¹

Diğer bir deyişle dış denetim, bir kuruluşun mali raporlarının incelenen kuruluşla hiç bir ilişkisi olmayan, üçüncü bir kişi tarafından inceleme ve sonucu hiç bir şekilde etki altında kalmadan beyan etme olayıdır.²

Dış denetimi gerçekleştirecek olan dış denetçiler ise, serbest olarak çalışan, işletmelere dış denetim hizmeti sunan ve denetçiliği meslek olarak

¹ Emile WOOLF, **Auditing Today**, Foruth Edition, Prentice Hall International, Englewood Cliffs, NJ., 1990, s. 272.

² Paul BOYLE, "Başarılı Bir Sermaye Piyasasında Dış Denetimin Önemi", **Para ve Sermaye Piyasası Dergisi**, Y. 9, S. 99, Mayıs 1987, s. 25.

seçmiş kişilerdir. Dış denetçiler, bağımsız olarak çalıştıkları gibi, işletmeye işçi işveren ilişkileriyle bağlı değildirler.³

Dış denetçiler mesleğinde uzman olduklarından işletmenin istediği konularda inceleme yapmak, işletme yönetime alacağı kararlarda danışmanlık hizmeti sunma görevlerini de ifa ederler.⁴

2.2.Sermaye Piyasasında Dış Denetimin İşlevleri

Daha önceden de belirtildiği üzere, başarılı ve etkin bir sermaye piyasasının oluşumu ve gelişiminde en önemli faktörlerden birisi de tasarruf sahibinin yatırım yapacağı işletmeler hakkında güvenilir bilgilerin var olmasıdır.

Bu bilgiler dayanaksız veya kısıtlı olması halinde yatırımcının kararı için gerekli olan güven ortamından söz edilemez. Ayrıca, sermaye piyasasında fon talep eden işletmelerin, piyasaya fon arz edenler tarafından gerektiği şekilde tanınmaması durumunun, tasarruf sahipleri üzerine yapacağı olumsuz etkiler piyasanın gelişimini olumsuz yönden etkiler.⁵

İşte Dış Denetçi yapacağı denetim çalışmaları sonucunda hazırlayacağı rapor ile karar alıcıların karar alma ortamlarını belirgin hale getirecektir. Diğer bir ifadeyle dış denetçi kamuoyunu hazırlayacağı denetim raporları ile aydınlatacaktır.⁶

2.Dış Denetçinin Faaliyetlerinden Doğan Sorumluluğu

Yukarıda açıkladığımız gibi, sermaye piyasası üzerinde oldukça etkin bir yapıya sahip olan dış denetim ve dış denetçinin, başı boş bırakılması düşünülemez. Diğer bir ifadeyle yasalar dış denetçinin belirli bir çerçeve içinde denetim çalışması yapmasını istemekte, hareket edilecek çerçevenin sınırları da yasa tarafından çizilmektedir.

³ Ferruh ÇÖMLEKÇİ ve Diğerleri, **Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir, 1992, s. 6.

⁴ Jeffery J.MİLLAN-Richard A.WHİTE, "Auditors' Blief Revisions And Evidence Search: The Effect Of Hypothesis Frame, Confirmation Bias And Prefessional Skepticisim", **The Accounting Review**, Vol: 68, No:9, July 1993, s. 443.

⁵ Ö. Faik YILMAZ, "Sermaye Piyasası Açısından Bağımsız Dış Denetim", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 94, Haziran 1989, s. 9-10.

⁶ Tahsin ÖZMEN, "Sermaye Piyasası ve Kamuyu Aydınlatma Uygulamaları", **Para ve Sermaye Piyasası Dergisi**, Y. 9, S. 100, s. 35-41.

Yapılan denetim çalışmasının kalitesinin düşük olması, denetçi sorumluluğunun yeterince aydınlatılmamış olması, denetçinin mesleki bilgisindeki eksiklik, yürürlükteki yaptırımların yetersiz oluşu, düzenleyici sistem üzerindeki aşırı etki, yöneticilerin ortaklarla hileli şekilde işbirliğine girmesi, yaratıcı muhasebenin yeterince anlaşılmamış olması gibi denetime yönelik bu tür problemler, karar alıcıların aldıkları kararlarda yanlış istikamete gitmelerine yol açabilir.⁷

Yaptığı denetim sonucu hazırladığı denetim raporu ile kamuoyunu bilgi sahibi yapan veya kamuyu aydınlatan dış denetçi, raporunda belirttiği görüşünde sorumluluğunu taşıması gerekir.

Her şeyden önce dış denetçi, incelediği mali raporların doğruluğu hakkında garanti veremez, sadece bu rapor hakkında görüşünü olumlu, olumsuz ya da şartlı olarak belirtir, bazı durumların hasıl olması durumunda ise gerekçeleri ile beraber görüş belirtmekten kaçınabilir.⁸

Dolayısıyla, denetçinin sorumluluğu raporunda belirtilen görüşlerle başlar. Öte yandan denetçinin sorumluluğu görüş bildirmek olmasına karşın, tabloların hazırlanmasındaki sorumluluk ise yönetime aittir. Yönetimin sorumluluğu muhasebe kayıtlarının yeterli tutulması, iç kontrol sisteminin kurulmaması veya sistemin etkin olmaması, muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması ve de işletme varlıklarının korunması ile ilgilidir.⁹

Denetçi, dış denetimi yönetim ve yasalardan aldığı güçle gerçekleştirir.¹⁰ Yönetim ve yasalar denetçiyi yapacağı çalışmalarda bağımsız kılmalıdır. Kısaca denetçi, yasaların çizdiği ana çerçevede bağımsız olarak çalışmalıdır.

