

Disciplines

economics, finance, business administration, econometrics, tourism, foreign trade, labor economics, agricultural economics, engineering economics, political science, public administration, local government issues, urbanization, social services, international relations, health management, logistics management

BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARININ SPK, VUK, 3568 SAYILI KANUN, TTK VE KGK DÜZENLEMELERİ AÇISINDAN İNCELENMESİ *

Examining The Responsibilities of Independent Auditors in Terms of Cml, Tpl, Law No. 3568, Tcc, And Pol

Öğr. Gör. Dr. Öznur ARSLAN [id](#)

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Hafik Kamer Örnek Meslek Yüksekokulu, Toptan ve Perakende Satış Bölümü, oznurkul@cumhuriyet.edu.tr Sivas/Türkiye

SMM Kazım KIR [id](#)

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Öğrencisi
ssivasmmmo58@hotmail.com Sivas/Türkiye

Doç. Dr. Mehmet DEMİR [id](#)

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, mehmet_demir01@hotmail.com
Sivas/Türkiye

ARSLAN, Ö.; KIR, K.; DEMİR, M. (2019). “Bağımsız Denetçilerin Sorumluluklarının SPK, VUK, 3568 Sayılı Kanun, TTK ve KGK Düzenlemeleri Açısından İncelenmesi”, International Journal of Academic Value Studies, Vol:5, Issue:1(5th Year Special Issue); pp: 100-113 (ISSN:2149-8598)

ARTICLE INFO

*This article was checked
by iThenticate*

Article History

Makale Geliş Tarihi

Article Arrival Date

26/11/2018

Makale Yayın Kabul
Tarihi

The Published Rel. Date
26/01/2019

Anahtar Kelimeler

Denetçi, Bağımsız

Denetçi, Bağımsız

Denetçinin Sorumluluğu

Keywords

Auditor, Independent

Auditor, Responsibility of
Independent Auditor.

ÖZ

Bağımsız denetim, işletme yetkililerinin işletme ile ilgili iddialarının doğruluk düzeyini saptamak üzere gerçekleştirilen bir faaliyettir. İşletme bilgilerini kullanacak olan taraflara işletmece sunulmuş olan bilgilerin güvenilir ve karşılaştırılabilir olup olmadığı ve finansal işlemlerin ilgili kanun, yönetmelik, tebliğ vb. düzenlemelere uygun değerlendirilip değerlendirilmediği bağımsız denetim yoluyla gerçekleştirilebilmektedir. Bağımsız denetçi, tüm bu işlemlerle ilgili olarak taraflara makul güvence kapsamıyla sınırlı olmak üzere görüş bildirmektedir.

Finansal bilgiler, denetçinin yaşadığı aksaklıklar ve sorumluluklarını azaltmaya çalışması gibi sebeplerle önemli yanlışlıklar içerebilmekte bu da finansal bilginin riskini artırmaktadır. Bu risk ise finansal bilgi kullanıcılarının kararların doğrudan ve önemli oranda etkilemekte, yanlış kararların alınmasına ve kaynakların israfına yol açabilmektedir. Yaşanan finansal skandallarda bu durum kendini açık olarak göstermiştir.

Finansal bilgilerin hatalı ve/veya hileli olmasının verdiği zararı azaltmak, işletme hakkında doğru ve güvenilir bilgiyi elde etmek amacıyla denetçinin bağımsız denetim faaliyeti ile ilgili süreçte bir takım sorumlulukları çeşitli

*Bu çalışma, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı doktora tezi kapsamında Doç. Dr. Mehmet Demir'in danışmanlığında Öznur Arslan'ın hazırlamış olduğu “Muhasebe Hilelerinin Tespitinde İç Denetim Sisteminin Önemi ve Denetim Standartları Açısından Bağımsız Denetçinin Hileye Karşı Sorumlulukları” adlı doktora tezinden *kısmen* yararlanmak suretiyle gerçekleştirilmiştir. Ayrıca bu çalışma özet olarak, 25-27 Ekim 2018 tarihleri arasında İstanbul Yıldız Teknik Üniversitesinde düzenlenen, 5. Uluslararası Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimler Sempozyumunda sunulmuştur.

yasal düzenlemelerde ele alınmıştır. Bu çalışmada, bağımsız denetçinin sorumluluğu, Sermaye Piyasası Kurulunun Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliği (Seri: X, No:22), Vergi Usul Kanunu, 3568 Sayılı Kanun, Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Bağımsız Denetim Yönetmeliği açısından ele alınmıştır. Bu düzenlemelerde denetçilerin sorumlulukları açısından öne çıkan durumlar incelenmiş, birbirleriyle örtüşen veya ayrışan noktalara değinilmiştir.

ABSTRACT

The independent audit is an activity performed in order to determine the accuracy level of company officials' arguments. By means of the independent audit procedures, it can be determined if the information provided by the business to the parties by using the information of company, and if the transactions of the business are examined in accordance with the laws, regulations, legislations, and communiqué, and etc. The independent auditor expresses his/her opinion about these transactions to the parties at reasonable reliability context.

The financial information may incorporate significant errors because of the reasons such as difficulties that the auditor may have faced with and the effort of auditor to reduce his/her responsibilities, and this increases the risk of financial information. This risk directly and significantly influences the decisions of users of financial information, and it may lead to wrong decisions and waste of resources. This can be clearly seen in the financial scandals seen before.

The responsibilities of auditor during the independent auditing procedure are determined in various legal regulations in order to decrease the losses arising from the misleading and/or fraudulent financial information, and to obtain accurate and reliable information about the company. In the present study, the responsibilities of the auditor are discussed in terms of Communiqué on Independent Audit Standards in Capital Market Law (Series: X, No:22), Tax Procedure Law, Law No.3568, Turkish Code of Commerce, and Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority's Independent Auditing Regulation. The points coming to the forefront in these regulations in terms of the responsibility of auditors were analyzed, and the overlapping and differentiating points were discussed.

