

BAĞIMSIZ DENETÇİNİN FİNANSAL TABLO KULLANICILARINA KARŞI GÜVEN SORUMLULUĞU

Derviş ALTINOK

*Kamu Gözetimi Muhasebe ve
Denetim Standartları Kurumu
Başkan Yardımcısı*

ÖZET

Bağımsız denetçiler denetledikleri finansal tabloların uygunluğu ve doğruluğu hakkında güvence vermektedirler. Bu tablolardan yararlananlar ile denetçiler arasında bir güven ilişkisi doğmaktadır. Bu güvene dayanarak finansal tablo kullanıcıları; yatırım, kredi, alım satım, ortaklık gibi birtakım hukuki işlemler yaparlar. Denetimin denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlarda yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi bulunması nedeniyle finansal tablo kullanıcılarının zararı doğabilir. Bu bağlamda 660 sayılı KHK m.24 denetçilere özel bir sorumluluk öngörmektedir. Bağımsız denetimde güven sorumluluğunun kanuni şartları gerçekleşmektedir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız denetim, güven sorumluluğu, denetçi.

INDEPENDENT AUDITOR'S TRUST RESPONSIBILITY AGAINST USERS OF FINANCIAL STATEMENTS

ABSTRACT

Independent auditors provide assurance on the appropriateness and accuracy of the financial statements which they audited. A trust relationship arises between the beneficiaries of these tables and the auditors. Based on this trust, users of financial statements make a number of legal transactions such as invest, credit, trading, partnership. The audit may be in violation of auditing standards, and inaccurate, incomplete and misleading information may result in loss of users of the financial statements. In this context, the Decree Law no.660 art.24 foresees a special responsibility for the auditors. In the independent audit, the legal requirements of the responsibility for trust are fulfilled.

Keywords: Independent auditing, trust responsibility, auditor

GİRİŞ

Bağımsız denetim, finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporunun Türk Ticaret Kanunu (TTK), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygunluğunu ve doğruluğunu belirlemek için kanıt toplanması ve bunların değerlendirilmesiyle elde edilen sonuçların ilgililere raporlanması faaliyetlerinden oluşan bir süreçtir. Bağımsız denetim, düzenlenen raporların ekonomik düzene etkileri nedeniyle önemli sorumluluk hükümleriyle düzenlenmiştir. Bu bağlamda 660 sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) m.24’de denetçilere ilişkin özel bir sorumluluk yer almaktadır. Ancak söz konusu maddede zamanaşımı, kusurun ispatı ve denetime yardım edenlerin fiilinin sonuçlarına ilişkin açık bir düzenleme yoktur. Sorumluluğun hukuki sonuçlarına yönelik bu boşluk, KHK m.24’teki sorumluluk düzenlemesinin hukuki niteliğinin belirlenmesiyle doldurulabilecektir.

Bu makalede güven sorumluluğu ve hukuki sonuçları kısaca açıklanarak bağımsız denetimde güven sorumluluğunun kanuni şartlarının gerçekleştiği ve böylece KHK m.24’de belirlenen sorumluluğun hukuki niteliğinin bir güven sorumluluğu olduğu ve hukuki sonuç olarak bu sorumluluk türüne bağlanan sonuçların doğması gerektiği ifade edilecektir.

I. GÜVEN SORUMLULUĞU

Güven sorumluluğu, sözleşmeden kaynaklanan sorumluluk ve haksız fiil sorumluluğu dışında, bağımsız ve Türk Medeni Kanunu (TMK) m.2’de düzenlenen dürüst davranma yükümlülüklerinin ihlaline bağlanan genel bir sorumluluk türüdür.¹

TMK m.2 “doğruluk ve dürüstlük kurallarına” ilişkin genel ilkeyi ortaya koymaktadır.² TMK m.2, herkese haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüst davranmayı emretmektedir. Bu bağlamda dürüstlük kuralı hukukun büyük değerlerine ve amacına dayanır ve insanlar arasında güveni ve dayanışmayı sağlamaya ve kuvvetlendirmeye hizmet eder.³ Dolayısıyla TMK m.2’de öngörülen dürüst davranma yükümlülüğüne “güven düşüncesi” hakimdir.⁴

1 Bodur, s.105.

2 TMK m.2 gerekçesi.

3 İmre, s.287.

4 Edis, s.281.

Sosyal, ekonomik, ticari veya ailevi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla haklarını kullanan veya borçlarını yerine getiren kişiler arasında, birbirlerinin şahıs varlığına ve malvarlığına etki etme imkânına eriştikleri sosyal bir ilişki gerçekleşir.⁵ Dürüstlük kuralı, kişilerin menfaatlerinin çatışacağı bu aşamada, menfaatlerin adil bir zeminde dengelenmesini sağlayıp düzenleyici ve düzeltici fonksiyon ifa etmek üzere ortaya çıkar.⁶ Bu noktada TMK m.2’deki dürüst davranma yükümlülüğü, tarafların birbirlerine doğru bilgi verme, birbirlerinin şahıs varlığına ve malvarlığına gerekli özeni gösterme, birbirine zarar verme, zarar verecek davranışları önleme gibi birtakım davranış yükümlülükleri yüklemektedir.⁷ Bu yükümlülükler taraflar arasında, hukuki değer ve menfaatlerinin muhataplarınınca aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan kişilere düşen genel ve soyut dikkat ve özen yükümlülüğünden daha fazla bir özenle korunacağına yönelik özel, somut ve haklı bir güven oluşturur.⁸ Böylelikle TMK m.2, kişilerin haklarını kullanması veya borçlarını ifası etmesi nedeniyle bir başkasının şahıs varlığı ve malvarlığı alanına girmesiyle başlayan sosyal bir ilişkiyi, tarafların birbirine dürüst davranma yükümlülüğü ile hukuken bağlı olduğu bir güven ilişkisine dönüştürmektedir.⁹ Bu bağlamda taraflar dürüst davranma yükümlülüklerine kusurlu olarak aykırı davranıp aralarında kurulmuş bulunan güven ilişkisini ihlal ettikleri takdirde bundan doğan zarardan dolayı sorumlu olmaktadır. Bu sorumluluğa ise güven sorumluluğu denilmektedir.¹⁰