Denetçinin sorumluluğundan söz edebilmek için, tam ve esaslı olarak bağımsız bir denetimin varlığı söz konusu olmalıdır.¹¹ Ancak, denetçi bağımsız olarak çalışmıyorsa, hazırlayacağı raporunda da bağımsız olarak

⁷ Austin MITCHELL, "The Liability Charade - The Consumers' View", **Accountancy**, December, 1993. s. 75.

⁸ K.M.GLASER, **Auditing**, First Published, An Impirint Of Heinemen Professional Publishin Ltd, Halley Court, Jordan Hill, 1990, s. 57-58.

⁹ IFAC, The International Auditing Practices Committe, **Internanional Auditing Guideline, No:1, Objective and Scope Of The Audit Of Financial Statements**, 1980, s. 4.

¹⁰ John KNOX, "Why Auditors Don't Find Fraud", **Accountancy**, February 1994, s. 128.

¹¹ Geoff WHITTINGTON ve Diğerleri, "İs Total Auditor Independence a Good Thing?", **Accountancy**, February 1995, s. 75.

çalışmadığını açıkça belirtmelidir.¹² Bu duruma göre; denetçinin hazırlayacağı rapordan sorumlu olabilmesi için tam ve esaslı olarak bağımsız çalışması gerekir. Fakat denetçinin bağımsız olmaması durumunda da raporunda belirtmiş olduğu görüşünden dolayı yüklendiği sorumluluk tam olarak ortadan kalkmaz. Bu durumda denetçi bağımsız çalışmadığını hazırlayacağı raporda açıkça belirtme zorunluluğu vardır¹³.

Denetçinin bir başka sorumluluğu ise, önceden belirlenmiş bir takım kurallara uygun bir denetim çalışması yapma sorumluluğudur. Bu kurallar denetimin sağlıklı yürütmesi için önceden belirlenmiş Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Uluslararası Muhasebe Standartlarıdır. Denetçinin bu kurallara uymadan yapacağı denetim çalışması sonucu hazırlayacağı denetim raporları karar alıcıları yanlış yola sevk edebilecek, bunların çeşitli zararlara uğramasına neden olacaktır. Bu durumda denetçinin zarara uğrayanlara karşı bir sorumluluğu olduğu aşikardır.¹⁴

2.1. Denetçinin Yasal Sorumluluğu

Denetçinin yasal sorumluluğu Türk yasalarında ayrı ayrı olarak. Başta 1989 tarihinde yürürlüğü giren 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik" kanunu¹⁵ ile 2499 sayılı "Sermaye Piyasası Kanunu"nda düzenlenmiştir.¹⁶

Dış denetçinin sorumluluğu yasal açıdan, sözleşmeden doğabileceği gibi, sözleşme dışı sorumluluklardan da doğabilir. Birinci olarak dış denetçinin aralarında sözleşme bulunan müşteri işletmeye karşı sorumluluğu, ikinci

¹² Martin A. MILLER-Larry P. BAILEY, **Miller Comprehensive GAAS Guide 1988**, Miller Accounting Publications Inc, Florida, 1987, s. 80.06.

¹³ Bağımsızlık hakkında Bkz., Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri X, No:16, RG., 4 Mart 1996, S. 22570.

¹⁴ Nevzat ÖZTANGUT, "Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim Kuruluşları İçin Gerekli Örgütlenme ve Çalışma Esasları, Denetim ve Raporlama Standartları", **Yayınlanmamış Araştırma Raporu**, Sermaye Piyasası Kurulu, 1987, s. 132.

¹⁵ Bu kanunun 12. maddesine göre, Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdiklerin doğru olmaması durumunda doğacak olan vergi cezalarından mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. buradaki sorumluluk vergi kaybı ve bundan doğacak cezalarla sınırlandırılmıştır. Kanun bu açığı kapatmak için 12. maddesinin 2. fıkrasına "Bu kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunlarındaki ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır" hükmünü getirmiştir.

¹⁶ Sermaye Piyasası Kanunu m.2'ye göre kanunda hüküm bulunmayan hallerde genel hükümlere (TTK ve BK vb.) başvurulur.

olarak da sözleşme dışında kalan ve denetçinin raporundan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen üçüncü şahıslara karşı sorumluluğudur.¹⁷

2.1.1.Sözleşme Öncesi Kusur Nedeniyle Sorumluluk

Denetim sözleşmenin tamamlanmamasından önce veya sözleşmenin oluşturulması aşamasında taraflar birbirlerinin kararlarını etkileyecek bilgileri karşılıklı olarak iyiniyet kuralları(MK2) içinde bir birlerine vermek zorundadırlar. Sözleşme görüşmelerinde iyi niyet kurallarına aykırı bir davranışla karşı tarafa yanlış bilgi veren veya gerekli bilgiyi vermeyen ve yahutta gerekli dikkat ve özeni göstermeyen taraf, bu kusurlu hareketinden doğan menfi zararı karşı tarafa ödemek zorundadır.¹⁸ Bu durum "sözleşme öncesi kusurlu davranış" olarak adlandırılır. Tebliğin 22. maddesine göre, müşteri işletme dış denetçiyi seçerken kuruluşun imkanlarını, uzmanlık ve deneyimlerini dikkate almalıdır. Müşteri işletme bu hususlara dikkat etmesine rağmen yukarıda saymış olduğumuz özellikleri taşımayan bir dış denetim şirketi ile anlaşması durumunda BK 26 gereği, sözleşmeyi hata nedeniyle iptal edebilir. Bundan doğan zararı müşteri işletme karşılamakla yükümlüdür. Bunun dışında tebliğ, denetçinin sahip olduğu organizasyon, personel veya mesleki uzmanlıkları ile sonuçlandıramayacağı bir denetim hizmetini kabul edemeyeceklerini hükme bağlamıştır. Eğer denetçi buna rağmen, böyle bir denetim hizmetini görmeyi kabul eder, ancak kusursuz bir şekilde sonuçlandıramazsa Borçlar Kanunu'nun (BK) 96. maddesine göre sorumlu tutulur.¹⁹