1. GİRİŞ

Devletler asli görevleri olan kamu hizmetlerini etkin bir şekilde sunabilmek için düzenli gelir kaynaklarına ihtiyaç duyarlar. Bu kaynakların başında ise vergiler gelmektedir. Devletin sunmuş olduğu kamu hizmetlerini etkin ve verimli bir şekilde yapılabilmesi için ise vergilerin mükelleflerden mümkün olduğu sürece eksiksiz ve zamanında toplanması gerekir. Bu sebeple kamu sektörünün kendinden beklenen görevleri etkin bir şekilde yerine getirebilmesi açısından, devletin bireylerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini uygun bir şekilde yerine getirip getirmediğinin denetlemesi son derece önemlidir.

Günümüzde birçok alanda kaydedilen gelişmelere paralel olarak işletme ile ilişkili olan tarafların sayısında ve niteliğinde de değişimler ve artışlar yaşanmaktadır. Söz konusu kişi ve kurumlar, ticari ilişki öncesinde ve devamında ilişkili oldukları/olacakları işletmelerle ilgili kararlar alırken muhasebe bilgi sistemi süreci ile elde edilen finansal tablolardan yararlanmaktadırlar. Kuşkusuz ki finansal tabloların ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik, anlaşılabilirlik ve karşılaştırılabilirlik niteliklerini sağlaması finansal tablo kullanıcılarının alacakları kararların doğruluğu açısından hayati önem taşır. İşte bağımsız denetim faaliyeti ile finansal tabloların bahsedilen niteliksel özelliklerinin sağlanması da amaçlanmaktadır.

Bağımsız denetim faaliyetini yerine getiren bağımsız denetçiler, ilgili mevzuat ve standartlara uymak yükümlülüğündedirler. Dolayısıyla bu mevzuat ve standartlar kapsamında bağımsız denetçilere yüklenen bir takım sorumluluklar bulunmaktadır.

Bu çalışmanın amacını, bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesinde çeşitli mevzuat ve standartlara uyma yükümlülüğü olan bağımsız denetçilerin sorumluluklarının kaynakları oluşturmaktadır. Bu kapsamda bağımsız denetçinin sorumluluğu, SPK, VUK, 3568 Sayılı Kanun, TTK ve KGK düzenlemeleri açısından ele alınmıştır.

2. BAĞIMSIZ DENETİM

Denetim, Latince kökenli bir kelime olup “ışitmek, dikkatlice dinlemek” anlamına gelmektedir. Türk Dil Kurumu’nun Büyük Türkçe Sözlük’te denetim için “bir işin doğru ve uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” ifadeleri kullanılmaktadır (Büyük Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr, erişim tarihi, 20.02.2017).

Denetim, işletme faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan durum ile meydana gelmesi beklenen durumun birbiriyle bağdaşp bağdaşmadığını araştırma bir nevi karşılaştırma yapma işlemidir (Yozgat 1992: 339).

Muhasebe denetimi, işletmelerdeki bütün finansal tabloların ve bu tabloların dayanaklarının, konusunda uzman kişiler tarafından tarafsız bir şekilde toplanıp belli standartlar ve ilgili mevzuat ve yönetmelik dâhilinde denetlenmesi ve bu denetleme sonucunda finansal tabloların güvenilirliğini sağladıktan sonra ilgili kişi ya da kurumlara raporlar halinde bu görüşlerin sunulma sürecidir (Akdoğan 1989: 4).

Bağımsız denetim ise, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır (Kardeş Selimoğlu 2014: 5).

3. SERMAYE PİYASASI DÜZENLEMELERİ ÇERÇEVESİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUĞU

Bağımsız denetim faaliyeti dolayısıyla bağımsız denetim kuruluşları ile müşteriler ve üçüncü kişiler arasında ciddi sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu sorunlar büyük ölçüde bağımsız denetim kuruluşlarının, bağımsız denetim faaliyetini denetim ilke ve kurallarına uygun olarak yerine getirmemelerinden kaynaklanmaktadır. Bu durumdan müşteriler de dâhil olmak üzere pek çok kişi zarara uğrayabilir. Bağımsız denetim faaliyetlerinden kaynaklanan bu sorunlardan dolayı, bağımsız denetim kuruluşlarının hukuki, idari ve cezai sorumlulukları ülkemiz sermaye piyasalarının Bağımsız Denetim Kurulu tarafından düzenlenmektedir. 4487 sayılı kanun ile değişik 2499 sayılı SPK’nın 22’inci maddesinin (d) ve (e) bentlerinde yer verilen hükümler ile Kurula bu yetki açıkça verilmiştir.

3. 1. Bağımsız Denetçinin Hukuki Sorumluluğu

Bağımsız denetçilerin hukuki sorumluluklarına ilişkin genel düzenlemeye SPK’nın 16. maddesinde yer verilmektedir. Bu maddeye göre “Bağımsız denetleme kuruluşları, denetledikleri mali tablo ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar” denilmektedir (SPK m.16). Ayrıca SPK’nın 15’inci maddesinde yer verilen temettü ve bedelsiz payların dağıtılması ile ilgili hükümde bağımsız denetçilerin sorumluluğuna dolaylı olarak değinilmektedir. Bu maddede, “Yönetim kurulu üyeleri ve temsilcisi oldukları tüzel kişiler, şirket denetçileri, bağımsız denetim yapanlar ve bağlı oldukları gerçek ve tüzel kişiler, ara dönemler bilanço ve gelir tablolarının gerçeği aksettirmemesinden veya mevzuat ile muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak düzenlenmemiş olmamasından doğan zararlar için şirkete, pay sahiplerine, şirket alacaklılarına ve ayrıca doğrudan doğruya olmak üzere temettü avansının karşıladığı veya ödendiği bilanço yılı içinde pay senedi iktisap etmiş bulunan kişiler ile üçüncü kişilere karşı müteselsilen sorumludurlar. Hukuki sorumluluk doğuran hallerin varlığı halinde, pay sahipleri, yönetim kurulu üyeleri, denetçiler ve kurul tarafından kararın ilanından itibaren otuz gün içinde, iptal davası açılabilir. Kurul yasalardan kaynaklanan yükümlülüklerin doğruluk incelemesi dâhil bilanço ve gelir tablolarını denetleme ve düzeltmeye yetkilidir” denilmektedir (SPK m.15)

Seri: X, No:16 sayılı tebliğin 44’üncü maddesinde ise, “denetim ilke ve kurallarına uyulmadan gerçekleştirilen ve denetim ilke ve kurallarına aykırılığı giderilmeyen bağımsız denetimlerin hiç yapılmamış sayılacağı ve bağımsız denetimin geçersiz sayılmasının bağımsız denetim kuruluşunun

kusurundan kaynaklanması halinde, yapılabilecek duyuru masrafları dâhil meydana gelebilecek diğer zararlardan ilgili sorumlu ortak baş denetçi ve bağımsız denetim kuruluşunun sorumlu olacağı” belirtilmiştir (Özşahin 2000: 45).