TMK m. 2’deki dürüstlük kuralı, hiçbir somut edim ilişkisi bulunmasa da iki kişi arasında hakların kullanımı veya borçların ifası nedeniyle bir ilişki kurulmuş olduğunda belli davranış yükümlülüklerini yükleyen belirgin bir borç kaynağıdır.¹¹ Dolayısıyla dürüstlük kuralı salt borç ilişkilerinde değil taraflar arasında kurulmuş tüm somut ilişkilerde de güvenin korunması yükümlülüğünü yükler.¹² Böylece dürüstlük kuralının öngördüğü davranış yükümlülükleri, somut bir hukuki ilişkinin edim yükümlülüklerinden bağımsız yükümlülükler olarak başkalarını edimle ilgisi olmayan zararlardan da korumayı amaçlar.¹³ Bu bağlamda kendisi ile zarar gören arasında doğrudan bir sözleşme görüşmeleri ilişkisi bulunmasa dahi, bir kimse kendi lehine meydana getirdiği özel ve kişisel bir güvenle ve özellikle kanun veya bir sözleşme hükmü gereği üçüncü kişiye yönelik verdiği bilgiler nedeniyle kendisinin de öngörebileceği biçimde

5 Atamer, s.103.

6 Ateş, s.175-177.

7 Eren, s.40.

8 Demircioğlu, s.288.

9 İnal, s.310.

10 Demircioğlu, s.52.

11 İnal, s.310.

12 İmre, s.287; Olgaç, s.16; Öztan, s.173.

13 Serozan, (Culpa in Contrahendo), s.118.

sözleşmede görüşmelerini etkileyerek sözleşmenin kurulmasına yol açarsa bu kişi, meydana getirdiği güvenin ihlalden dolayı sorumlu olacaktır.¹⁴

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun bir kararına göre güven sorumluluğunun gerçekleşebilmesi için olayda bir güven unsurunun bulunması, zararın gerçekleşmesi, oluşturulan hukuki görünüme güvenin pozitif olarak korunmasının gerekmesi, zarar ile oluşturulan hukuki görünüş arasında nedensellik bağının söz konusu olması, hukuki görünüşü oluşturan kimsenin kusurlu olması, kişinin haklı güveni, yani olayda iyiniyeti bulunması gerekmektedir.¹⁵ Güven sorumluluğu TMK m.2'ye dayandırıldığından sorumluluğun şartları maddeden çıkarsanabilecektir. Bu bağlamda sorumluluğun, bir hakkın kullanımı veya borcun yerine getirilmesi nedeniyle taraflar arasında bir güven ilişkisinin oluşması, bu ilişkide taraflar açısından dürüst davranma yükümlülüklerinin doğması, taraflardan birisinin bu yükümlülüklerine aykırı davranması, diğer tarafın bu güven ilişkisine dayanarak yaptığı bir tasarrufunun bulunması ve bunun sonucunda bir zararın doğması halinde söz konusu olacağı söylenebilir. Diğer şartlar ise genel olarak aranan kusur, zarar ve illiyet bağıdır.¹⁶

Güven sorumluluğu edim yükümlülüğünden bağımsız doğrudan kanundan doğan borç ilişkisine dayanır ve haksız fiil hükümlerine göre değil, kıyasen sözleşmeye aykırılık hükümlerine tabi tutulmaktadır.¹⁷ Bu bağlamda güven sorumluluğunda dava açısından zamanaşımı süresi 10 yıl olmakta, zarar görenin zarar verenin kusurunu ispatlaması gerekmemekte, yardımcı kişilerin fiillerinden dolayı sorumlulukta ise zarar veren adam çalıştırmanın sahip olduğu kurtuluş kanıtı getirme imkânına sahip olmamaktadır.¹⁸

II. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN FİNANSAL TABLO KULLANICILARINA KARŞI GÜVEN SORUMLULUĞU

Denetim, seçilen denetçi ile şirket arasındaki denetim sözleşmesine istinaden yapılır. Bu bağlamda denetçinin şirkete karşı sözleşmeden doğan bir sorumluluğu bulunmaktadır. Denetçinin, şirket finansal tablolarını kullanan üçüncü kişilerle arasında akdi bir ilişki olmadığından sözleşmeden kaynaklanan bir yükümlülüğü de yoktur. Ancak bağımsız denetçinin hazırladığı denetim raporunda yanlış ve yanıltıcı bilgi vermesi, bu raporlar dolayısıyla finansal tabloların doğruluğuna güven duyarak denetlenen şirket ile hukuki ilişki kuran

14 Demircioğlu, s.261, Hatemi, s.182, Kırca, s.117,188.

15 Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun Tarih 10.02.2010 Esas 2010/9-39 Karar 2010/71 sayılı Kararı.