2.1.2. Müşteri İşletmeye Karşı Sorumluluk

Dış denetçinin sorumluluğunun ne olduğunu tespit edebilmek için dış denetçi ile müşteri işletme arasındaki hukuki ilişkinin konusunu doğru olarak saptamak gerekir. Dış denetçi ile müşteri işletme arasında bir yasal ilişki kurulabilmesi için her halükarda müşteri işletme tarafından yapılmış bir teklifin dış denetçi tarafından kabul edilmesi gerekir. Müşteri işletme

¹⁷ Bu sorumluluğa "Akit Dışı Sorumluluk" olarak tanımlayabiliriz.

¹⁸ Fikret EREN, **Borçlar Hukuku**, C.III, Sevinç Ya., Ankara, 1990, s. 306.

¹⁹ Sözleşme görüşmelerinden doğan sorumluluğun hukuki niteliği tartışmalıdır. Bu konuda üç görüş ileri sürülmüştür. Haksız fiil görüşü, sözleşme sorumluluğu görüşü, kendine özgü sorumluluk görüşü. Biz bu tartışmalara girmeden bu sorumluluğun sözleşme sorumluluğu olduğunu söyleyebiliriz. Bu konudaki tartışmalar için Bkz. EREN, Cilt:3, s. 308 vd.

tarafından yapılmış olan irade beyanı (icap) denetçi tarafından açık olarak kabul edilip ve taraflarca imzalandıktan sonra sözleşme kurulmuş olur.²⁰

Dış denetçi ile müşteri işletme arasındaki ilişki Türk ticaret Kanunu (TTK) 348'de düzenlenmiş olan "Özel Denetçi"ye benzer. Bununla beraber Sermaye Piyasası Kurulu'nun yayınlamış olduğu tebliğ ile TTK'da sözü edilen özel denetçilerin seçimi ve hazırlanan raporun özelliği açısından önemli farklılıklar vardır.

Denetim sözleşmesinin, özellikle denetçinin belirli bir süre içinde bir hizmet görmeyi üstlenmesinden dolayı, "Hizmet Sözleşmesi" olduğu ileri sürülebilir.²¹ Ancak, hizmet akdinin niteliğinden dolayı iş sahibine bağımlı olarak çalışma ve denetçinin iş sahibinin denetimi altında çalışma durumu denetim sözleşmesinin yapısına aykırı olmaktadır. Çünkü, dış denetçi görevini ifa ederken bağımsız olarak çalışmalıdır. Bu bağımsızlığın en büyük nedeni ise, dış denetimin kamu adına yapılmasıdır. (Tebliğ, m.10).

Dış denetçinin müşteri işletmeyle yapmış olduğu sözleşme, denetim sonucunda denetlenen işletme hakkında bir rapor hazırlanacağından, rapor hazırlamaya yönelik bir "İşgörme" sözleşmesi olduğu düşünülebilir (BK 358 vd.).Ancak bu sözleşmelere ilişkin BK 359 .maddesinin uygulanması bu sözleşmelerin yapısına uymamaktadır. Ayrıca, müşteri işletme ile dış denetçi arasında yapılan sözleşmeden doğan rapor hazırlama borcu istisna akdine ilişkin yan edimleri kapsasa bile bu sözleşmenin nitelendirilmesini etkilememektedir.

Dış denetçi ile müşteri işletme arasındaki ilişki "Vekalet Akdi" olarak düşünülebilir. Türk Hukukuna göre, vekalet akdi özel bilgilere sahip olanların çalışmaları hizmet akdi hükümlerine tabi bulunmaları hali dışında BK 386/2 gereğince vekalet akdi hükümlerine tabi olunmaktadır. Dış denetçi kendisine verilmiş olan müşteri işletmeyi denetleme görevini sözleşme sınırları içerisinde bağımsız olarak yerine getirir. Ayrıca BK 390/2'deki vekaleti iyi bir surette (Özen ve sadakatle) ifa yükümlülüğü bu işlerin mahiyetine BK 359'daki ayıba karşı tekeffülden daha uygundur. İşin mahiyeti gereği dış denetçinin raporu Denetim Standartları ve yasal hükümlere

²⁰ Müşteri işletme bağımsız denetim kuruluşunu her hangi bir nedenle seçmemesi halinde, bu durumu SPK'ya bildirir. Bunun üzerine müşteri işletme SPK'ca belirlenen denetim kuruluşu ile 15 gün içinde sözleşme imzalamak zorundadır. Tebliğ, m. 24, f. 3.

²¹ Hayri DOMANIÇ, **TTK Şerhi Anonim Şirketler Hukuku**, Temel Ya., İstanbul, 1988, s. 748.

uygun olarak hazırlamadığı durumlarda, müşteri işletmenin BK 360/2 gereğince kararlaştırılmış olan ücretin indirilmesini ve dış denetçinin fazla almış olduğu kısmın geriye verilmesi istenemez.²² Ancak, vekalet akdinin ayırt edici özelliklerinden biri olan vekilin görevine her zaman son verebilme hakkı (BK m.396) dış denetim sözleşmeleri için uygulanamaz. Tebliğ m.38'e göre, gerek anlaşarak, gerekse ayrı ayrı olarak taraflar denetim sözleşmesini feshedemezler. Ancak, bu fesih işlemi, müşteri işletmenin ileri sürdüğü gerekçelerin haklı olduğunun kurul tarafından onaylanmasından sonra geçerli olur.