Özetle; SPK’da hukuki sorumluluk sadece bağımsız denetim raporundaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler sebebiyle söz konusu iken, tebliğler de hukuki sorumluluk sadece bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmaması halinde değil, bağımsız denetimin denetim ilke, kural ve standartlarına uygun yapılmaması halinde de söz konusu olduğunu belirtmektedir.

3. 2. Müşterilere Karşı Sorumluluk

Bağımsız denetim kuruluşlarının, mevzuat ve bağımsız denetim sözleşmesinin kendilerine yüklediği görevleri gereği gibi veya hiç yerine getirmemeleri müşterilere karşı sorumluluklarını doğurur. Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumlu oldukları kişilerin başında denetledikleri işletmeler yani müşteriler gelir. Bağımsız denetim faaliyeti, müşteri ile yapılan bağımsız denetim sözleşmesi çerçevesinde yürütülür. Bağımsız denetim sözleşmesi ile sözleşmenin her iki tarafına da önemli yükümlülükler verilmiştir. Bağımsız denetim kuruluşlarının müşterilerine karşı sorumluluğu, genellikle bağımsız denetim sözleşmesinden doğan yükümlülüklerin ihlal edilmesinden kaynaklanır. Bağımsız denetim kuruluşlarının müşterilere karşı sözleşmeden doğan sorumluluğundan söz edebilmek için aşağıda sıralanan beş şartın gerçekleşmesi gerekmektedir (Çelik 2005: 132-134).

- Bağımsız denetim sözleşmesinin varlığı,
- Bağımsız denetim sözleşmesinin ihlali,
- Bağımsız denetim sözleşmesinin ihlali sonucunda maddi bir zararın doğması,
- Bağımsız denetim sözleşmesinin ihlali ile zarar arasında illiyet bağının bulunması ve
- Bağımsız denetim kuruluşunun kusurlu olması.

Bağımsız denetim kuruluşlarının müşterilere karşı sorumluluğu oldukça uzun bir süreç içerisinde söz konusu olabilir. Bağımsız denetim kuruluşunun müşterilerine karşı sorumluluğu sözleşme görüşmeleriyle başlamakta, sözleşme süresince de devam etmektedir. Hatta sorumluluğun, bağımsız denetim raporunun hazırlanması ve ilan edilmesinden sonra da devam etmesi mümkündür.

Bağımsız denetim kuruluşunun müşteriye karşı sorumluluğunu doğuran uygunsuzluk halleri şunlardır (Kandemir 2010: 160);

- Bağımsız denetim öncesi yükümlülüklerin ihlali,
- Bağımsız denetim geçersizliği,
- Bağımsız denetim kuruluşunun bağımsız denetimden hukuka aykırı olarak çekilmesi,
- Bağımsız denetim raporunun yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler içermesi,
- Hata ve hilelerin ortaya çıkmasındaki başarısızlık.

3. 3. Üçüncü Kişilere Karşı Sorumluluk

Bağımsız denetim faaliyeti, her ne kadar bağımsız denetim kuruluşu ile müşteri arasındaki bağımsız denetim sözleşmesi çerçevesinde yerine getirilse de bağımsız denetim kuruluşlarının müşterilerine olduğu kadar müşteriler dışındaki bir takım kişilere (mevcut ve potansiyel yatırımcılar, müşterinin çalışanları, borç verenler, satıcılar ve diğer ticari alacaklılar, müşteriler, devlet) karşı da kasten veya ihmali sebebiyle verdikleri zararlardan dolayı sorumlu olmaları mümkündür.

Üçüncü kişilerin bağımsız denetim faaliyetinden zarar görmeleri genellikle yanlış ve yanıltıcı mali tablolara güvenmelerinden kaynaklanır. Mali tabloların bağımsız denetimden geçmiş olması, bilgi kullanıcılarının alacakları yatırım kararlarında en temel dayanağı teşkil eder. Bundan dolayı, bağımsız denetimin raporunun gerçeği yansıtmaması bilgi kullanıcılarının zarar görmelerine sebep olur.

Bağımsız denetim kuruluşlarının üçüncü kişilere karşı sorumluluğu müşterilerine karşı sorumlulukta olduğu gibi bağımsız denetimin, denetim ilke ve kurallarına uygun yapılmamasından (özellikle bağımsız denetim raporunun gereği gerçeği yansıtmamasından) kaynaklanır. Denetim ilke ve

kurallarına aykırılık, bağımsız denetim kuruluşunun kasıtlı davranışlarından, gerekli mesleki ve özeni göstermemesinden veya gerekli mesleki yeterlilik ve tecrübeye sahip olmamasından kaynaklanabilir. Bağımsız denetim kuruluşunun üçüncü kişilere karşı sorumluluğu, bağımsız denetim raporunun yayınlanmasıyla başlamakta bir sonraki döneme ilişkin bağımsız denetim raporunun yayınlanmasıyla sona ermektedir(Çelik 2005: 136).

3. 4. Bağımsız Denetçinin İdari Sorumluluğu

2499 sayılı Sermaye Piyasası kanunu SPK'nın 22. maddesinin (d) ve (e) bentlerinde yer verilen hükümler ile Türkiye'de sermaye piyasalarında bağımsız denetim faaliyeti düzenleme yetkisi SPK'ya verilmiştir. Bu sebeple bağımsız denetim kuruluşlarının SPK tarafından düzenlenen kuruluş ve faaliyet şartlarına uygun hareket etmeleri gerekir. Aksi halde, bağımsız denetim kuruluşlarının idari sorumlulukları söz konusu olur.