16 Demircioğlu, s.173; Oğuztürk, s.268.

17 Kocayusufpaşaoğlu, s.8-9, Oğuzman, Öz, s.298; Serozan, (Culpa in Contrahendo), s.122.

18 Tekinay, Akman, Burcuoğlu, Altop, s.982.

üçüncü kişilerin zarar görmeleri sonucunda bağımsız denetçinin hukuki sorumluluğu söz konusu olacaktır. Nitekim KHK m.24’de; “*bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler; denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar*” denilerek bu sorumluluk kurala bağlanmıştır.

KHK m.24’de sorumluluk tespit edilmişse de bu sorumluluğun hukuki niteliği ve hukuki sonuç olarak haksız fiil düzenlemelerine mi yoksa sözleşme sorumluluğuna mı tabi olacağı açıkça düzenlenmemiştir. Bu nedenle aşağıda denetim faaliyetinin ve denetim raporunun niteliğinden hareketle, KHK m.24’te düzenlenen sorumluluğun denetçilerin, denetlenen finansal tabloları kullanarak denetlenen şirket ile hukuki işlem yapmış olanlara karşı güven sorumluluğunun oluşup oluşmadığı değerlendirilecektir. Bu bağlamda KHK m.24’ün pozitif hukuktaki dayanağını TMK m.2’den alan güven sorumluluğunun özel bir düzenlemesi olup olmadığı tartışılacaktır.

A. GÜVEN İLİŞKİSİ

Güven unsuru güven sorumluluğu açısından kurucu etkiye sahiptir. Bu güven, hakların kullanımı veya borçların yerine getirilmesi ile kurulan sosyal ilişkide, tarafların TMK m.2 gereği dürüst davranacağını, bu kapsamda hak ve menfaatlerine özen gösterilerek korunacağını, doğru, gerekli ve yeterli şekilde bilgilendirileceğini beklemekten kaynaklanan, ihlali halinde sorumluluğa neden olabilecek özel, somut ve belirgin bir güvendir.¹⁹

Ekonomide hukuki ilişkiler doğru ve güvenilir bilgilere dayanır. Bilindiği üzere şirketlerin, ticari iş ve işlemlerinin ekonomik ve finansal sonucu hakkındaki bilgiler ise, kamuoyuna açıkladıkları finansal tabloları ile ilgililere sunulmaktadır. Bu bağlamda ticari ilişkilerin gerektirdiği güven şirketlerin kamuya açıkladıkları finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğunun ve yasal düzenlemelere uygunluğunun düzenli olarak denetlenmesini gerektirir.²⁰

Bağımsız denetim, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder (Bağımsız Denetim Yönetmeliği

¹⁹ Demircioğlu, s.161-162.

²⁰ KHK Genel Gerekeç.

(BDY) m.4/1). Denetim, finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dahil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara Türkiye Denetim Standartları (TDS) çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile gerçekleştirilir (BDY m.5). Bağımsız Denetim Standartları (BDS) ve meslek etiğine uygun olarak yürütülen özenli bir bağımsız denetimin gereği olarak, denetim boyunca, denetçi mesleki muhakemesini kullanmakta ve mesleki şüpheciliğini sürdürmektedir. Ayrıca, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte, bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve denetçi görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir.²¹ Denetçi, elde ettiği kanıtlara dayanarak denetlediği finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmakta ve bunu denetim raporu ile açıklamaktadır. Denetçi, raporunda TTK m.398 ve TDS'ler uyarınca yapılan denetimde, TMS ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını, denetim sırasında elde edilen bilgilerine göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve karlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir (TTK m.403). Dolayısıyla denetçi, finansal tablo kullanıcılarına finansal tabloların yasal düzenlemelere ve TMS'lere uyumlu olduğu ile ilgili makul bir güvence sağlar (BDY m.5).

Bu bağlamda denetim açıkça finansal tabloların doğruluğu hakkında finansal tablo kullanıcıları üçüncü kişilere güven vermek için yapılmaktadır. Nitekim Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi Standardına (BDS 200) göre bağımsız denetimin temel amacı hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güvence seviyesinin artırılmasıdır. Ayrıca Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar'da da denetçilik mesleğinin ayırt edici özelliklerinden birinin kamu yararına hareket etme sorumluluğunun kabul edilmesi olduğu belirtilmektedir. Bu nedenle denetçi, denetim boyunca finansal tabloların hedef kullanıcılarının önemli işlem ve olayların finansal tablolar üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamakla ve bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesini makul ölçüde beklediği yanlışlıklar hakkında onları tam ve doğru biçimde bilgilendirmekle yükümlüdür.²²

Bu anlamda kendisi ile doğrudan bir sözleşme görüşmeleri ilişkisi bulunmasa dahi denetçinin, TTK, KHK, BDY ve TDS'lerin kendisine tanıdığı hak-

21 BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı.

22 BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi prg. 6.

ları kullanıp yükümlülükleri yerine getirerek verdiği denetim raporu ve görüşü ile finansal tablo kullanıcısı üçüncü kişiler arasında güven ilişkisinin oluştuğu açıktır. Denetçi ile finansal tablo kullanıcıları arasındaki bu ilişki haksız fiil sorumluluğundaki gibi tesadüfi değil kanunen verilen yetkilerin kullanılması ve yükümlülüklerin yerine getirilmesi ile kurulması öngörülmüş ve bu nedenle düzenlenmiş özel ve belirgin bir ilişkidir. Zira denetçi denetim raporuna güvenen finansal tablo kullanıcısı bu üçüncü kişilerin denetlenen şirket ile muhtemel sözleşme görüşmelerini etkileme ve bunun belli şartlar altında kurulmasını sağlama imkânına sahip olmakta, dolayısıyla finansal tablo kullanıcılarının şahıs varlığı ve malvarlığı hakları anlamında hâkimiyet alanında bulunmaktadır. Bu nedenle BDY m.7’de, denetimin taraflarının salt denetlenen şirket ile denetçi değil; finansal tabloların hedef kullanıcılarının olduğu da açıkça belirtilmiştir. Finansal tablo kullanıcıları, bağımsız denetçinin kendileri için denetçi raporu hazırladığı ve denetim raporunda sunulan bilgiyi kullanan taraflardır.²³ Dolayısıyla denetçi finansal tablo kullanıcılarına ihtiyaç duydukları bilginin tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde, şeffaf ve güvenilir olarak, gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak biçimde sunulup sunulmadığına dair makul güvence vermekle yükümlüdür.²⁴

Bu açıklamalardan hareketle finansal tablolardan yararlanarak şirketlerle hukuki ilişki kurmak iradesinde olan üçüncü kişilerle, bu kişilere kararlarında etkili olacak biçimde finansal tablolardaki bilgilerin yanlış ve yanıltıcı olmayacağına makul güvence veren denetçinin arasında güven ilişkisinin kurulduğu söylenebilir. KHK m.24, denetçiyle finansal tablo kullanıcısı arasında denetim yapma ve görüş verme yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile kurulan bu ilişki de denetçiye duyulan güvenin ihlal edilmemesini temin etmeye çalışmaktadır.

B. DÜRÜST DAVRANMA YÜKÜMLÜLÜKLERİNİN İHLAL EDİLMESİ

Güven sorumluluğunun temelinde, kişiler arasında edim yükümlülüklerinden bağımsız olan güven ilişkisindeki dürüst davranma yükümlülüklerinin ihlali bulunmaktadır.

Denetim, KGK tarafından belirlenen esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetim, şirketin ve topluluğun, mal varlıksal ve finansal durumunun TTK m.515 anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yan-

²³ Özkorkut, s.211

²⁴ TTK m.398 ve m.515 gerekçeleri

sıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır (TTK m.398). Bu bağlamda TTK, KHK, BDY ve TDS'ler denetçiye verdikleri güvence ile malvarlıklarını etkileme imkânına sahip oldukları finansal tablo kullanıcısı üçüncü kişilerin çıkarlarını gözetme, menfaatlerini koruma, bu elverişli durumu kullanıp onlara zarar vermeme, gerçeğe uygun biçimde bilgilendirme ve özen gösterme yükümlülüğü yüklemektedir.

Öncelikle denetçilik bir profesyonel meslektir. Bu durum uzmanlık bilgisini, bilimsel yöntemi, meslek etiğine ve standartlara bağlılığı içerir.²⁵ Bu bağlamda denetim, mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle gerçekleştirilir (TTK m.398; BDY m.5). Mesleki etik ilkeler hem denetimin nitelik ve özelliğini tanımlamakta hem de denetçinin yükümlülüklerini açıklamaktadır.²⁶

Etik ilkeler bir denetçinin denetimde dürüst olması, tarafsız kalması, mesleki yeterlik ve özen içerisinde denetim yapması, sır saklaması, mesleğe uygun davranması şeklinde belirlenen davranış yükümlülüklerine uymasını zorunlu kılar.²⁷ Bu bağlamda denetimin nasıl yapılacağını belirleyen etik ilkeler, denetçiler için denetçinin üçüncü kişilere dürüst davranma yükümlülüklerini de kapsayan, denetim sözleşmesinin edim yükümlülüklerinden bağımsız doğrudan kanundan kaynaklı mesleki yükümleri yani genel davranış yükümlülüklerini ifade etmektedir.²⁸

Mesleki etik ilkelerden olan dürüstlük, tüm denetçiler için, bütün mesleki ve iş ilişkilerinde açık, doğru ve güvenilir olma yükümlülüğü getirmektedir.²⁹ Bağımsızlık ilkesi ise denetimin dürüst ve tarafsız yürütülmesini ifade eder. Denetçi, denetimi müşterisinden bağımsız olarak gerçekleştirmeli ve görüşünü herhangi bir etki altında kalmadan oluşturmalıdır. Bir denetimde, denetçinin denetlenen şirketten bağımsız olması kamu yararını ilgilendirir.³⁰ Tarafsızlık ilkesi ise, önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermemesini getirmektedir.³¹ Mesleğe uygun davranış ilkesi de, tüm denetçilere, ilgili mevzuata uygunluk sağlama ve mesleğin itibarını zedeleyeceğini bildikleri veya bilmeleri gereken

25 TTK m.398 gerekçesi.

26 Özkorkut, s.74, TTK m.398 gerekçesi.

27 BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi prg. A17.

28 TTK m.404 gerekçesi.

29 Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar prg. 110.1.

30 BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi prg. A18.

31 Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar prg. 120.1.

her tür tutum ve davranıştan kaçınma yükümlülüğü getirmektedir.³² Özen yükümlülüğü, denetim standartları bazında ve makul sınırlar içinde, denetçinin o an için erişiminde bulunan tüm özel durum ve gerçekleri değerlendirmek suretiyle tedbirli ve uzman bir denetçiden beklenen davranış biçimini ifade eder.³³

Denetimi belirleyen ve denetçiye yüklenen mesleki davranış yükümlülüklerini düzenleyen etik ilkeler, standartlar ve yasal düzenlemeler, denetçinin denetlenen şirketten bağımsız biçimde kamu yararını dikkate alıp finansal tablo kullanıcısı üçüncü kişilerin menfaatini gözeterek onların güvenlerini sarsmayacak biçimde davranmasını gerektirir. Bu bağlamda denetçi, sadece müşterisine karşı değil bütün mesleki ve iş ilişkilerinde denetim raporu ve verdiği görüşü ile karşı tarafta oluşturduğu haklı güveni boşa çıkarmamak, onları doğru bilgilendirmek, aydınlatmak, şahıs ve mal varlıklarına karşı özen göstermek, zarar vermemek ve zararlardan koruyucu tedbirleri almakla yükümlüdür.³⁴ Finansal tablo kullanıcıları da, denetçinin, TTK ve KHK'nın kendisine tanıdığı denetim yapma ve görüş verme yükümlülüklerini ifa ederken, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen içerisinde hareket ettiğine ve bu denetime dayandırılarak verdiği görüşün doğru olduğuna güvenir. Böylece mesleki davranış yükümlülükleri, denetçi ile finansal tablo kullanıcıları arasında, denetim sözleşmesinden kaynaklanan ve esasen şirkete yönelik olan asli edim yükümlülüklerinden bağımsız, kaynağını doğrudan TTK, KHK, BDY ve TDS'lerin denetimi niteleyen ve belirleyen hükümlerinden alan bir kanuni bir borç ilişkisi türünde güven ilişkisi meydana getirmektedir.

KHK m. 24 ise, denetçilerin söz konusu mesleki davranış yükümlülükleri ile kurulan güven ilişkisinde bu yükümlülüklerini ihlal ederek denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler bulunması halinde bu güvene aykırı davranılmasının sonucu olarak doğacak zararlardan sorumlu olacağını düzenlemektedir.

C. GÜVENE DAYALI BİR TASARRUFTA BULUNULMASI

KHK m.24'e göre denetçilerin sorumluluğunun doğması için finansal tablo kullanıcısı üçüncü kişilerin zarara uğraması gerekir. Bu bağlamda sorumluluğun gereği olarak denetçinin üçüncü kişilere denetim raporu ile şirketin

32 Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar prg. 150.1.

33 Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar prg. 100.2.

34 Serozan, s.267-258; Zevkliler, s.5; TTK m.404 gerekçe.

finansal raporları hakkında güvence vermesi, finansal tablo kullanıcısının ise verilen bu güvenden haberdar olması ve bu güveni aldığı kararlarda veya gerçekleştirdiği davranışlarda kullanması gerekmektedir.³⁵

Finansal tablo kullanıcıları, denetim raporlarını şirketlerle bir takım hukuki işlemler yapacakken alacakları kararlara dayanak teşkil etmesi için kullanılmaktadır. Bu bağlamda halka açıklanan finansal tablolara ilişkin denetim raporuna dayanarak sermaye piyasalarında faaliyette bulunan yatırımcılar denetlenen şirketlerin hisselerini satın alabilir veya mevcut yatırımcılar hisselerini satabilir. Benzer biçimde denetçi görüşüne binaen denetlenen şirketle alım satım sözleşmesi yapılması, kredi sağlanması, ortaklık kurulması, ihale verilmesi, sigorta yapılması, devir, bölünme veya birleşme gerçekleştirilmesi türünde bir takım hukuki işlemler de yapılabilir. Bu bağlamda denetimin ve raporların hukuka aykırı olması nedeniyle bu işlemleri yapan finansal tablo kullanıcısı üçüncü kişilerin bir zararı doğması halinde bağımsız denetçi de verdiği görüş ve güvenceden dolayı sorumlu olacaktır.³⁶ Çünkü TTK m.397/2'e göre denetçi görüşü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtilmektedir, bu nedenle finansal tablo kullanıcıları ile şirket arasındaki hukuki ilişkisinin kurulmasında denetçi, verdiği görüşün ve güvencenin finansal tablo kullanıcısı üçüncü kişiler tarafından şirketle yapacakları işlemlerde kullanılacağını bilmektedir.

Burada dikkate değer olan şu ki; zarar finansal tablo kullanıcısı üçüncü kişilerin denetlenen şirket ile kurdukları sözleşme ilişkisinden doğmuştur ve fakat denetçi verdiği güvence ile bu sözleşmenin kurulmasını etkilemiştir. Nitekim güven sorumluluğunun zarar, zarar verenin davranışından değil zarar görenin kendi davranışından doğmaktadır.³⁷

D. DİĞER HUSUSLAR

Denetçi, denetim raporunda verdiği görüş sonucunda finansal tablo kullanıcıları nezdinde bir güven oluşturmakta böylece onlarla arasında hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olmadığı ve bu raporların yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler içermediğine dair bir güven ilişkisi kurulmaktadır. Finansal tablo kullanıcıları üçüncü kişiler, denetçi raporuna güvererek yaptıkları işlemler sonucunda içinde buldukları mevcut durumunun güvendikleri duruma uygun hale getirilmesi fiilen mümkün olmayacağından ancak denetçi raporunu standartlara uygun olsaydı veya yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler içermeyeseydi ortaya çıkmayacak zarar-

35 Kırca, s.117.

36 Urkan, s.319.

37 Bodur, s.109.

larının tazminini talep edebilecektir.³⁸ Diğer bir ifadeyle denetçi TTK ve KHK ile mesleki etik ve standartların öngördüğü davranış yükümlülüklerine uygun davranmış olsaydı oluşmayacak olan zararı gidermekle yükümlü olacaktır.

Öte yandan sorumluluk, uygun nedensellik bağıını gerektirir.³⁹ Bunun doğal sonucu olarak, denetçiler, ancak finansal tablo kullanıcılarının, denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle oluşacak zararlarından sorumlu tutulabilecektir. Bu bağlamda denetlenen şirketle herhangi bir hukuki ilişki kurmamış üçüncü kişiler ile bu hukuki ilişkilerde denetim raporuna güvenerek hareket etmemiş üçüncü kişilerin zararından sorumluluk söz konusu olamaz.

Ayrıca KHK m.24'te sorumluluğun bir unsuru olarak kusur sayılmamıştır. Ancak burada bir kusursuz sorumluluk olduğu düşünülmemelidir. Zira denetimin niteliği ve denetim sonucunda verilen makul güvence denetçiye yüklenemeyecek kusurlardan sorumlu olmayı engeller. Denetim, kullanıcılara denetim konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili makul güvence sağlar (BDY m.5). Makul güvence, finansal tabloların denetimi çerçevesinde, yüksek ancak mutlak olmayan güvence seviyesidir. Makul güvence, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Genel olarak eksiklik ve yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir. Denetçi görüşü finansal tabloları bir bütün olarak ele alır ve denetçi, finansal tabloların bütünü açısından önemlilik arz etmeyen yanlışlıkların tespit edilmesinden sorumlu değildir.⁴⁰ Görüldüğü üzere, denetçinin ancak önemlilik düzeyini aşan yanlışlıklar için güvence veriyor olması kusurluluk yönünden önem taşır. Kusursuz sorumluluk, en küçük düzeydeki yanlış bilginin dahi sorumluluk doğurmasına yol açardı. Dolayısıyla denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler bulunması denetçinin kusuruna dayanıyorsa KHK m.24 bağlamında denetçinin sorumlu olacağı söylenebilecektir.

E. DENETÇİNİN GÜVEN SORUMLULUĞU VE BUNUN SONUCU

Yukarıda yapılan açıklamalardan görüldüğü üzere denetçi, yaptığı denetim ve hazırladığı raporu ile finansal tablo kullanıcıları üçüncü kişiler nezdinde denetim şeklinde beliren güven ilişkisinde, TTK, KHK, denetim standartları

38 Kırca, s. 207.

39 TTK m.557 gerekçesi.

40 BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi prg. 6.

ve mesleki etik ilkeler gereğince, denetimi dürüst, tarafsız, bağımsız olarak gerçekleştirmek, şirketin malvarlıksal ve finansal durumunu gerçeğe ve ihtiyaca uygun biçimde dürüstçe belirtmek ve finansal tablo kullanıcılarını doğru bilgilendirmek, onların şahıs ve mal varlıklarına karşı özen göstermek, zarar vermemek ve zararlardan koruyucu tedbirleri almakla yükümlüdür. Bu bağlamda denetçi ile finansal tablo kullanıcıları arasında doğrudan kanundan ve anılan düzenlemelerden kaynaklanan ve denetim sözleşmesi nedeniyle şirkete karşı olan asli edim yükümlülüklerinden bağımsız bir borç ilişkisi doğmaktadır. Buradan hareketle KHK m.24 uyarınca denetçiler yapılan denetim çalışmalarında, denetim standartları çerçevesinde dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, mesleğe uygun davranış ve diğer etik ilkelere uyulmaması, kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirilmemesi denetçilerin sorumluluk sebebinin teşkil eder. Denetçiler, hazırladıkları raporun ve verdikleri görüşlerin üçüncü kişiler nezdinde oluşturdukları güvenin kendi kusurları ile ihlal edilmesi nedeniyle denetçi raporunun yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler içermeyecek şekilde tam ve doğru hazırlasaydı meydana gelmeyecek olan zararlardan güven sorumluluğu kapsamında sorumlu olacaklardır.

Bu bağlamda, KHK m.24'ün güven sorumluluğunun şartlarını taşıdığı ve hukuki niteliğinin güven sorumluluğu olduğu hükmü verilebilecektir. Böylelikle KHK m.24'te güven sorumluluğunun sonuçları geçerli olacaktır. Güven sorumluluğunun genel sonucu olarak finansal tablo kullanıcıları, uğradıkları zararların tazminini istediklerinde sözleşmeye aykırılıkta olduğu gibi zamanaşımı süresi 10 yıl olacak ve zarar gören finansal tablo kullanıcıları zarar veren denetçinin kusurunu ispatlamakla yükümlü olmayacaktır. Ayrıca denetçi de denetimde kullandığı yardımcılardan fiillerinden dolayı kurtuluş kanıtı getirme imkânına sahip olmayacaktır.⁴¹ Bu durum finansal tablo kullanıcılarına zararın tazmini açısından haksız fiil hükümlerine göre yapılacak bir talebe göre önemli bir avantaj sağlayacaktır.

Şöyle ki, finansal tablo kullanıcıları, denetçiye nazaran finansal işlemler ve bunların tabi oldukları teknik düzenlemeler hakkında yeterli bilgiye sahip değildir. Denetim standartları hakkında da yeterli bilgiye sahip olmadıkları için denetimin kalitesini de ölçemezler. Bu bağlamda denetçinin kusurunu ispat etmeleri çok zordur. Ayrıca finansal tabloların çoğu zaman uzun dönemlere yaygın finansal bilgi içermesi nedeniyle, denetim raporunun hazırlandığı dönemden çok sonra farkına varılan bir yanlış bilgi ve bu nedenle uzun süre sonra ortaya çıkan zararlar nedeniyle sorumluluk için zamanaşımı süresinin uzun olması da finansal tablo kullanıcılarının lehinedir. Öte yandan, denetim tek başına yapılan bir

41 Tekinay, Akman, Burcuoğlu, Altop, s.982.

faaliyet de değildir. Denetimlerin alanında uzman bir ekiple gerçekleştirilmesi gerekir.⁴² Denetim ekipleri seçilirken ve bu kişiler denetimle ilgili görevlerini ifa ederken denetçilerin özen yükümlülüğüne aykırı davranması da denetçinin katlanması gereken bir sorumluluktur. Bu bağlamda denetim raporundan faydalanan üçüncü kişilerin, denetimdeki ifa yardımcıları olan denetim ekibi elemanlarının kusurlu davranışlarından denetçinin sorumluluğu da önem arz eder. Tüm bu nedenlerle finansal tablo kullanıcılarının, denetim raporuna güvenerek yapmış oldukları işlemlerden dolayı uğradıkları zararlar açısından haksız fiil hükümleri yerine sözleşme sorumluluğuna dayanılması, finansal tablo kullanıcıları açısından hem daha uzun zamanaşımı süresine sahip olma hem de denetçinin kusurunu ispat etme zorunda olmama, denetçi tarafından denetimde kullanılan denetçi yardımcılarının fiillerinden kurtuluş kanıtı getirememe nedeniyle daha avantajlı koşullarda zararın tazminine imkân sağlar.

Güven sorumluluğuna ilişkin açılacak bir davada aktif dava ehliyeti, zarar görenlere ait olup bunlar somut olayın özelliklerine göre pay sahipleri, bu sıfatı bu işlemler dolayısıyla yitirenler ve kazananlar, menkul değerleri alanlar, mal veya hizmet alımı veya satımı yapanlar, iş sözleşmesi veya kredi ilişkisi kuranlar, ortaklık yapanlar vs. olabilir. Pasif dava ehliyeti ise TTK, KHK, BDY, TDS'lere aykırı olarak denetimi gerçekleştiren ve raporları düzenleyen ile bu raporlarda yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler veren denetçilerdir.

SONUÇ

Bağımsız denetçilerin denetledikleri finansal tablolardan yararlanacak kişilere işletmelerin finansal tablolarının uygunluğu ve doğruluğu hakkında makul güvence vermesi ve finansal tablo kullanıcılarının da, denetim raporu ile güvenceye bağlanmış bu tablolardan yararlanmak suretiyle denetçiler ile üçüncü kişiler arasında bir güven ilişkisinin kurulduğu söylenebilir. Bu güvence dayanarak finansal tablo kullanıcıları, yatırım, kredi, alım satım, ortaklık vs gibi bir takım ticari ve ekonomik kararlar alarak denetlenen şirketle hukuki işlemler yaparlar. Denetimin denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlarda yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler bulunması nedeniyle yapılan bu işlemlerden finansal tablo kullanıcılarının zararları doğabilir. Oysa denetçinin karşı tarafta oluşturduğu haklı güveni boşa çıkarmama, onları doğru bilgilendirme, aydınlatma, şahıs ve mal varlıklarına karşı özen gösterme, zarar vermeme ve zararlardan koruyucu tedbirleri alma yükümlülüğü vardır. Bu bağlamda KHK m.24 denetçilere, söz konusu güven ilişkisindeki mesleki davranış yükümlülüklerinin ihlali nedeniyle finansal tablo kullanıcılarının doğacak zararlarını tazmin etmeye yönelik özel bir sorumluluk öngörmektedir.

42 BDY m.27.

Bağımsız denetçilerin meydana getirdikleri güven nedeniyle ilgililerin korunmasını düzenleyen KHK m.24, TMK m.2'ye dayandırılan güven sorumluluğunun açık bir kanuni düzenlemeye konu olmuş bir türüdür. Dolayısıyla burada aynen TTK m.209'da olduğu gibi yasal bir güven sorumluluğu söz konusudur. Bu anlamda finansal tablo kullanıcıları, haksız fiil hükümleri yerine güven sorumluluğuna dayanarak sözleşmeye aykırılıkta olduğu gibi zarar veren denetçinin kusurunu ispatlamakla yükümlü olmaksızın, 10 yıllık zamanaşımı süresi içinde zararlarının tazminini talep edebileceklerdir. Ayrıca denetçi de denetimde kullandığı yardımcılarının fiillerinden dolayı kurtuluş kanıtı getirme imkânına sahip olamayacaktır. Dolayısıyla KHK m.24'e dayanan finansal tablo kullanıcıları zararlarını haksız fiil hükümleri yerine daha elverişli olan sözleşme hükümlerine dayanarak tazmin imkânına sahip olacaklardır.

KAYNAKÇA

ATAMER, Yeşim: Üçüncü Kişinin Uğradığı Zararın Sözleşmesel Sorumluluk Kurallarına Göre Tazmini, Yargıtay Dergisi, Cilt:22, Sayı: 1-2, Yıl:1996, s.99-132.

ATEŞ, Derya: Borçlar Hukuku Sözleşmelerinde Genel Ahlaka Aykırılık, Turhan Kitabevi, Ankara 2007.

BODUR, Yücel Mehtap: İş ve Sosyal Güvenlik Hukukunda Birlikte İşverenlik, 1. Bası, Beta, İstanbul 2018.

DEMİRCİOĞLU, Huriye Reyhan: Güven Esası Uyarınca Sözleşme Görüşmelerindeki Kusurlu Davranıştan Doğan Sorumluluk (Culpa in Contrahendo Sorumluluğu), Yetkin, Ankara 2009.

EDİS, Seyfullah: Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:445, Sevinç Matbaası, Ankara 1979.

EREN, Fikret: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 20. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2015.

HATEMİ, Hüseyin: Medeni Hukuk'a Giriş, Gözden Geçirilmiş 7. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2013.

İNAL, Tamer: 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununa Göre Borca Aykırılık Dönme ve Fesih, Güncellenmiş 5. Baskı, Seçkin Yayınları.

İMRE, Zahit: Medeni Hukuka Giriş, Yenilenmiş 3. Bası, Fakülteler Matbaası, 1980.

KIRCA, Çiğdem: Bilgi Vermeden Dolayı Üçüncü Kişiye Karşı Sorumluluk, Banka Ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Türkiye İş Bankası Vakfı - Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayın No:411, Ankara 2004.

KOCABIYIK, Sami: Bağımsız Denetçinin Üçüncü Kişilere Karşı Sorumluluğu, Seçkin Yayınları, Ankara 2018.

KOCAYUSUFPAŞAOĞLU, Necip/ **HATEMİ**, Hüseyin/ **SEROZAN**, Rona/ **ARPACI**, Abdülkadir: Borçlar Hukuku Genel Bölüm, Borçlar Hukukuna Giriş, Hukuki İşlem, Sözleşme, 1. Cilt, 6. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 2014.

KOCAYUSUFPAŞAOĞLU, Necip/ **HATEMİ**, Hüseyin/ **SEROZAN**, Rona/ **ARPACI**, Abdülkadir: Borçlar Hukuku Genel Bölüm, İfa, İfa Engelleri, Haksız Zenginleşme, 3. Cilt, 6. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 2014. (Atıf Şekli: *Serozan,*)

OĞUZMAN, Kemal/ **ÖZ**, Turgut: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Cilt 1, 10. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2012.

OĞUZTÜRK Kalkan Burcu; Güven Sorumluluğu, Vedat, İstanbul 2008.

OLGAÇ, Senai: İçtihatlarla Türk Medeni Kanunu Şerhi, 3. Baskı, Olgaç Yayınları, Ankara 1975.

ÖZKORKUT, Korkut: “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim”, Ankara, 2013.

ÖZTAN, Bilge: Medeni Hukukun Temel Kavramları, Turhan Kitabevi, 39. Bası, 2014.

SEROZAN, Rona: “Culpa In Contrahendo”, “Akdin Müsbet İhlali” ve “Üçüncü Kişiyi Koruyucu Etkili Sözleşme” Kurumlarının Ortak Temeli: Edim Yükümlerinden Bağımsız Borç İlişkisi, MHAD. 1968, S. 3, İstanbul 1968, s. 108-129. (Atıf Şekli: *Serozan*, (Culpa In Contrahendo))

TEKİNAY, Selahattin Sulhi /**AKMAN**, Sermet/ **BURCUOĞLU**, Haluk/ **ALTOP**, Atilla: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, İstanbul 1993.

URKAN, Ercan: “Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Sözleşmeleri ve Sorumluluk”, Yetkin, Ankara, 2016.

ZEVKLİLER, Aydın/ **ERTAŞ**, Şeref/ **HAVUTÇU**, Ayşe/ **GÜRPINAR**, Damla: Yeni Medeni Kanuna Göre Medeni Hukuk (Temel BİLGİLER), 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2012.