Kanaatimizce, dış denetçiyi "Vekil", "İşçi", "Müteahhit" nitelendirmek doğru olmaz. Buradaki sözleşme ile bağımsız denetçinin kendine özgü bir işgörmeye edimini yüklediği söylenebilir. Özellikle dış denetçinin yapacağı inceleme sırasında rapor hazırlamayı üstlenmesi, eser sözleşmesindeki müteahhit edimine benzer. Bununla beraber denetleme esnasında dış denetçinin gördüğü iş daha çok vekaletle benzetilebilir. Bu yüzden özellikle vekalet sözleşmesinin ifasına ilişkin BKm.390 maddesinde yer alan özen ve sadakat borcu, sır saklama borcu geniş ölçüde uygulama alanı bulacaktır. Bu nedenden dolayı, müşteri işletme ile dış denetçi arasındaki hukuki ilişkinin sözleşmelerden birinin içine sokulmayarak somut olayın özelliklerine göre vekalet, hizmet veya eser sözleşmesi hükümlerinin kıyas yoluyla uygulanması yerinde olur.²³

Dış denetçi müşteri işletmeye karşı sözleşme sınırları içerisinde rapor hazırlama ve teslim etme borcu altına girer, ayrıca denetçi raporunu hazırlarken de gerekli mesleki özen ve dikkati göstermek zorundadır.

Tebliğin mesleki özen ve titizlik başlığını taşıyan 12. maddesine göre, denetçiler denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar. Mesleki özen ve titizlik, dikkatli ve basiretli bir denetçinin göstereceği aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi ifade eder. Görüldüğü gibi burada denetçi için objektif bir kıstas öngörülmekte, öngörülen bu kıstas m12/2 ise şöyle düzenlenmiştir; gerekli özen ve titizliğin asgari kıstası, denetim ilke ve kurallarının eksiksiz uyulmasıdır. Buna göre bir denetçi denetim faaliyetini gerektiği şekilde

²² Krş., TANDOĞAN, Borçlar....., s. 9.

²³ TTK 348'deki Özel Denetçi için aynı yönde Bkz., Nejat ADAY, 'Anonim Şirkette Özel Denetçi', **Domanıç Armağan**, İÜ., HF., Ya., İstanbul, 1995, s. 43.

planlamak, programlamak, yeterli miktar ve kalitede güvenilir kanıt toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kağıtları hazırlamak, mali tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü özen

ve titizlikle düzenleyeceği denetim raporunda açıklamak zorundadır.²⁴ Denetçinin denetim raporunu hazırlarken, özen borcunu yerine getirmediği iddia ediliyorsa müşteri işletme veya üçüncü kişiler tarafından bu iddia ispat edilmelidir.²⁵

Dış denetçi, müşteri işletmeye karşı rapor hazırlama borcunu kusurlu olarak, hiç veya gereği gibi yerine getirmezse BK 96. maddesi gereği sorumludur. Raporun dış denetçi tarafından hazırlanmaması durumunda müşteri işletme, raporun hazırlanması imkanı varsa ve raporun teslim tarihi gelmişse (İfa zamanı gelmişse) yani aynen ifa talebinin şartları gerçekleşmişse, müşteri işletme raporu hazırlamaktan kaçınan dış denetçinin raporu hazırlamasını isteyebilir. Bunun için müşteri işletme ifa davası açarak cebri icra yoluyla dış denetçiye gerek İcra İflas Kanununun 30. maddesine gerekse BK 97. maddelerine dayanarak raporu hazırlattırabilir. Müşteri işletme dış denetçi tarafından raporun hazırlanması talebinden vazgeçerek uğramış olduğu maddi zararların tazminini talep edebilir. Buradaki maddi zarar sözleşmenin ifa edilmemesinden doğan müspet zarardır

Dış denetçi müşteri işletmeye denetim raporunu hazırlayarak teslim etmiş olabilir. Fakat hazırlamış olduğu denetim raporunun sözleşmede kararlaştırılmış olan ve kanunun aradığı şartları taşımaması ve de müşteri işletmenin bir zarara uğraması durumunda bu zararın dış denetçi tarafından

²⁴ Dış denetçinin özen borcunun tayininde BK 390/1 atfı ile BK 321. Maddesi de önem taşır. Buna göre, işçi taahhüt edilen işi özenle ifa etmelidir. Kasıt, İhmal ve Dikkatsizlik ile iş sahibine verdiği zararlardan sorumludur. İşçinin özen borcu sözleşmeye göre tayin olunur. Ancak, BK 321/2 maddesinde düzenlenmiş olan subjektif ölçünün dış denetçi hakkında uygulanmasına imkan yoktur. Cevdet YAVUZ, **Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler**, C. II, Beta Ya., İstanbul, 1993, s. 191; Bunun dışında basiretli bir denetçinin tayininde TTK m.20/2'de yer alan basiretli bir iş adamı kıstasındanda yararlanılması gerekir. Basiretli bir iş adamı gibi davranmak konusunda Bkz.Reha POROY/Hamdi YASAMAN, **Ticari İşletme Hukuku** 7.Baskı, Beta Ya., İstanbul, 1995, s. 112-113

²⁵ Haluk TANDOĞAN, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, C:II, 3.Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Ya., Ankara, 1987, s. 432.