SPK tarafından sermaye piyasasında faaliyet gösteren kurumlara uygulanacak yaptırımların neler olduğu SPK'nın "Tedbirler" başlıklı 46. maddesinde sıralanmıştır. Bu maddede, "(...)Kurul, bu kanun uyarınca yaptığı izleme, inceleme ve denetlemeler sonucunda; sermaye piyasası kurumlarının mevzuat, esas sözleşme ve iç tüzük hükümlerine aykırı faaliyetlerinin tespit edilmesi halinde, ilgililerden aykırılıkların giderilmesi ve kanuna, işletme amaç ve ilkelerine uygunluğun sağlanmasını isteme; aykırılıkta sorumluluğu tespit edilen kurum görevlilerinin, haklarında kovuşturmayla geçildikten sonra yargılama sonuçlanıncaya kadar imza yetkilerini sınırlandırmaya veya kaldırmaya; aykırılıkların giderilmemesi veya giderilemeyecek aykırılıkların tespit edilmesi durumunda, gerekli her türlü tedbiri almaya ve kurumların faaliyetlerini geçici veya sürekli olarak durdurmaya ve yetkilerini kaldırmaya yetkilidir (...)" denilmektedir (SPK m.46)

Sermaye Piyasası Kanununun dışında X/16 sayılı tebliğde SPK'nın bağımsız denetim kuruluşlarına karşı bir takım yaptırımlar uygulayabileceği düzenlenmiştir. X/16 m. 46'ya göre "SPK, denetim ilke ve kurallarına aykırı bir takım faaliyetlerde bulunmaları halinde bağımsız denetim kuruluşlarını (SPK,m.46/g uyarınca) bağımsız denetim yapacak kuruluşlar listesinden çıkartabilir." "Bağımsız denetim kuruluşlarının, listeden çıkartılabilmeleri sonucunu doğuran sebepler şunlardır (Çelik 2005: 194);

- Kuruluş şartlarının kaybedilmesi,
- Görev kabulüne ve değişimle ilişkin denetim ilke ve kurallarına uyulmaması,
- Yapılan denetimlerde SPK'ya bildirilenler dışında denetçi görevlendirilmesi,
- Denetim program ve çalışma kâğıtlarının yapılan denetim çalışmalarını kanıtlayacak düzeyde bulunmaması,
- Uygun denetim tekniklerinin kullanılmaması nedeniyle gerekli denetim kanıtlarının elde edilememesi,
- Mali tabloların güvenilirliğini önemli ölçüde etkileyecek hususların tespiti halinde, bağımsız denetim kuruluşunun denetim ilke ve kurallarına tam olarak uyulduğunu kanıtlayamaması,
- Yapılan denetim çalışmalarında sorumlu ortak başdenetçinin gerekli mesleki özen ve titizliği göstermemesi,
- Raporlamaya ilişkin temel ilkelere uyulmaması,
- X/16 sayılı tebliğin 5. Maddesinin son fıkrasında belirtilen hususlarla ilgili olarak bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmemesi ile SPK tarafından veya SPK tarafından görevlendirilenlerce istenen bilgi ve belgelerin verilmemesi,
- Hatalı, eksik, yanıltıcı ve gerçeğe aykırı rapor düzenlenmesi veya bilgi verilmesi,"

Seri: X, No: 22 sayılı SPK tebliğinin 2. kısmı "Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Yetkisinin İptali" başlıklı 30. maddesinin (c) bendinde "yapılan bağımsız denetim çalışmalarında, sorumlu ortak baş denetçi dâhil bağımsız denetim ekibinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, bağımsızlık, güvenilirlik ve mesleki davranış gibi etik ilkelere uymaması sonucu ortaya çıkan sorumluluk

durumlarında SPK'nın sadece ilgili sorumlu ortak baş denetçi ve/veya bağımsız denetçi/denetçilerin sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmasını yasaklayabilmektedir" (SPK m.30).

3. 5. Bağımsız Denetçinin Cezai Sorumluluğu

Bilgi kullanıcılarının hak ve menfaatlerinin korunması bağımsız denetim kuruluşlarının hem cezai hem de hukuki sorumluluğunun yeterli ölçüde düzenlenmesine bağlıdır. Bağımsız denetim kuruluşlarının cezai sorumluluğunun söz konusu olabilmesi için hukuki sorumluluktan farklı olarak denetim ilke ve kurallarına aykırılığın mutlaka bilerek ve isteyerek yapılması gerekir.

Seri: X, No: 22 sayılı tebliğ 2. kısım ve "Hukuki ve Cezai Sorumluluk" başlıklı 29. maddesinde "bağımsız denetçinin, bağımsız denetim standartlarına uygun yapılmaması nedeniyle müşteri ve üçüncü şahıslara karşı doğacak zararlardan, genel hükümler saklı kalmak kaydıyla, bağımsız denetim kuruluşu ile birlikte bağımsız denetim raporunu imzalayanlar müteselsilen sorumludur. Bağımsız denetim standartlarına aykırı olarak bağımsız denetim raporu düzenleyenler ve düzenlenmesini sağlayanlar hakkındaki cezai sorumluluk, kanun da belirtilen özel hükümlere tabidir" denilmektedir (SPK m.29). Tebliğlerde gönderme yapılan SPK'nın "Cezai Sorumluluk" başlıklı 47. maddesinin b/2 bendinde "defter ve kayıt tutmayanlar, her bir alt bent kapsamına giren fiillerden dolayı bir yıldan üç yıla kadar hapsi ve iki bin günden beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılırlar" denilerek SPK'nın 16. maddesine aykırı hareket edenler için cezai sorumluluk doğacağı belirtilmektedir (SPK m.47). Cezai sorumluluk doğuran durumlar şunlardır:

- Bağımsız denetimin, denetim ilke ve kurallarına aykırı yapılması,
- Kasıtlı olarak gerçeğe aykırı bağımsız denetim raporu verilmesi,
- Sır yükümlülüğünün ihlali,
- İçeriden öğrenilenlerin ticareti.

3. 6. Hata ve Hilelerin Tespitinde Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Türkiye'deki denetim alanındaki en kapsamlı düzenlemelerden birini bünyesinde barındıran bir tebliğ Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanmıştır. Uluslararası Denetim Standartları 240 (International Accounting Standards - IAS)'dan yararlanılarak oluşturulmuş olan Seri: X, No: 22 sayılı ve 2006 tarihli "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları" hakkında Altıncı Kısım'ı, finansal tabloların bağımsız denetimde hile ve usulsüzlükler konusuna ayırmıştır. Tebliğ incelenecek olunursa (Kandemir 2010: 165);

- "Tebliğin 3. Maddesi'nde bağımsız denetçinin hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesinde ne şekilde çalışması gerektiğini tanımlamaktadır. Buna göre hilelerinin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasındaki sorumluluklar ifade edilirken işletme yönetimi ve bağımsız denetçinin sorumlulukları birbiriyle ilişkili olarak değerlendirilmektedir.
- Tebliğin 5. Maddesi'nde, işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerin sorumlulukları belirtilmekte ve bu çerçevede hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında asıl sorumluluk işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilere yüklenmektedir.
- Tebliğin 6. Maddesi'nde, hile ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılmasıyla ilgili olarak bağımsız denetimin doğasından kaynaklanan kısıtlamalar olması dolayısıyla bağımsız denetim standartlarına uygun olarak planlanıp yapılmış olan bir bağımsız denetim çalışmasında dahi, finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıklarının tespit edilememesi riskinin söz konusu olabileceği ifade edilmekte ve bunun hangi durumlarda olabileceği tartışılmaktadır.
- Tebliğin 7. Maddesi'ne göre; bağımsız denetçi finansal tablolarda hile, usulsüzlük veya hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence sağlamak zorundadır."

4. Vergi Usul Kanunu ve 3568 Sayılı Kanun Çerçevesinde Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*

VUK'ta YMM mesleğine, vergi denetimine yönelik önemli bir sorumluluk yüklenmiş olup YMM'lerin denetim ve tam tasdik faaliyetlerine ilişkin hususlar ve sorumlulukları VUK'un mükerrer 227. maddesi ile 3568 sayılı Kanunun 12, 47, 48, 49. maddeleri ve bu kanunlara ilişkin çıkarılan tebliğler ve yönetmelikler ile hüküm altına alınmıştır.

Türk vergi sisteminde bağımsız denetçilik unvanı ve ibaresi yer almamakla beraber bağımsız denetçilik faaliyeti, VUK'un mükerrer 227. maddesine göre "3568 sayılı kanuna istinaden yetki almış YMM'ler tarafından denetim ve tam tasdik adı altında yürütülmektedir. YMM'ler tarafından denetim ve tasdike tabi tutulmuş mali tablolar denetimin ve tasdikin kapsamı ölçüsünde VUK'un 135. maddesinde belirtilen kamu idaresinin yetkili elamanlarınca incelenmiş belge olarak kabul edilir." Dolayısı ile YMM'ler kamu otoritesi tarafından kendilerine verilen yetkiler çerçevesinde yapmış oldukları denetim/tasdik faaliyetleri ile kamunun iş yükünü azaltmakta ve vergi ile ilgili iş ve işlemlerin hızlandırılmasını sağlamaktadır.

YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında ki Yönetmelikte tasdik:

"Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM'lerce denetim ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtır yansıtmadığının imza ve mühür kullanılarak rapora bağlanması" şeklinde tanımlanmıştır.

Mezkûr Yönetmelik tasdikin amacını ise; *"Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tablolarının yanıltıcı olmayacak biçimde ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak, gerçek veya tüzel kişilerin veya unların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerinin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak, vergi dairesi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmak" şeklinde açıklamıştır.*

18 sıra nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nde YMM'lerin tasdik faaliyeti kapsamındaki sorumlulukları aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

"Beyanname ve eklerini tasdik eden yeminli mali müşavirler, tasdik ettikleri beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle bunların dayanağını teşkil eden defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğu ile beyannamesini tasdik ettikleri mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılmasından sorumludurlar. Belgelerin yasal süresi içerisinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine, genel muhasebe kurallarına, vergi mevzuatına ve ilgili diğer mevzuata uygun ve doğru olarak yasal defterlere kaydedilmesi ve mali tablolara aktarılması sorumluluk kapsamındadır. Bu bilgi ve belgeler esas alınarak mükelleflerin vergi ve benzeri mali yükümlülüklerinin doğru olarak hesaplanması yeminli mali müşavirlerin sorumluluğuna dâhildir. Bu çerçevede yeniden değerlendirme, amortisman tutarları, yatırım indirimi, her türlü istisna ve muafiyet tutarları ve benzeri tutarların vergi mevzuatı çerçevesinde doğru olarak tespit edilmesi, aktif ve pasif kıymetlerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak değerlemelerinin yapılması, kaydi envanterin sağlanması ve randıman tespitlerinin yapılması yeminli mali müşavirlerin sorumluluğundadır."

* VUK ve 3568 Sayılı Kanun genellikle birbirlerine atıf yaptıkları için bu iki kanun aynı başlık altında incelenmiştir.

Yeminli mali müşavirlerin, denetim elemanları tarafından yazılan denetim raporuna istinaden ortaya çıkan vergi kaybından mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilsen sorumlu olduklarının tespit edilmesi halinde ortaya çıkan vergi kaybının tahsili için raporun bir örneği ilgili vergi dairesine; bir örneği de cezai yönden de gereği yapılmak üzere YMM'nin bağlı bulunduğu meslek odasına gönderilir. Ayrıca YMM'nin VUK'un 359. maddesine yer alan fiillerin içinde yer aldığı denetim elemanınca tespiti halinde Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulacağı da aşikârdır.

4.1. Mali Sorumluluk

Vergi Usul Kanunun mükerrer 227. maddesine göre Maliye Bakanlığı (VUK m.227);

- “Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı kanuna göre yetki almış SMMM veya YMM’ler tarafından imzalanması mecburiyetini getirmeye; bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya,
- Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen koşullara uygun olarak YMM’lerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,” bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre, beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi zıyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsil sorumlu tutulacakları belirtilmiştir (Çürük ve Tüm 2011:60).

3568 sayılı kanunun “Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk” başlıklı 12. maddesinde ise;

“YMM’ler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler.”

YMM’ler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilsen sorumlu olurlar.

Her iki kanun metni incelendiğinde, yeminli mali müşavirler tasdik işlemlerinin 3568 sayılı Kanunda “doğruluk denetimi” Vergi Usul Kanununda ise “uygunluk denetimi” kriterlerine bağlanmış olduğu görülmekte ve sorumlulukla ilgili net bir sonuç çıkmamaktadır. Ancak Danıştay, konu ile ilgili bir kararında[†] YMM’lerin “uygunluk denetimi” çerçevesinde sorumlu olduklarına işaret etmiştir. Dolayısıyla, Maliye Bakanlığının “doğruluk denetimi” gibi fiilen yapılması mümkün olmayan ve 3568 sayılı kanunun 12. maddesine aykırı bulunan genel tebliği düzenlemeleri yerine, tasdik işlemine “uygunluk denetimi” çerçevesinde ele alması yerinde olacaktır (Demir 2004: 104).