tazmin edilmesi gerekir. Dış denetçinin denetim raporunu hazırlayamaması kendi kusuruna dayanmıyorsa (Örneğin savaş hali, yangın, sel felaketi vb.) BK 117/2 gereği kusursuz imkansızlık sebebiyle denetçi rapor hazırlamak borcundan kurtulur. BK 96. maddesi gereği sözleşmeyi ihlal etmek suretiyle müşteri işletmeye zarar veren dış denetçinin vermiş olduğu zarar BK 98/1 uyarınca akit dışı sorumlulukla ilgili BK 42 vd. maddeleri kıyas yoluyla uygulanır. Bağımsız denetçinin sorumlu olabilmesi için her durumda kusurlu olması gerekir. Kusur, hukuka aykırı bir fiil işleyen kişinin hukuk düzenince beğenilmeyen zihin ve ruh hali içinde bulunmasını ifade eder.²⁶ Kusur, kast ve ihmâl olmak üzere ikiye ayrılır. kast, kişinin kendi hareketinin hukuka aykırı sonucunu bilmesi ve istemesidir. İhmâl ise hareketin hukuka aykırı sonucunu önceden gören veya görmesi gereken kimsenin önlenmesi imkanı bulunan ve istemediği sonucun meydana gelmesine engel olabilmek için kendisinden beklenen irade faaliyetinde bulunmamasıdır.

İhmâl da kendi içinde hafif ve ağır ihmâl olmak üzere ikiye ayrılır. Ağır ihmâl, aynı şartlar altında bulunan makul ve her insanın alması gerekli en basit tedbirin alınmamış olmasına denir. Kişinin hukuka aykırı bir sonuca sebebiyet vermemek için göstermesi gerekli dikkat bu kadar açık görünmüyorsa, buna hafif ihmâl denir.²⁷ Dış denetçi yapmış olduğu her işlemde kastından sorumlu olduğu gibi, ihmâlden de sorumludur.

Dış denetçi ile müşteri arasında yapılan anlaşmada taraflar sorumluluk ve yükümlülüklerini serbestçe kararlaştırabilirler. Ancak, BK 99/1 ve BK 100/2'ye göre, yapılması imkan dahilinde olan sorumsuzluk anlaşmaları denetim sözleşmesi açısından bir anlam ifade etmez. Çünkü, uzmanlığı gerektiren meslekleri icra edenlerin kendilerinin hafif ya da yardımcılarının ağır kusurundan sorumlu olamayacaklarına ilişkin sözleşme koşulları geçerli değildir. Hatta denetçinin yardımcısının hafif kusurlarından bile sorumlu olabileceği söylenebilir.²⁸

2.1.3. Pay Sahipleri ve Şirket Alacaklılarına Karşı Sorumluluk

Müşteri işletme ile dış denetçi arasında yapılmış olan sözleşmenin tarafı durumunda olmayan pay sahipleri ve şirket alacaklıları da doğrudan veya dolaylı zarara uğrayabilirler. Özen derecesi başlığını taşıyan TTK 359. maddesine göre, denetçiler kanun veya esas sözleşme ile kendilerine

²⁶ TEKİNAY, s. 492.

²⁷ TEKİNAY, s. 496.

²⁸ TANDOĞAN, s. 433; YAVUZ, s. 191.

yükletilen görevleri, hiç veya gereği gibi yapmamalarından dolayı kusursuz olduklarını ispat etmedikçe sorumludurlar.

Yukarıda yaptığımız açıklamaların ışığı altında, denetçilerin sorumluluğu esas itibarıyla yönetim kurulu üyelerinin hakkında TTK 336/5 bendinde yer alan, gerek yasanın gerekse sözleşmenin kendilerine yüklediği görevlerin kasten veya ihmal sonucu yapılmaması halinde aynı derecede sorumluluğa sahip olduklarını söyleyebiliriz. Denetçilerde tıpkı yönetim kurulu üyeleri gibi, kusursuz olduklarını ispat etmekle sorumluluktan kurtulabilirler ve bu ispat yükümlülüğü denetçilere aittir.²⁹

TTK 359. maddesinin TTK 309 ve 341 maddelerine yaptığı atıf sebebiyle şirket alacaklıları ve pay sahipleri, dolayısıyla zarara uğramaları halinde denetçiler ile şirket arasındaki sözleşmeye dayanarak tazminat davası açabilirler. Ancak, davanın açılabilmesi için genel kurul tarafından bu yönde bir karar verilmesi gerekir.³⁰ TTK 359 hükmünün kıyasen dış denetçiye uygulanmaması için hiç bir engel yoktur. Bu sebeple anonim şirket pay sahipleri ve alacaklıları dış denetçinin yanlış vermiş rapor nedeniyle şirketin zarara uğradığını, dolayısıyla kendilerinin zarara uğradığı gerekçesiyle bu zararın tanzim etmek için dava açmak ve tazminatın şirkete ödenmesini isteme hakkına sahiptirler.

Dolayısıyla zararlar sebebiyle açılan bu davanın hukuki dayanağı sözleşmeye aykırılıktır. Gerçekte pay sahipleri ve şirket alacaklılarıyla dış denetçi arasında bir sözleşme bağı yoktur. Sözleşme şirket ve dış denetçi arasındadır. Pay sahipleri ve alacaklılar açacakları davalarla sözleşmeye aykırılığa dayalı bir dava açmanın faydalarından yararlanacaklardır.³¹

Bunun dışında pay sahipleri ve şirket alacaklıları dış denetçinin yapmış olduğu işlem sebebiyle şirketin zararından bağımsız olarak doğrudan doğruya zarara uğramış olabilir. Örneğin, dış denetçinin raporuna dayanarak pay sahibi olması veya bütün paylarını elde çıkarılması gösterilebilir. TTK 336. maddesinde bu husus açıkça hükme bağlanmasına rağmen, denetçiler

²⁹ İsmail DOĞANAY, **Türk Ticaret Kanunu Şerhi**, Cilt.1, Olgaç Matbaası, Ankara, 1981, s. 823.