4. 2. Cezai Sorumluluk

3568 sayılı Kanunun Disiplin Cezaları Başlıklı 48. Maddesinde (3568 Sayılı Kanun m.48);

“Mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre aşağıdaki disiplin cezaları verilir.”

[†] Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 20/06/1997 gün ve E.1995/438, K.1997/301 sayılı Kararı.

Disiplin cezaları şunlardır:

- **Uyarma;** meslek mensubuna mesleğinin icrasında daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.
- **Kınama;** meslek mensubuna görevinde ve davranışında kusurlu sayıldığı yazı ile bildirilmesidir.
- **Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma;** mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere mesleki faaliyetten alıkoymadır.
- **Yeminli sıfatını kaldırma;** yeminli mali müşavirin yeminli sıfatının kaldırılmasıdır.
- **Meslekten çıkarma;** meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir.

Mesleki kurallara, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve harekette bulunanlarla, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı harekette bulunan meslek mensupları hakkında, ilk defasında uyarma, tekrarında ise kınama cezası uygulanır.

Görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yapmayan veya kusurlu olarak yapan veyahut da bu Kanunda yer alan mesleğin genel prensiplerine aykırı harekette bulunan meslek mensupları için geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır.

Tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığı Maliye Bakanlığınca ilk defa tespit edilen ve rapora bağlanan yeminli mali müşavirler hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, bu husus tekerrür edip bunun mahkeme kararıyla kesinleşmesi halinde de yeminli sıfatını kaldırma cezası verilir.

Mükellefle birlikte kasden vergi ziyaına sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verilir.

Üç yıllık bir dönem içinde iki veya daha fazla disiplin cezasını gerektiren davranışta bulunan meslek mensubuna, her yeni suçu için bir öncekinden daha ağır ceza uygulanabilir.

Beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren fiili yeniden işleyen meslek mensupları hakkında meslekten çıkarma cezası uygulanır.

Disiplin kurulları bir derece ağır veya bir derece hafif disiplin cezasının uygulanmasına karar verebilirler.

Takibat ve hüküm tesisi disiplin soruşturması yapılmasına ve disiplin cezası uygulanmasına engel değildir.

Meslek mensubu hakkında savunması alınmadan disiplin cezası verilemez. Yetkili disiplin kurulunun 10 günden az olmamak üzere verdiği süre içinde savunma yapmayanlar, savunma hakkından vazgeçmiş sayılırlar.

YMM'ler mezkûr kanunun 43/1 fıkrasına göre yaptıkları işlerle ilgili elde ettikleri bilgileri ifşa edemezler çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatten yararlanamazlar. Bu hükme aykırı harekette bulunan YMM'ler hakkında fiil daha ağır bir cezayı gerektiren bir suç oluşturmadığı takdirde, yüz güne kadar adli para cezasına hükmolunur.

3568 sayılı Kanunda sayılan disiplin cezalarına ek olarak denetim ve tasdik kapsamında hizmet verdikleri mükelleflerin VUK'un kaçakçılık suçları ve cezaları başlıklı 359. maddesinde yer alan fiillere iştirak etmeleri halinde ise iştirak edilen fiilin niteliğine göre üç yıldan beş yıla kadar ya da iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bu maddeye istinaden hükmolunan hapis cezaları paraya çevrilemez.

4. 3. YMM'lere Mali ve Ceza Sorumluluğuna Gidilebilmesinin Şartları

YMM'ler 3568 sayılı kanunun 47. Maddesine istinaden “görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanunun kamu görevlerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar” (3568 Sayılı Kanun m.47).

YMM'ler gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin mali tablo veya beyannamelerinin; vergi, istisna, muafiyet, iade, indirim, tecil, terkin veya zarar mahsubu işlemleri ve benzeri taleplerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu esas alınarak hesapların gerçeğe uygun ve doğru bilgi verecek şekilde tutulmasını ve bu suretle mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlamakla mükelleflerdir.

YMM'ler inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan VUK ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu'nun “Tam Teselsül” hükümleri uygulanır.

Vergi inceleme yetkisine haiz denetim elemanlarınca yapılacak vergi incelemesi sonucunda bir matrah veya vergi farkı ortaya çıktığı takdirde denetim elemanları, YMM'lerin, mali ve disiplin cezası yönünden sorumluluklarını hazırlayacakları ayrı ayrı müstakil raporlarla net bir şekilde ortaya koyacaklardır. Denetim elemanları ayrıca ortaya çıkan vergi kaybı ve diğer fiillerle ilgili YMM'lerin yazılı savunmasını istemek zorundadırlar. YMM'ler, savunma talebine 30 gün içinde yazılı olarak cevap vermemeleri durumunda bu haklarını kaybedeceklerdir.

Aşağıdaki sebeplerin varlığı halinde YMM'lerin sorumluluğuna gidilir;

- Tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması.
- Tespiti yapılan mali sorumluluğun düzenlenen tasdik raporunun kapsamında olması ve sorumlulukla bağlantılı olarak ortaya bir vergi zıyanının çıkması.
- YMM'lerin tasdikten doğan sorumluluklarının müstakil rapora bağlanması.

5. Türk Ticaret Kanununa Göre Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), gelişen koşullar ve Türkiye'deki ticari faaliyetlerin ortaya koyduğu gereksinimler neticesinde hazırlanmış ve Ocak 2011 tarihinde Resmi gazetede yayınlanmıştır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile ticari hayatı daha kapsamlı bir şekilde ele alan ve radikal değişiklikler içeren bir kanun ortaya konulmuştur. 6102 sayılı TTK ile kurumsal yönetim, iç denetim, bağımsız denetim, finansal raporlama, risk yönetimi gibi birçok alanda yapılan kapsamlı düzenlemeler Türk ticaret hayatına girmiştir (Köse ve Ertan 2014: 294).