³⁰ Genel Kurul kararı davanın dinlenme şartıdır. Bir genel kurul kararına dayanmaksızın dava açılmışsa davaya sonradan icazet verilmesi davayı dinlenir hale getirmez. Yargıtay Ticaret Dairesi 25.3.1969 gün E 67/3958 K 69/1410 **Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi**, C. 5, S. 3, s. 611.

³¹ Ersin ÇAMOĞLU ve Diğerleri, **Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku**, 5. Baskı, Beta Ya., İstanbul, 1993, s. 279.

için bu yönde bir hüküm konulmamıştır. Buna rağmen, TTK 336 hükmünün denetçinin sorumluluğunda da uygulanması yerinde olur.³²

2.1.4. Sözleşme Sonrası Kusur

Dış denetçinin müşteri işletme ile yaptığı sözleşme gereği, müşteri işletmenin her türlü kayıtlarını inceleyen dış denetçi görevi dolayısıyla öğrenmiş olduğu sırları saklamak, kendilerinin ve üçüncü kişilerin lehine kullanmamak zorundadır.(Tebliğ, m.15)

TTK 358. maddesi gereği denetçiler öğrenmiş oldukları şirket sırlarını pay sahiplerine ve üçüncü kişilere aktarmaları yasaklanmıştır. Bu haliyle TTK 358 hükmü ile tebliğin 15. maddesi hükmü paralellik arz etmektedir.

Genellikle sır, "işitmek, görmek veya diğer suretlerde öğrenilen ve fakat maddi bir varlığı olmayan, gizli (yani aleni olmayan), sınırlı kimseler tarafından bilinen ve bu kişiler tarafından saklı tutulması gereken hususlar olarak" tanımlanmaktadır.³³

Müşteri işletme ile dış denetçi arasındaki yapılan sözleşme gereğine ve işin niteliğine göre sır saklama yükümlülüğünün kapsamı değişecektir.³⁴ Denetçinin sır saklama yükümlülüğüne aykırı davranışı müşteri işletmeye bir zarar vermesi halinde BK 96. maddesi gereği sorumluluğu söz konusudur. Bu davranış aynı zamanda Türk Ceza Kanunu anlamında bir suç teşkil ediyorsa dış denetçinin BK 42'e göre, haksız fiile dayanan tazminat sorumluluğu da mümkündür. Ayrıca, şartların olması durumunda Türk Ceza Kanunu 198. maddesi anlamında meslek sırrını ifşa suçu ile de cezalandırılabilir.³⁵

Hangi hususların sır sayılmayacağı tebliğin 15. maddesinde belirtilmiştir. Birinci olarak dış denetçi denetim ilke ve kuralları ile meslek ahlakı gereği yapılması zorunlu açıklamalar sır sayılmaz. Bunların neler olduğunu dış denetçi kendisi tespit edecektir.

³² Haluk TANDOĞAN, **Üçüncü Şahsın Zararının Tazmini**, AÜ. HF., Ya., Ankara, 1963, s. 116; Ayrıca aynı yönde Bkz TBMM. Adliye Encümeni Mazbatası,Gerekçe s. 376 ve 381.

³³ Faruk EREM ve Diğerleri, **Bankalar Kanunu Şerhi**, 6. Baskı, Banka ve Ticaret Enstitüsü Ya., Ankara, 1975, s. 332.

³⁴ Bu Konuda Değişik Örnekler İçin Bkz. YAVUZ, s. 200.

³⁵ Bu Konuda Bkz., Süheyl DONAY **Meslek Sırrının Açıklanması Suçu**, İÜ. HF. Ya., İstanbul, 1978, s. 215.

İkinci olarak, kamuyu aydınlatma amacıyla mevzuat gereği yapılan ilan ve duyurularda sır sayılmaz. Ayrıca adli veya mevzuatta yetkili ve görevli kılınmış olmak kaydıyla idari her türlü inceleme ve soruşturma halleri ile suç oluşturan durumlara ilişkin sır sayılan bilgilerin yetkililere verilmesi sır saklama yasağı kapsamına dahil değildir.(Tebliğ, m.15/son)

2.1.5.Haksız Fiilden Doğan Sorumluluk

a-Genel olarak

Dış denetçinin haksız fiil sorumluluğu müşteri, işletmeye karşı haksız fiil sorumluluğu ve üçüncü kişilere karşı haksız fiil sorumluluğu şeklinde ikiye ayırarak inceleyeceğiz. Müşteri işletme ile dış denetçi arasındaki sözleşme ilişkisinin varlığı sebebiyle, haksız fiil sorumluluğu ile sözleşmeden doğan sorumluluğun yarışması söz konusu olabilir.

b- Denetçinin Müşteri İşletmeye Karşı Sorumluluğu

Dış denetçi ile müşteri işletme arasındaki denetim sözleşmesi, müşterinin gerek hukuk tarafından gerekse yazılı olmayan kurallar tarafından korunan kişisel değerlerine veya mal varlığında bir zarar gerçekleşmesi durumunda dış denetçinin BK 41. maddesine göre sorumluluğu söz konusu olabilir.

Ancak, müşteri işletme ile dış denetçi arasındaki sözleşme sebebiyle, sözleşme sorumluluğu ile haksız fiil sorumluluğu yarışabilir. Bu durumda müşteri işletme tazminat alacağını ister haksız fiil isterse sözleşme sorumluluğuna dayanarak isteyebilir. Genellikle müşteri işletme sözleşme sorumluluğunu tercih edecektir. Zira, müşteri işletme dış denetçinin kusurunu ispat etmek zorunda değildir. Ayrıca, BK madde 125'e göre 10 yıllık zaman aşımından yararlanabilir.³⁶

c-Denetçinin Üçüncü Kişilere Karşı Sorumluluğu

Dış denetçi ile müşteri işletme arasında yapılan sözleşmenin ihlalden dolayı tazminat isteme hakkı sadece müşteri işletmeye aittir. Yapılan akidın ihlali üçüncü bir kişiye zarar vermişse, bu durum üçüncü kişiye karşı bir tazminat yükümünü doğurmaz. Aksinin kabulü sözleşmeden

³⁶ Karş., EREN, C. 3, s. 316-318.

doğan hakların nispileği ilkesine aykırıdır.³⁷ Ancak, bununla beraber dış denetçinin yapılan anlaşmaya aykırı hareketi aynı zamanda haksız bir fiil veya kasten işlenmiş ahlaka aykırı bir fiil teşkil ediyorsa(BK41/2) ve üçüncü kişi yapılan bu fiil yüzünden doğrudan doğruya uğramışsa, bu durumda tazminat isteme hakkına sahiptir.

Sonuç

Bir ülkenin gelişmişlik düzeyinin en belirgin ölçüsü olan sermaye piyasalarının etkin ve başarılı çalışabilmesi için, piyasaya sunulan bilgilerin açık, sistemli ve güvenilir olması gerekir. Bu bilgilerin güvenilir olmasını sağlayacak olan dış denetim ve dış denetçi, piyasadaki yatırımcıları denetim sonucunda hazırlayacağı raporlarla koruyacak, bilgilendirecek ve yapılacak suistimalleri engelleyecektir.

Ancak, sermaye piyasasında oldukça etkin faaliyetlerde bulunan dış denetçinin yaptıkları işlemlerde başı boş bırakılması düşünölemeyecek, bir takım sorumlulukları da taşıyacaktır. Her şeyden önce, dış denetçinin yasal sorumluluğundan söz edebilmek için dış denetçinin müşteri işletme karşısında tam anlamıyla bağımsız olması gerekir. Diğer bir deyişle, bağımsızlık ile sorumluluk arasında doğrusal bir orantı vardır. Dış denetçi ne kadar bağımsız davranabilirse, o kadar da sorumlu olacaktır.

Dış denetçi sermaye piyasasında yaptığı çalışmalar sırasında uyacağı kurallar her ne kadar Sermaye Piyasası Kanunu'na düzenlenmiş ise de dış denetçiye bu işlemlerin yüklediği sorumluluklar Sermaye Piyasası Kanunu'nun yaptığı göndermeler ile genel hükümlere göre olacaktır. Sermaye Piyasası Kanunu denetçinin uymak zorunda olduğu denetim standartlarını belirlemiş, ancak denetçinin hazırlamış olduğu denetim raporu sonucunda yükleneceği sorumluluklar Türk Ticaret Kanunu ve Borçlar Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler adı geçen bu kanunlarda açık olarak yer almamasına rağmen, bu kanunlardaki hükümlere kıyas yolunu uygulayarak, dış denetçinin sorumluluklarının neler olduğunu tespit edebiliriz.

³⁷ TANDOĞAN, Üçüncü Şahıs..... s. 17.

Dış denetçinin yaptığı işlemlerden yüklendiği sorumluluk sözleşmeden doğabileceği gibi haksız fiilden de doğabilir. Sözleşmeden doğan sorumluluk da dış denetçinin görmüş olduğu iş kendine özgü özellikler taşır. Bu nedenle dış denetçinin sorumluluğunu tespit ederken, Borçlar Kanunu'nda düzenlenmiş olan sözleşmeler somut olayın özelliklerine göre kıyas yoluyla uygulanarak tespit edilmesi yerinde olur.

Dış denetçinin sözleşmeden doğan sorumluluğu sadece müşteri işletmeye karşı değil, aynı zamanda sözleşme dışında kalan fakat denetçinin hazırlayacağı raporlardan doğrudan doruya etkilenen üçüncü kişilere içinde söz konusudur. Haksız fiilden doğan sorumluluk ise, denetçinin yapmış olduğu işlem haksız fiil niteliğinde ve üçüncü şahıslar bir zarar uğramış ise, denetçi bu işleminden sorumlu olacaktır. Burada denetçinin kusurlu olduğunu üçüncü şahıslar ispat ile yükümlüdürler.

Türk Ticaret Kanunu ve Borçlar Kanunu genel olarak dış denetçinin müşteri işletmeye karşı sorumluluklarını düzenlemiştir. Fakat, önceki kısımlarda da ayrıntılı olarak incelediğimiz gibi, müşteri işletme ile dış denetim firması arasında yapılan sözleşmenin üçüncü kişilerinde haklarını korumaya yönelik olduğunu da söyleyebiliriz. Diğer bir deyişle; pay sahipleri, şirket alacaklıları ve şirketle herhangi bir nedenle iş ilişkisine girmiş diğer kişiler dış denetçinin yaptığı denetim sonucu hazırlamış olduğu ve dış denetçinin görüşünü belirten raporlar nedeniyle bir zarara uğramışlarsa, bu kişiler bu zararlarının tanzimini uğradıkları zararlar oranında dış denetim firmalarından veya dış denetçiden tanzimini isteyebilirler.

Dış denetçiye Türk Sermaye Piyasası'ndaki işlevlerinden dolayı yüklenilen bir başka yasal sorumluluk ise "sır saklama" sorumluluğudur. Dış denetçi, yaptığı işlemler dolayısıyla öğrenmiş bulunduğu müşteri işletmenin sırlarını saklamak, kendi ve üçüncü kişilerin lehine kullanmamak zorundadır. Ancak, burada önemli olan bir husus denetçinin neleri sır olarak kabul edeceğine kendisi karar verecektir. Yine sır saklama konusunda dikkat edilmesi gereken bir başka konu ise, "kamunun aydınlatılması" ilkesinin göz ardı edilemeyeceğidir.

Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'ndaki hükümler her ne kadar dış denetçinin sorumluluğunu tespit etmeye imkan veriyorsa da, sermaye piyasalarının kendine özgü olarak taşıdığı özellikler nedeniyle dış denetçinin raporlarındaki görüşlerinden dolayı yükleneceği sorumluluklar SPK tarafından çıkarılacak bir tebliğ ile açıkça düzenlenmelidir. Bu düzen-

lemede dış denetçinin yaptığı işlevlerin sonucunda oluşacak maddi, manevi ve cezai sorumluluklar ayrıntılı olarak belirtilmelidir.

KAYNAKÇA

1. ADAY Nejat, "Anonim Şirketlerde Özel Denetçi", **Domanıçe Armağan**, İÜ.HF. Ya., İstanbul 1995.
2. **Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi**, C. :5, S.3.
3. BOYLE Paul, "Başarılı Bir Sermaye Piyasasında Dış Denetimin Önemi", **Para ve Sermaye Piyasası Dergisi**, Y. 9, S. 99, Mayıs 1987.
4. ÇAMOĞLU Ersin ve Diğerleri, **Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku**, 5. Baskı, Beta Ya., İstanbul, 1993.
5. ÇÖMLEKÇİ Ferruh ve Diğerleri, **Muhasebe Denetimi**, 2.baskı, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir, 1992.
6. DOĞANAY İsmail, **Türk Ticaret Kanunu Şerhi**, C:I, Olgaç Matbaası, Ankara, 1981.
7. DOMANIÇ Hayri, **TTK Şerhi II Anonim Şirketler Hukuku**, Temel Ya., İstanbul, 1988.
8. DONAY Süheyl, **Meslek Sırrının Açıklanması Suçu**, İÜ., HF:, Ya., İstanbul, 1978.
9. EREM Faruk ve Diğerleri, **Bankalar Kanunu Şerhi**, 6. Baskı, Banka ve Ticaret Enstitüsü Ya., Ankara, 1975.
- 10.EREN Fikret, **Borçlar Hukuku**, C. III, Sevinç Ya., Ankara, 1990.
GLASER K.M, **Auditing**, First Published, An İmpirint Of Heinemen Prefessional Publishin Ltd., Halley Court, Jordan Hill, 1990.

11. IFAC, The International Auditing Practices Committee, **International Auditing Guideline, No:1, Objective And Scope Of The Audit Of Financial Statements**, 1980.
12. KNOX John, "Why Auditors Don't Find Fraud", **Accountancy**, February 1994.
13. MILLAN Jeffery-WHITE A. Richard, "Auditors' Belief Revisions And Evidence Search: The Effect Of Hypothesis Frame, Confirmation Bias And Professional Skepticism", **The Accounting Review**, Vol. 68, No. 9, July 1993.
14. MILLER A. Martin-BAILEY P. Larry, **Miller Comprehensive GAAS Guide 1988**, Miller Accounting Publications Inc., Florida, 1987.
15. MITCHELL Austin, "The Liability Chared-The Consumers 'Wiew", **Accountancy**, December, 1993.
16. ÖZMEN Tahsin, "Sermaye Piyasası ve Kamuyu Aydınlatma Uygulamaları", **Para ve Sermaye Piyasası Dergisi**, Y. 9, S.100.
17. ÖZTANGUT Nevzat, "Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim Kuruluşları İçin Gerekli Örgütlenme ve Çalışma Esasları, Denetim ve Raporlama Standartları", **Yayınlanmamış Araştırma Raporu**, SPK, 1987.
18. POROY Reha - YASAMAN Hamdi, **Ticari İşletme Hukuku**, 7. Baskı, Beta Ya., İstanbul, 1995.
19. TANDOĞAN Haluk, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, C. II, 3. Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Ya., Ankara 1987.
20. TANDOĞAN Haluk, **Üçüncü Şahsın Zararının Tazmini**, AÜ. HF., Ya., Ankara, 1963.
21. YAVUZ Cevdet, **Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler**, C. II, Beta Ya., İstanbul, 1993.
22. YILMAZ Ö. Faik "Sermaye Piyasası Açısından Bağımsız Dış denetim", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 94, Haziran 1989.
23. WHITTINGTON Geoff ve Diğerleri, "Is Total Auditor Independence a Good Thing", **Accountancy**, February 1995.
24. WOOLF Emile, **Auditing Today**, Fourt Edition, Prentice Hall International, Englewood Cliffs, NJ, 1990.

- 25.Sermaye Piyasası Kanunu.
- 26.Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali müşavir ve Yeminli Mali Müşavir kanunu.
- 27.Türk Ticaret Kanunu.
- 28.Borçlar Kanunu.
- 29.Sermaye Piyasasında Dış Denetime İlişkin Tebliğ, **Resmi Gazete**, 4 Mart 1996, S. 22570.