6102 sayılı TTK 'da bağımsız denetçinin sorumluluğu aşağıdaki başlıklar ve unsurlar çerçevesinde kanunda yer edinmiştir:

- Sır Saklama Yükümlülüğünden Doğan Sorumluluk
- Denetçinin Kusurlu Hareketi Nedeniyle Doğan Sorumluluk
- Tazminat Sorumluluğu
- Risklerin Tespiti ve Yönetilmesine İlişkin Sorumluluğu

5. 1. Sır Saklama Yükümlülüğünden Doğan Sorumluluk

TTK' ya göre denetçi (bağımsız denetçi, özel denetçi ve yardımcılar), denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. Denetim faaliyetleri sırasında öğrendiği sırları izinsiz olarak kullanamaz. Kasten veya ihmal ile bu yükümlülüğe aykırı hareket eden denetçiler, şirkete karşı verdikleri zarardan müteselsilen sorumludurlar.

Sır saklama yükümlülüğünden doğan sorumluluk kusur sorumluluğudur. TTK m. 404/1 hükmüne göre, “Kasten veya ihmal ile yükümlülüklerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar” (TTK m. 404).

TTK’nin bu maddesinde ifade edildiği gibi, işletmede denetim faaliyetini yürüten denetçiler, denetim esnasında öğrendikleri sır niteliğindeki bilgileri saklamakla yükümlüdürler. Ayrıca maddede denetçinin öğrendiği bu sırrı saklamayıp izinsiz paylaşması ve işletmenin (ve bağlı işletmelerin) bu durum sonucu bir zarara uğraması halinde, bu zarara karşı denetçi müteselsil olarak sorumludur. (Köse ve Ertan 2016: 295).

“Sır saklama yükümlülüğünün ihlali ile ihmali sonucunda verilen zarar sebebiyle, denetimin niteliği ve süresine göre, her denetim görevi (özel denetim) veya faaliyet dönemi denetimi için yüz bin Türk lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üç yüz bin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebilir. Söz konusu limitler ihmal ile ortaya çıkan zararlarda geçerlidir. Kasıtlı eylemlerle verilen zararların tazminin de sınır yoktur. Tazminat yükümlülüğü sözleşme ile ne kaldırılabilir nede daraltılabilir” (TTK m.404).

Sır saklama borcuna aykırı davranan denetçinin tazminat sorumluluğuna ilişkin talepler, beş yıllık zamanaşımı süresine tabiidir (TTK m.404). Süre denetçinin, denetim görevinin sonunda sunduğu rapor tarihinde başlar.

5. 2. Denetçinin Kusurlu Hareketinden Doğan Sorumluk

6102 sayılı kanunun 554. maddesinde yer alan kusurlu hareketten doğan sorumluluk şöyle ifade edilmiştir: “Şirketin ve şirketler topluluğunun yıl sonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler, kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludurlar” (TTK m. 554).

Denetçinin, denetim görevinin ifasında kusuru varsa doğacak zararlardan sorumlu tutulacağı şüphesizdir. Denetçinin kusurlu hareketinden dolayı ortaya çıkan zarar ise 555’inci maddede ifade edilmiştir. Maddeye göre, “şirketin uğradığı zararın tazmini, şirket ve her pay sahibi isteyebilmektedir. Pay sahipleri zarar tazminatın ancak şirkete ödenmesini isteyebilmektedirler. Pay sahibinin açtığı davayı hukuki ve maddi sebepler haklı gösterdiği takdirde, mahkeme dava gideriyle avukatlık ücretini, bu giderler davalıya yükletilemediği hallerde, davacı pay sahipleriyle şirket arasında hakkaniyete göre paylaşılır. Zarara uğrayan şirketin iflası halinde tazminatın şirkete ödenmesini isteme hakkını şirket alacaklıları da haizdir. Ancak, pay sahiplerinin ve şirket alacaklılarının istemleri önce iflas idaresince ileri sürülür” (TTK, m.555).

5. 3. Denetçinin Tazminat Sorumluluğu

Kanuni görevlerin yerine getirilmesinde kusurlu hareket eden denetçi şirketin, pay sahiplerinin ve şirket alacaklılarının maruz kaldığı zararı tazminle yükümlüdür (TTK m.554).

“Birden fazla denetçinin aynı zararı tazminle yükümlü olmaları halinde, her bir denetçi, kusuruna ve durumun gereklerine göre, zarar şahsen kendisine yüklenebildiği ölçüde, bu zarardan diğerleriyle birlikte müteselsilen sorumlu olur. Davacı sorumlu denetçileri hep birlikte veya içlerinden birini, zararın tamamı için dava edebilir. Ayrıca davacı aynı davada hakimden, sorumlu denetçilerden her birinin ödemesi gereken tazminat borcunun belirlenmesini isteyebilir. Birden çok sorumlu arasındaki başvuru hakim tarafından belirlenir. Sorumlu olanlara karşı tazminat isteme hakkı, davacının zararı ve sorumluyu öğrendiği tarihten itibaren iki ve her halde zararı doğuran fiilin meydana geldiği günden itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımına uğrar” (TTK m.577).

5. 4. Denetçinin Risklerin Tespitine ve Yönetilmesine İlişkin Sorumluluğu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, işletmelerin karşılaştıkları ya da karşılaşma ihtimalleri olan risklere karşı bir takım düzenlemeleri de içermektedir. Sadece risklerin tespitine ilişkin değil bu risklerin yönetimine ilişkin de düzenlemelerin bulunduğu kanunda, bu durum 378. maddede açıklanmıştır. İlgili maddeye göre, “pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketlerin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli

önlemler ile çarelerini uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak geliştirmekle yükümlüdür” (TTK m. 378).

Türk Ticaret Kanunu, 378’nci maddeyle birlikte işletmelerde riskin tespiti ve yönetimine ilişkin önemi vurgulamıştır. Bu bağlamda riskin tespiti ve yönetimine ilişkin düzenlemeyle birlikte, denetçinin bu konudaki sorumluluğu kanunun 398. maddesinin ikinci fıkrasında açıklanmıştır. Maddeye göre, “denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378. maddede öngörülen sistemi ve yetkili komitayı kurup kullanmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar.” Bu raporun esasları Kamu Gözetimi ve Muhasebe Denetim Standartları kurulunca belirlenir(Köse ve Ertan 2016: 296).

6. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Açısından Denetçinin Sorumluluğu

Kamu gözetimi, genel olarak bağımsız denetim faaliyetlerinin mevcut yasal düzenlemelere uygunluğunun ve bu faaliyetlerin standartlara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin, meslekten bağımsız, kamu yararını ön planda tutan bir kurum tarafından çeşitli uygulamalarla kontrol edilmesidir (www.kgk.gov.tr).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu açısından denetçinin sorumluluğuna bakıldığında, 660 sayılı KHK kapsamında hazırlanıp 26.12.2012 tarihinde resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren Bağımsız Denetim Yönetmeliği kapsamında incelenmesi gerekmektedir. 660 sayılı KHK’nın 24. maddesinde denetçinin denetimden doğan sorumluluğu açıklanmıştır. İlgili maddede “bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin; denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlarına ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik veya yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumlu oldukları” belirtilmektedir. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine Müsteşarlığının görüşü alınarak kurulca belirlenir (660 KHK, m. 24) Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde beşinci bölüm “denetim kuruluşlarının ve denetçilerin yükümlülüklerini” içermektedir. Buna göre 19. Maddede;

- “Denetim kuruluşları ve denetçiler faaliyetlerini kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirecek şekilde yürütürler.
- Denetim kuruluşlarının ve denetçilerin denetimine yönelik faaliyeti, denetim sürecine ilave olarak denetimlerin devamlılığı, kalitesi ve güvenilirliğini sağlamaya yönelik diğer eylem ve süreçleri kapsar.
- Denetim süreci, her bir hesap dönemi için işletmenin iş teklifiyle başlar, Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) göre planlanır, programlanır, yürütülür ve denetim sonucunun raporlanmasıyla sona erer. Raporun verilmesinden sonraki yükümlülüklerle ilişkin hükümler saklıdır. Denetim süreci TDS çevresinde belgelendirilir.
- Denetimlerin devamlılığını, kalitesini ve güvenliğini sağlamak amacıyla, TDS’ye ek olarak gerek denetim süreçlerinde gerekse denetim süreçleri dışında, başta meslek etiğine ve kalite kontrol sistemine yönelik olmak üzere, bu bölüm hükümlerine uyulur, gibi hükümler de alınmıştır.”

7. SONUÇ

21. yy'da gerçekleşen Worldcom, Enron, Adelphia ve Parmalat gibi muhasebe ve denetim skandalları, işletme ve çıkar gruplarının mali tablolara olan güvenini sarsmıştır. Bu durumda hem ülkeler hem de işletmeler muhasebe hile ve yolsuzluklarına karşı önlemler almak zorunda kalmışlardır. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri "Enron ve Arthur Andersen" skandalı sonucunda Sarbanes-Oxley Yasası'nı çıkarmıştır. Ülkemizde de konu ile ilgili kanun, tebliğ ve yönetmelik düzeylerinde bir takım düzenlemeler yapılmıştır.

Bu çalışmada, bağımsız denetçilerin sorumlulukları yasal düzenlemeler çerçevesinde incelenmiştir. Araştırma sonucunda denetçi sorumluluğu konusunda en kapsamlı düzenlemenin SPK tebliğinde yer aldığı görülmektedir. Fakat tebliğlerdeki düzenlemeler yasadaki daha geniş kapsamlıdır. Bu çerçevede SPK'da hukuki sorumluluk sadece bağımsız denetim raporundaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler sebebiyle söz konusu iken, tebliğler de hukuki sorumluluk sadece bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmaması halinde değil, bağımsız denetimin denetim ilke, kural ve standartlarına uygun yapılmaması halinde de söz konusudur.

Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesinde genel olarak denetimi ve denetim kapsamı ele alınmıştır. 397. maddenin birinci fıkrasına göre, "Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek olan denetime tabi şirketlerin ve şirketler topluluğunun (TTK, md.398), finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayınlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) göre denetlenmesi" ifade edilmiştir. Mevzuat kapsamında dikkat çeken noktalar Türk Ticaret Kanunu'nda hile ve hata karşısındaki sorumluluklara yer verilmezken, SPK tebliğinde bu konu ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği ise sorumlulukları ayrı bir başlık olarak ele almıştır. Bu Yönetmelikte hile ve hatalara karşı sorumluluklar yer almamasına karşın, denetim faaliyeti TDS çerçevesinde yürütüleceğinden, dolaylı olarak hile ve hata karşısında standarttan doğan bir sorumluluk söz konusudur.

Yeminli mali müşavirlerin tasdik işlemlerinin 3568 sayılı kanunda "doğruluk denetimi" Vergi Usul kanununda ise "uygunluk denetimi" kriterlerine bağlanmış olduğu görülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. (1989). "Muhasebe Denetiminde Denetim Standartları", İşletmelerde Denetim Fonksiyonu Sempozyumu, 17, 65-84, Ankara.
- Çelik, A. (2005). Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Çürük, T. & Tüm, K. (2011). "Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğuna İlişkin Sorunların Tespitine Yönelik Uygulamalı Bir Araştırma, Ç. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 20(3): 59-76.
- Demir, M. (2004). "Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri", Doktora Tezi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya.
- Kandemir, C. (2010). Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Kardeş Selimoğlu, S. (2014). Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Köse, Y. & Ertan, S. (2016). "Türkiye'de Bağımsız Denetçilik ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu", Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 16: 290-307.
- Özşahin, G. (2000). Bağımsız Denetçinin Hata ve Hilelere İlişkin Sorumluluğu, Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlilik Etüdü, SPK, Ankara.
- Büyük Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr, erişim tarihi, 20.02.2017.
- Yozgat, O. (1992). İşletme Yönetimi, M.Ü. Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, İstanbul.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 20/06/1997 gün ve E.1995/438, K.1997/301 sayılı Kararı

<http://www.kgk.gov.tr> (Erişim Tarihi; 28.07.2017)

<http://www.tdk.gov.tr> (Erişim Tarihi; 15.07.2017)

SPK, Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğı (Seri: X, No: 22), <http://spk.gov.tr>

SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, <http://www.resmigazete.gov.tr>

TTK, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr>

VUK, Vergi Usul Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr>

660 Nolu Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, <http://www.resmigazete.gov.tr>

3568 Sayılı Kanun, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr>