

BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE KARŞI İHMAL KAPSAMINDAKİ SORUMLULUĞU

NEGLIGENCE RESPONSIBILITIES OF INDEPENDENT AUDITORS TO THIRD PARTIES

Yrd. Doç Dr. Sedat ERDOĞAN*

ÖZ

Bu çalışma genel olarak bağımsız denetçilerin üçüncü kişiler karşısındaki yasal sorumluluğunu ve özel olarak da bağımsız denetçilerin yasal sorumluluklarından üçüncü kişilere karşı ihmal karşısındaki sorumluluğunu incelemektedir. Çalışmada öncelikle bağımsız denetçilerin yasal sorumluluğu kapsamında hile, ağır ihmal ve ihmal sorumlulukları incelenmiştir. İkinci olarak, bağımsız denetçilerin üçüncü kişilere karşı yasal sorumluluklardan biri olan ihmal karşısında bağımsız denetçilerin sorumlulukları ve Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) geliştirilmiş standartlar, dava özetleri ve kararlarıyla birlikte ortaya koyulmuş ve ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Son olarak da, Türkiye'deki bağımsız denetçilerin üçüncü kişilere karşı olan ihmal kapsamındaki hukuki ve cezai sorumlulukları incelenmiştir ve ABD'de geliştirilmiş olan standartlarla karşılaştırılmıştır. Sonuç olarak, Türkiye'deki mevcut uygulamanın üçüncü ve dördüncü standartlar olan “Öngörülebilir Üçüncü Kişiler/ Yeniden Beyan” ve “Makul Öngörülebilirlik” standartlarıyla ile örtüştüğü düşünülmektedir.

Anahtar Sözcükler: Bağımsız Denetim, Yasal Sorumluluklar, İhmal, Ağır İhmal, Hile, Türkiye

ABSTRACT

In this study, in general, legal responsibilities of independent auditors to third parties and in particular, the negligence responsibility of independent auditors which is one of the legal responsibilities to third parties is investigated. First of all, fraud, gross negligence, and negligence responsibilities of independent auditors are investigated in the United States of America (USA). Secondly, the negligence responsibility which is one of the legal responsibilities of independent auditors is dissected and investigated in details, and the legal

* Şırnak Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü

standards, briefs, and decisions in USA were uncovered. Finally, in Turkey, within the scope of negligence, independent auditors' civil and criminal liabilities against third parties are examined and compared with the standards that have been developed in USA. As a result, it is believed that current practice in Turkey overlaps the third and the fourth standards, "Foreseen Third Party/The Restatement Standard" and "The Reasonable Foreseeability Standard".

Keywords: Independent Audit, Legal Responsibilities, Negligence, Gross Negligence, Fraud, Turkey

GİRİŞ

Bağımsız denetim sermaye piyasaları açısından oldukça önemli hizmetler sunmaktadır. Denetim mesleğinin finansal raporlama sürecine doğruluk, bağımsızlık, objektiflik ve mesleki yeterlilik gibi değerler getirmesi beklenmektedir. Denetçi finansal tabloların garantisini vermemekte fakat yönetimin sunduğu finansal tablolara dair makul bir güvence sunmaktadır (Pearson, 2011, 405). Yani, bağımsız denetim hizmeti bir güvence hizmeti olup temel olarak kamuya güvence sunan bir hizmet birimidir.

Bağımsız denetim mesleğindeki sorumluluk kavramı çoğu zaman oldukça karmaşık bir hal almaktadır. Zira, bağımsız denetçiler genel olarak kamuya karşı sorumlu olmakla birlikte aslında hem denetimini yaptığı firmalara hem de bu denetim hizmetinden faydalanan üçüncü kişilere karşı farklı sorumluluk taşımaktadırlar. Mevcut sorumluluklar kapsamında değerlendirildiğinde denetçinin mesleki sorumluluğu dışında yasal sorumluluğu da uzun yıllardır üzerinde çalışmaların yapıldığı bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bağımsız denetçiler firmaların finansal tablolarının incelemesini yaparak, firmaların gerçeğe uygun bir raporlama yapıp yapmadıklarına dair bir görüş belirtmektedirler. Bu görüşü belirten rapor finansal tablolara eklenmekte ve şirketler tarafından birçok amaç için kullanılmaktadır. Bu raporu kullananlar hissedarlar, potansiyel yatırımcılar, kredi verenler ve potansiyel kredi verenler olabilmektedir. Denetçiler tarafından denetlenen finansal tablolara güvenerek karar veren bu gruplar, denetçinin ihmali dolayısıyla katlandıkları zararlardan denetçiyi sorumlu tutup tutamayacakları oldukça önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır (The Supreme Court of New Jersey, 1983).

Bağımsız denetçilerin yasal sorumluluğuyla ilgili farklı ülkelerde birbirinden çok farklı uygulamalara rastlanmakla birlikte, denetim mesleğinde sahip

olduğu etki ve uygulama genişliği nedeniyle ABD'nin bir adım önde olduğunu belirtmek yanlış olmayacaktır. Denetçinin yasal sorumluluğuyla ilgili diğer bir önemli bir durum ise ülkeler arasından yasal sorumluluk kapsamında yeknesaklık sağlanmadığı gibi aynı ülkede verilen kararlar da birbirinden çok farklı olabilmektedir. Özellikle yasal sorumluluk davalarının en çok açıldığı ülke olan ABD'de farklı eyaletlerde farklı kararların verildiği görülmektedir.

Denetçilerin yasal sorumluluğu iki dönem halinde incelenebilmektedir. Birinci bölüm 1800'li yılların son çeyreğinde başlayıp 1950'li yıllara kadar uzanan dönemdir. Bu dönemde denetçinin ihmali karşısında zarar görmüş üçüncü kişilere olan yasal sorumluluğu neticesinde dava kazanması hemen hemen imkansızdı. 1950'li yıllarda başlayan ve hala devam eden ikinci dönemde ise ihmal davalarındaki artışla birlikte geleneksel doktrinin yerine sorumlulukların artırıldığı yeni bir durum oluşmuştur (Feinman, 2003, 22). Bağımsız denetçiler mesleki sorumluluklarını yerine getirmedikleri takdirde yasal olarak sorumlu tutulabildikleri yeni bir dönem başlamıştır.

İkinci dönem de aslında 1970 öncesi ve sonrası diye iki bölüm halinde incelenebilir. 1970'li yıllara kadar denetçilerin müşterilere ve ilgili diğer paydaşlara karşı yasal sorumluluğu sık rastlanan bir durum olmamasına karşın, daha sonraki süreçte, özellikle de son yıllarda bu tarz iddialara sıklıkla rastlanmaktadır. 1980'li yılların ilk çeyreğinde yaşanan finansal durgunluk sonrasında özellikle bankaların verdikleri kredileri geri alamadıkları için denetçiler hakkında sıklıkla dava açtıkları görülmektedir (Messier ve ötekiler, 2010, 684). Öyle ki Ernst&Young tarafından Cendant'ın pay sahiplerine 217 milyon dolar, Arthur Andersen tarafından Arizona Baptist Vakfı'nın pay sahiplerine 217 milyon dolar, KPMG tarafından Rite Aid şirketinin pay sahiplerine 115 milyon dolar dava sonucunda ödeme yapılmıştır (Garner ve ötekiler, 2008, 219).

Denetim mesleği hakkında açılan davaların bir kısmı gerçekten de denetçi sorumluluğuyla ilgili olmasına karşın, açılan birçok küçük çaplı davalarla birlikte denetim mesleği kendini savunmak için çok ciddi çaba ve zaman harcamaya başlamıştır. 80'li ve 90'lı yıllarda ortalama küçük çaplı bir dava için bir denetim şirketi, kendini, 3 yıl savunmak zorunda kalabilmekteydi ve ortalama 3 milyon dolar gibi bir maliyete katlanmaktaydı. Öyle ki, bu dönemde, mesleki sorumluluk sigortası ve dava masrafları gibi “uygulama koruma maliyetleri” denetim şirketleri açısından insan kaynakları maliyetinden sonra en büyük ikinci maliyet unsuru haline gelmiştir. Hatta dört büyük denetim

şirketinin gelirlerinin yaklaşık %20'si bu maliyetler oluşturmaya başlamıştır (Messier ve ötekiler, 2010,684; Garner ve ötekiler, 2008, 219).

Yaşanan bu gelişmeler neticesinde denetçilerin sorumluluklarını sınırlayan ve denetçilerin dava edilmesini zorlaştıran bir reform Amerikan Kongresi tarafından geçirilmiştir. Fakat Enron ve Worldcom gibi büyük çaplı finansal krizler neticesinde Sarbanes-Oxley Yasası (2002) ile denetçinin sorumluluğu, performansı, görevleri ve yasal sorumluluğu tekrar ön plana çıktığı görülmektedir (Messier ve ötekiler, 2010,684).

Bağımsız denetçilerin yasal sorumluluğu aslında şu 3 durumu ifade etmektedir: Bunlardan ilki denetçinin görevlerinin doğası ve kapsamının ne olduğudur, ikincisi denetçinin eğer varsa bu görev ihlallerindeki ihmalinin anlamının ne olduğudur ve son olarak da bu ihmallerden kaynaklanmak koşuluyla üçüncü kişilerin kayıplarının ne olduğudur (Power, 1998, 77).

Genel olarak denetçi sorumluluğuyla sonuçlanan eylemler ve sorumluluk tipleri şu şekilde özetlenebilir (Messier ve ötekiler, 2010, 686):

1. Müşteriye karşı sorumluluklar: Sözleşmenin ihlali, ihmal, ağır ihmal, hile
2. Üçüncü kişilere karşı sorumluluk: İhmal, ağır ihmal, hile
3. Hukuki sorumluluk: İhmal, ağır ihmal/hileye yönelme, hile
4. Cezai sorumluluk: Kanunların kasıtlı ihlali.

Bu çalışma temel olarak ABD'de geliştirilmiş olan ve uygulanan doktrinler ışığında bağımsız denetçilerin üçüncü kişilere karşı olan ihmal kapsamındaki sorumluluğunu incelenmiş olup Türkiye'deki mevcut durumla karşılaştırılmıştır. Bu kapsamda çalışmanın birinci bölümünde bağımsız denetçilerin üçüncü kişilere karşı sorumlulukları incelenmektedir. İhmal, ağır ihmal ve hile durumlarında bağımsız denetçilerin üçüncü kişilere karşı hukuki sorumlulukları ve bu hukuki durumların doğabilmesi için gerekli olan şartlar incelenmektedir. Çalışmanın ikinci bölümü, bağımsız denetçilerin en çok karşılaştıkları hukuki sorumluluk olan ihmal sorumlulukları ayrıntılı bir şekilde incelenmektedir. Bu kapsamda, ABD'de geliştirilmiş olan dört doktrin/standart ışığında, bağımsız denetçilerin üçüncü kişilere karşı olan ihmal kapsamındaki yasal sorumluluğu ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Üçüncü bölümde ise Türkiye'deki hukuki ve uygulamaya dönük alt yapı incelenmiş olup, bağımsız denetçilerin üçüncü kişilere karşı olan ihmal kapsamındaki hukuki ve cezai sorumluluğu incelenmiştir.

Çalışma kapsamında yapılan incelemede, ABD'de geliştirilen doktrin/standartlar değerlendirildiğinde, günümüze doğru yaklaştıkça bağımsız de-

netçilerin yasal sorumluluklarında artış yaşandığı gözlenmektedir. İlk doktrin olan “Ortak Çıkar İlişkisi” ile son doktrin olan “Makul Öngörülebilirlik” karşılaştırıldığında, bağımsız denetçilerin ihmal kapsamındaki sorumluluklarının kapsam olarak oldukça genişlediği görülmektedir. Bu durumun bir sonucu olarak da mesleki sorumluluk sigortalarının bağımsız denetim firmalarının en büyük maliyet kalemlerinden biri haline gelmektedir.

Sonuç olarak, Türkiye’deki mevcut durum dikkate alındığında, bağımsız denetçilerin üçüncü kişilere karşı olan ihmal sorumluluğu kapsamında özel bir düzenlemeye gidilmediği ya da mevcut dava sonuçları neticesinde standartlar geliştirilmediği, bunun yerine bu tür sorumlulukların Türk Borçlar Kanunu 49. madde kapsamında değerlendirildiği görülmektedir. ABD’de geliştirilmiş olan dört standart ile Türk Borçlar Kanunu 49. madde karşılaştırıldığında, Türkiye’deki bağımsız denetçilerin üçüncü kişilere karşı olan ihmal kapsamındaki yasal sorumluluğu ile üçüncü ve dördüncü standartlar olan “Öngörülebilir Üçüncü Kişiler/ Yeniden Beyan” ve “Makul Öngörülebilirlik” standartlarıyla büyük ölçüde örtüştüğü görülmektedir. Fakat bağımsız denetçilere karşı açılan ihmal kapsamındaki davaların varlığıyla ilgili yapılan incelemede, bu tür bir davaya Yargıtay’da yapılan incelemede rastlanmamıştır. Dolayısıyla da tam olarak hangi standarda daha çok benzeyen bir uygulama olduğuna dair bir görüş elde edilememiştir.

1. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE KARŞI SORUMLULUKLARI

Bağımsız denetimdeki üçüncü kişi kavramı bağımsız denetim hizmetinden yararlananlar, yani, bağımsız denetimin sunduğu hizmetleri karar alma sürecinde kullananlar olarak dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla, bağımsız denetim hizmetinden karar alma sürecinde yararlanmayan diğer üçüncü kişiler bu çalışma kapsamı dışında tutulmuştur.

Bağımsız denetçilerin üçüncü kişilere olan yasal sorumluluğu üç ana başlık altında incelenmektedir. Bunlar; hile, ağır ihmal ve ihmaldir. Bu üç durum da aşağıda ayrıntılı bir şekilde incelenmektedir.

1.1. Hile

Finansal tablolardaki yanlış beyanlar ya gerçekten yanlışlıktan ya da hileden kaynaklanmaktadır. Hata ve hile arasındaki temel fark finansal tablolarda var olan yanlış beyanların bilinçli mi yoksa bilinçsiz mi gerçekleştiğidir. Hile

karşısında denetçinin yasal bir inceleme yapma zorunluluğu yoktur. Finansal tablolarda yer alan hilelerin tespiti ve önlenmesinden birinci derecede sorumlu olanlar şirketin yöneticileridir. Denetçilerin hile karşısında sorumluluğu makul güven çerçevesiyle sınırlanmıştır. Denetçilerden tüm hata ve hilelerin tespitini beklemek mümkün değildir. Denetçi mesleki şüpheciliğini tüm denetim boyunca sürdürür, yönetimin kontroller üzerinde yapabileceği etkiyi dikkate alarak denetim prosedürlerinin hataları tespit etme kabiliyetinin hileleri tespit etmede yetersiz kalabileceğini dikkate alarak denetimine devam eder (ISA 240, 157-158).

Geleneksel olarak denetçiler hilelerin tespitiyle ilişkilendirilir ve hatta yapılan birçok çalışmada toplumun büyük kısmı yapılan finansal hilelerin tespitinden bağımsız denetçileri sorumlu tutar. Öyle ki, Köse ve Erdoğan (2015) Türkiye’de bağımsız denetim mesleğine dair denetim beklenti boşluklarını araştırdıkları çalışmalarında, finansal tablolarda yer alan hilelerin tespiti ve önlenmesi konusunda denetim hizmetinden yararlanan gruplar olarak belirledikleri bankacılar ve yatırım analistleri ile denetçiler arasında beklenti boşluğunun varlığını ortaya koymuşlardır. Yani denetim hizmetinden yararlananlar denetçilerden firmaların finansal tablolarında yer alan tüm hile ve usulsüzlükleri tespit etmeleri gerekir şeklinde bir inanişe sahiptirler ki hem teorik hem de pratik olarak bağımsız denetçilere böyle bir sorumluluk yüklenmesi mümkün değildir.

Eğer denetçi finansal tabloların gerçeği yansıttığını söylemesine karşın, finansal tablolarda yer alan hileli işlemleri saklamaya çalışıyorsa, denetçi üçüncü kişileri kandırmak amacıyla bilgileri çarpıttığı için hile ile suçlanabilir. Denetçinin hile ile suçlanabilmesi için şu bilgilerin var olması gerekmektedir (Haron ve ötekiler, 2013, 517; Kumar ve Sharma, 2015, 305)

- Denetçinin sahte bilgileri gerçekmiş gibi göstermesi.
- Üçüncü kişileri kandırmak amacıyla bu işlemlerin yapılmış olması.
- Sahte bilgilere üçüncü kişilerin güvenmesini sağlamak amacıyla bunu yapması
- Başka kişiler tarafından da sahte işlemlerin doğrulanabilmesi
- Denetçinin bağımlılık nedeniyle üçüncü kişilerin kayıplarını kapsamaması

Dolayısıyla, yukarıdaki koşulların sağlandığı durumlarda bağımsız denetçi yapılan hileli işlem karşısında üçüncü kişilere karşı sorumlu tutulabilir ve zararın tazmini bağımsız denetçiden talep edilebilir.

1.2. Ağır İhmal (Gross Negligence)

Ağır ihmal denetçi tarafından yeterli özen gösterilmediği, standartlara uyumda güçlü ve bariz ihlaller olduğu durumlarda karşımıza çıkmaktadır. Denetçinin yeterli mesleki özen göstermeyerek maddi yanlış beyanları bulmada yetersiz kaldığı durumları ifade etmektedir (Kumar ve Sharma, 2015, 305). Bu durum aynı zamanda hile veya hileye neden olabilecek ve büyük problemlere yol açabilecek nitelikteki oldukça önemli maddi hataların tespit edilememe durumudur.

İhmal ile ağır ihmali birbirinden ayıran iki unsur vardır; bunlardan birincisi göreceli önem ve diğeri de iç kontrol ya da iç denetimdir. Hile ve maddi yanlış beyanların göreceli öneminin artması bu problemlerin denetçiler tarafından tespit edilme olasılığını da artıracaktır. Örneğin her yılsonunda karı yüksek göstermek için yapılan büyük sahte satışların olması, denetçinin yaptığı denetim prosedürleriyle bu tür işlemleri tespit etmesi sağlanmış olacaktır. Eğer denetçi bilinçli olarak yapılmış olan hile ya da maddi yanlış beyanları tespit etmede zorlanıyorsa, bu tür ihmaller ağır ihmellere girmektedir. İkinci olarak da iç kontrol sistemi içerisinde tespit edilen hile ve maddi yanlış beyana neden olabilecek problemler, dışarıdan kaynaklanan durumlara kıyasla daha fazla ağır ihmal olasılığı taşımaktadır (Haron ve ötekiler, 2013, 517).

Ağır ihmal doğrunun ne olduğunu göz ardı etmeyi ve dikkatsiz davranmayı ifade etmektedir. Denetçinin denetlediği firmanın finansal tablolarına dair bir görüş belirtirken mesleki denetim standartlarını göz ardı etmesi, ağır ihmale bir örnektir. Ağır ihmal sadece standartlara uymamayı değil bunun daha ötesinde bilinçli bir ihmali içermektedir (Rittenberg, 2010, 924).

Ağır ihmal ve hile sıklıkla birbiriyle karıştırılabilmektedir. Hile maddi gerçeklerin bilinçli olarak çarpıtılmasını içerir. Hile durumunda kastın kanıtlanması gerekmektedir. Makul ölçüde gerçeği yansıtmayan finansal tabloların farkında olunmasına karşın, denetçinin bu finansal tabloların gerçeği yansıttığını ifade eden olumlu görüş vermesi bu duruma bir örnek verilebilir. Hilenin amacı aldatmaya yöneliktir (Rittenberg, 2010, 924).

Common Law'a göre, denetçinin verdiği hizmete dair garanti vermesi zorunlu değildir. Fakat Common Law denetçinin yaptığı hizmetlerde yeterli özen göstermesini (due care) zorunlu kılar. Yeterli özen kavramı denetçinin verdiği mesleki hizmetlerde meslekteki diğer denetçiler kadar bilgili, yetenekli ve yargıya sahip olmasını zorunlu kılar. Yeterli şart olmamasına karşın

genel kabul görmüş muhasebe ve denetim standartlarına uyum denetçiler açısından şarttır. Eğer denetçi sözleşmeden doğan sorumluluklarını yerine getirme konusunda sorunla karşılaşırsa bu durum denetçinin sözleşmenin ihlali ya da ihmal durumlarına neden olabilir. Üçüncü kişilerin ağır ihmal karşısında bağımsız denetçilerin kendilerine karşı sorumlu olduklarını kanıtlamaları için hile durumunda kanıtlamaları gereken durumlar aynen geçerli olacaktır (Messier ve ötekiler, 2010,687-696).

1.3. İhmal/İstemsiz İhmal (Negligence)

Denetçinin yeterli mesleki özeni göstermediği ve yeterli denetim prosedürleri gerçekleştirmediği durumu ifade etmektedir. İhmal bilinçli olmayan, ilgi eksikliğinden kaynaklanabilen bir durumdur, aldatmaya ya da bilinçli bir eylemden kaynaklanmamaktadır. (Haron ve ötekiler, 2013, 516).

İhmal denetçilerin yasal sorumluluklarıyla ilgili açılan davalarda en çok kullanılan argüman olmuştur. Bunun nedeni öncelikle ihmalin ispatlanmasının hilenin ve ağır ihmalin ispatlanması kadar zor olmaması gösterilmektedir (Pacini ve ötekiler, 2000, 174). İhmal durumunda davalı temel olarak şu üç durumu ispat etmesi gerekmektedir: 1) Davacıya karşı bir sorumluluğun olduğunun ispatlanması, 2) Bu sorumluluğun yerine getirilmediğini ispatlaması ve 3) Neden sonuç ilişkisi (hem gerçek hem de yakın ilişki) ve zararın oluştuğunu ispatlaması (Pearson, 2011, 411).

İhmal davalarında üçüncü kişiler denetçilerin genellikle bir usulsüzlüğü veya hileyi tespit etmede ihmali olduğunu ispat etmeye çalışmaktadırlar. Bu durum karşısında bağımsız denetçinin kendini savunabilmesi için aşağıda belirtilen durumları ispatlaması gerekmektedir (Messier ve ötekiler, 2010,690):

- Davacıya karşı bir sorumluluk yoktur.
- Müşterinin ihmali vardır. Yani hileli işlemler yönetimin bilinçli eylemleriyle hazırlanmış olabilir.
- Denetçi görevini mesleki standartlar kapsamında yerine getirmiştir.
- Müşteri zarar etmemiştir.
- Kayıplar başka nedenlerden kaynaklanmaktadır.
- İddialar doğru değildir çünkü zaman aşımı süresi geçmiştir.

Bağımsız denetçi, denetim çalışmalarında mesleğin gerektirdiği mesleki özeni göstermemesi durumunda, üçüncü kişilere karşı ihmal karşısında sorumlu tutulabilir. Buradaki en temel durum böyle bir ihmalin olması duru-

munda bu durum üçüncü kişileri kapsayıp kapsamadığıdır. Zamanla bu durum karşısında ABD’de dört farklı yasal standart gelişmiştir. En kısıtlayıcı standarttan en geniş yorum taşıyan standarda doğru sıralanan bu standartlar aşağıda ayrıntılı bir biçimde ve standardın oluşmasını sağlayan dava bilgisiyle birlikte verilmektedir.

2. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN İHMAL KAPSAMINDAKİ SORUMLULUĞUNU İNCELEYEN STANDARTLAR

Bağımsız denetçinin ihmal kapsamındaki sorumluluğunu inceleyen dört farklı standart yer almaktadır. Bunlar en sınırlı standarttan en kapsamlı standarda doğru Tablo 1’de görülmektedir.

Tablo 1: Denetçinin İhmal Karşısında Üçüncü Kişilere Karşı Sorumluluğuna Dair Common Law Standartları/Doktrinleri

Sorumlu Tutulan Üçüncü Kişi Tanımını En Dar Tutan Doktrin			Sorumlu Tutulan Üçüncü Kişi Tanımını En Geniş Tutan Doktrin
Ortak Çıkar İlişkisi (Privity)	Yakın Ortak Çıkar İlişkisi (Near Privity)	Yeniden Beyan Standardı (Restatement/Foreseen)	Makul Öngörülebilirlik Standardı (Reasonably Foreseeable)
Ultramares v. Touche el al. Davası	Credit Alliance v. Arthur Andersen Davası	Rusch Factors, Inc. V. Levin Davası	Rosenblum, Inc. V. Adler Davası

Kaynak: Messier, F. Williams, Steven M. Glove ve Douglas F. Prawitt (2010); *Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach*, McGraw-Hill Irwin, 7th Edition, USA.

2.1. Ortak Çıkar İlişkisi Standardı (Privity)

Standartlar içerisinde en kısıtlayıcı olan standarttır. Bu standarda göre denetçinin ihmal konusunda dava edilebilmesi için üçüncü kişi ile denetçi arasında sözleşmeye dayanan bir ilişki ya da direk bir bağlantı olması gerekmektedir (Chung, 2010, 67).

Ortak çıkar ilişkisi teorisi 150 yıldan fazla bir geçmişe sahip olan Winterbootom v. Wright davasına dayanmaktadır (Tavella, 2012, 506). Fakat standardın tanınırlığı Ultramares v. Touche davasından gelmektedir. Davanın özeti ve kararı aşağıdaki gibidir.

Dava 1931 yılında New York mahkemesi tarafından karara bağlanmıştır ve denetçilerin ihmal kapsamında üçüncü kişilere karşı bir sorumluluğunun olmadığı kararını vermiştir. Mahkeme aynı zamanda da ağır ihmal ve hile durumlarında ise denetçilerin üçüncü kişilere karşı sorumlu tutulabileceğini belirtmektedir (Garner ve ötekiler, 2008, 222).

Mahkemenin bu şekilde bir karar vermesine neden olan şey aslında denetçileri bekleyen sınırsız sorumluluktan korkmalarıydı. Eğer böyle bir durumda Ultramares lehine bir karar vermiş olsaydı denetçileri nerede duracağı belli olmayan sorumluluklar bekleyecekti. Yine verilen bu karar sadece denetçileri değil diğer mesleklerde de benzer sorumluluk taşıyanlar açısından benzer problemleri ortaya çıkaracaktı (White, 2003, 133).

150 yıllık bir hukuki olayın günümüzdeki durumu açıklamada kullanılıp kullanılmayacağı temel sorunlardan bir tanesidir. Günümüzdeki ekonomik iklim ve son yatırımcı skandalları bu durumun ne denli önemli olduğunu göstermektedir. Yaşanan skandallar neticesinde muhasebeciler, finans mesleği, brokerler ve analistler, hukukçular ve danışmanlar da denetçilerin ihmalleri karşısında zarara uğramaktadırlar (Tavella, 2012, 507).

Ultramares v. Touche davası ve dava sonucunda mahkeme tarafından verilen karar aşağıda ayrıntılı bir şekilde açıklanmaktadır.

Ultramares v. Touche Dava Özeti ve Karar

Fred Stern&Company 1920'li yıllarda kauçuk ticareti yapan bir şirkettir. Sektör yoğun çalışma sermayesi gerektiren ve banka kredisi kullanan bir sektördür. 1924 yılında Stern şirketi Ultramares şirketinden 100.000\$ kredi istemiştir. Bu durum karşısından Ultramares şirketi Stern şirketinin denetimden geçmiş finansal tablolarını görmek istemiştir. Stern şirketinin son 3 yıldır bağımsız denetimini yapan ve denetim raporunun kredi alımında kullanılacağını bilen Touche, Niven&Company bağımsız denetim şirketi 31 Aralık 1923 tarihinde firmanın bilançosuna dair olumlu bir denetim görüşü yayınlamıştır. Fakat Touche, spesifik olarak denetim raporlarının hangi bankalara ya da finans kuruluşlarına verileceğini bilmemektedir. Bilançodaki varlıkları 2.5 milyon dolar olarak görünen Stern şirketi iki ek krediyle birlikte toplamda 165.000\$ kredi almıştır. Yine aynı dönemde diğer kuruluşlardan aldıklarıyla birlikte toplamda 300.000\$ krediyi Touche şirketi tarafından denetlenmiş bilançosunu kullanarak almıştır. 1925 yılında ise Stern şirketi kötü finansal performans nedeniyle iflasını istemiştir.

Yapılan incelemeler esnasında, Stern şirketi aslında 1923 yılında fiili olarak iflas etmiş olduğu fakat yapılan sahte finansal kayıtlarla bu durum gizlenmiş olduğu anlaşılmıştır. Ultramares şirketi Touch denetim şirketinin Stern şirketini denetlerken hem ihmal hem de hileli işlemlere başvurduğunu iddia etmiştir. New York'ta yapılan mahkeme sonucunda jüri Touche denetim şirketinin hileye karışmadığına fakat ihmal suçu işlediğine kanaat getirerek şirketi 186.000\$ tazminata mahkum etmiştir. Juri ve hakim arasındaki anlaşmazlık temyize gitmiş ve sonuç olarak ortak çıkar ilişkisi doktrini altında karar Touche şirketinin lehine sonuçlanmıştır (Feinman, 2003, 24; Messier, 2010, 691). Böylelikle Touche bağımsız denetim şirketi ihmal kapsamında üçüncü kişilere karşı sorumlu tutulmamıştır. Yukarıda da belirtildiği gibi ihmal kapsamındaki sorumlu tutulmayan denetim şirketlerinin ağır ihmal ve hile durumunda üçüncü kişilere karşı sorumlu tutulabileceği kararı verilmiştir.

2.2. Yakın Ortak Çıkar İlişkisi Standardı (Near Privity):

Yakın ortak çıkar ilişkisi doktrini Credit Alliance. V. Arthur Andersen davasına dayanmaktadır. Bu doktrine göre denetçi ihmal durumunda sadece denetlenmiş finansal tabloları karar verme aşamasında kullanan ve bir şekilde iki taraf arasında direkt ilişkinin olduğu durumda yasal olarak sorumlu tutulabilmektedir (Gormley, 1984, 541). Dolayısıyla denetçi ile üçüncü kişiler arasında yakın çıkar ilişkisine bakılmaksızın, eğer denetlenmiş finansal tabloların belli amaçlar için üçüncü kişiler tarafından kullanılacağı biliniyorsa, bağımsız denetim şirketi ihmal karşısında sorumlu tutulabilmektedir (Schwartz ve ötekiler, 2006, 276).

Yakın ortak çıkar ilişki standardı açısından sözleşmeyle bağlı olunmayan üçüncü kişiler tarafından ihmal davası açılabilmesi için, şu üç ön koşulun sağlanması gerekmektedir: (1) Denetçi finansal raporların belli bir amaç için kullanılacağını bilmesi; (2) Bu finansal raporlara bilinen tarafların güvenmesi; (3) Finansal raporlara güvenenler ile denetçi arasında bir bağ olması (Chung, 2010, 67).

Credit Corp v. Anderson Co. dava özeti ve karar aşağıda ayrıntılı bir şekilde incelenmektedir.

Credit Corp. V. Andersen Co. Dava Özeti ve Karar

Credit Corp. V. Andersen Co. davasında davacılar büyük bir finansal hizmet şirketleri olan ve temel olarak sermaye varlıkları satın alma ve leasing

anlaşmaları yapan finans şirketleridir. Davalı ise, Arthur Andersen bağımsız denetim şirketidir. Davacılar 1978 yılına kadar düzenli finansal kaynak ihtiyacı olan L.B. Smith şirketine finansal kaynak sağlamaktaydı. 1978 yılı içerisinde denetlenmiş finansal tablolarının incelenmesi kaydıyla davacılar L.B. Smith şirketine ekstra finansal kaynak verme anlaşması yapmak istemişlerdir. L.B. Smith şirketi davacılar 1977 ve 1976 yıllarının konsolide finansal tablolarını sunmuştur. Bu finansal tablolar aynı zamanda da Arthur Andersen tarafından denetlenmiş ve şirketin finansal tabloları genel kabul görmüş denetim standartlarına göre incelenmiş olduğu, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre hazırlandığı ve herhangi bir problem olmadığına dair olumlu görüş almıştır. Bu finansal tabloları ve denetim görüşlerini dikkate alan davacılar L.B. Smith şirketine oldukça yüklü bir kredi vermeyi kabul etmişlerdir. 1979 yılında yeni kredi anlaşmalarına devam etmek için davacılar şirketten 1979 yılına ait finansal tablolarını istemişlerdir. Şirketin bağımsız denetim şirketi hala Arthur Andersen'dir ve yine olumlu görüş alan finansal tablolar davacılar sunulmuştur (Court of Appeals of the State of New York, 1985).

Daha sonraki süreçte Arthur Andersen bağımsız denetim şirketinin uygun denetim yapmadığı, şirketin varlıklarını, değerini ve finansal durumunu olduğundan çok daha iyi gösterdiği ve sonuç olarak da firma sürekliliğine dair çok ciddi sorunlar olduğu şeklinde iddialar ortaya atılmaya başlanmıştır. Öyleki, 1980 yılında şirket iflas başvurusu yapmıştır ve davacılar olan milyonlarca borcuyla şirket iflas etmiştir. 1981 yılında davacılar Arthur Andersen bağımsız denetim şirketini denetim raporlarının hazırlanmasında hem ihmal hem de hile işlediği gerekçesiyle dava etmiştir. Davacılar 1977 ve 1979 yıllarındaki Smith şirketinin finansal tablolarında var olan problemleri Andersen şirketinin bildiğini fakat şirketin kredi almaya devam edebilmesi açısından görmezden geldiğini iddia etmişlerdir. Davacılar, Andersen şirketinin denetlenmiş finansal tablolarının kendilerini tarafından kredi anlaşmalarında kullanıldığının bilindiğini iddia etmişlerdir. Dava süreci sonucunda hile iddiası düşmüş fakat ihmal iddiaları temyiz mahkemesi tarafından kabul edilmiştir. Mahkeme taraflar arasında sözleşmeye dayanan yakın bir ilişki olmasa dahi davacılar davalı (Andersen) tarafından rahatlıkla denetlenmiş finansal tablolara güvenen özel bir grup arasında görülebileceğini söylemiştir. Mahkeme davacıların durumunu bir istisna olarak değerlendirmiştir. Yani genel uygulama olan yakın çıkar ilişkisi kuralının bu durumda geçerli olamayacağını karara bağlamıştır (Court of Appeals of the State of New York, 1985).

2.3. Öngörülebilir Üçüncü Kişiler (Foreseen Third Party) ya da Yeniden Beyan (The Restatement Rule) Standardı

1968 yılında ilk kez uygulamaya konulan düzenlemeyle denetçilerin sorumlu oldukları grup genişletilmiştir. Niyetli teşhis edilebilirler ve teşhis edilemeyen yararlanıcılar gruplar da bu genişletilmiş grup içerisine dahil edilmiştir. Eğer bir denetçi bir bilginin herhangi bir üçüncü kişiye verileceğine dair bir bilgisi yoksa, ya da bilginin kullanımı denetim riskini maddi ölçüde artıracak şekilde değiştirilmişse, denetçi bu durumlar karşısında sorumlu değildir. Bu görüşte özellikle üçüncü kişilerin kimliğinin denetçi tarafından bilinmesini zorunlu kılmaz, sadece denetçi tarafından bilinen küçük bir grubunun üyeleri olmaları gerekir (Chung, 2010, 67).

Yaklaşım Rusch Factors, Inc v. Levin davası sonucunda ortaya çıkmıştır. Bu yaklaşıma göre denetçi üçüncü kişileri bilmesede dahi eğer üçüncü kişilerin denetlenmiş finansal tablolara olan güveni öngörülebilirse, denetçi yasal olarak onlara karşı sorumludur. Dava sonucuna göre denetçi ihmal karşısında belirli olmayan üçüncü kişilere karşı da sorumlu tutulmuştur. Denetçi bu durumda finansal tabloların üçüncü kişilerce kullanıldığının farkındadır.

Rusch Factors v. Levin dava özeti ve karar aşağıda ayrıntılı bir şekilde incelenmektedir

Rusch Factors, Inc. V. Levin Dava Özeti ve Karar

Rusch Factors, Inc v. Levin davası New York'tan bir ticari banka ve faktöring şirketi ile Rhode Island'tan bir şirket ve denetçisi arasında geçmektedir. 1963 ve 1964 yıllarında Rhode Island'daki şirket bankadan kredi kullanmak istemiştir. Şirketin finansal istikrarını ölçebilmek için banka şirketten finansal tablolarını istemiştir. Şirketin muhasebesi tarafından hazırlanan finansal tablolarda şirketin aldığı krediyi ödeme gücü olduğu görünmesine karşın aslında şirket fiili olarak iflas etmek üzereydi. 1964 yılında, banka şirketin finansal tablolarına güvenerek şirkete 337.000\$ kredi vermiştir. Sonuç olarak şirket tarafından alınan bu kredi bankaya geri ödenmemiştir ve tasfiye halinde sadece bir kısım kredi alacağı tahsil edilebilmiştir. Davacı banka, sadece 121.000\$'lık krediyi tahsil edebildiği, geri kalan krediyi şirketin muhasebecisi tarafından hazırlanan finansal tabloların hileli ya da ihmal içerecek şekilde yanlış beyan edildiğini savunmuştur. Dava sonucunda hileli işlemlerden dolayı denetçi sorumlu tutulmamasına karşın ihmal karşısında sorumlu tutulmuştur. Öyle ki bölge mahkemesi, muhasebecinin öngörülebilir ve belli bir spesifik grup için

dikkatsizlik nedeniyle oluşmuş finansal yanlış beyanlar nedeniyle sorumlu tutulabileceği kararını vermiştir. Davalı şirket, hazırlanmış finansal tabloların banka tarafından kredi verme amacıyla kullanacağı bilindiği için buradaki davalı şirket spesifik grup içerisine dahil edilmiştir (United States District Court D. Rhode Island, 1968).

2.4. Makul Öngörülebilirlik (The Reasonable Foreseeability Rule)

1983 yılında üçüncü taraflara karşı sorumluluk daha da genişletilmiş ve bu standarda göre denetçi, denetlenmiş finansal tablolara güvenerek karar alan makul öngörülebilir tüm gruplara karşı sorumludur. Bu durumdaki sorumluluk belli bir işletme amacı için denetlenmiş işletmenin kendisinden alınmış olmak kaydıyla denetlenmiş finansal tabloların karar alma süreçlerini etkilediği kullanıcılarla sınırlandırılmıştır (Chung, 2010, 67-68).

Roseblum v. Adler dava özeti ve karar aşağıda ayrıntılı bir şekilde incelenmektedir.

Roseblum v. Adler Dava Özeti ve Karar

Roseblum v. Adler davasında davacı Harry and Barry Rosenblum ve davalı Ross&Co. (Touche) denetim şirkettir. Touche denetim şirketi Giant şirketinin finansal tablolarını denetlemiştir. Giant şirketi hediye ve iskontolu satış yapan mağazaları bulunan halka açık bir şirkettir. Davacı denetlenmiş finansal tabloların doğruluğuna güvenerek Giant şirkete ait hisse senetlerini satın aldığı ve şirketle birleşmeyi düşündüğünü ifade etmektedir. Daha sonraki süreçte şirketin finansal tablolarının hileli olarak hazırlandığı ve dolayısıyla da hisse senetlerinin hiçbir değerinin olmadığı ortaya çıkmıştır. Davacılar Touche şirketinin Giant şirketinin finansal tablolarının denetlenmesinde ihmali olduğunu ve bu ihmal dolayısıyla da zarar ettiklerini iddia etmişlerdir. Touche şirketi Giant'ın finansal tablolarını 1969'dan başlayarak denetlemekteydi. Giant şirketinin hileli olmayan varlık kayıtları yaptığı ve borçlarının büyük bir kısmını da finansal tablolarında beyan etmediği ortaya çıkmıştır. Hileli işlemler 1973 yılının başında keşfedilmiştir. Touche şirketi ise 1972 yılının finansal denetiminden Mayıs 1973 tarihinde çekildiğini belirtmiştir. Giant Eylül 1973 tarihinde iflas başvurusu yapmıştır (The Supreme Court of New Jersey, 1983).

Dava sonucuna göre, mahkeme; davalı Touche şirketinin denetlenmiş finansal tabloların hangi amaçla kullanacağını bilmesine gerek olmadığını, zira denetlen-

miş finansal tabloların makul öngörülebilirlik kapsamında şirket birleşmelerinde ve satın almalarında kullanılabilceğini, dolayısıyla da denetleyen şirketin ihmali dolayısıyla tüm üçüncü kişilerin kayıpları kapsamında sorumlu tutulabileceğini karara bağlamıştır (The Supreme Court of New Jersey, 1983).

3. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE KARŞI HUKUKİ SORUMLULUKLARI

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin çeşitli hükümler başlığı altında denetimde sorumluluk (madde. 44) başlığı incelenmiş olup, “denetim raporlarının Türkiye Denetim Standartları'na (TDS) aykırı olması ile bu raporlardaki bilgi ve kanaatlerin yanlış, eksik ve yanıltıcı olması nedeniyle doğabilecek zararlardan, denetim kuruluşları ve denetçiler ayrı ayrı hukuken sorumludur.” ibaresine yer verilmiştir. Fakat bu sorumluluk hallerinde uygulanacak olan yaptırımlar ve hukuki sorumlulukların niteliği yönetmelik kapsamında incelenmemiştir. Ayrıca da bağımsız denetçilerin ihmal karşısındaki hukuki ve cezai sorumluluğu yönetmelik kapsamında ele alınmadığı görülmüştür.

Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri İçin İşyeri, Hizmet ve Kalite Güvence İlke ve Esasları Hakkında Mecburi Meslek Kararı 16. Maddesi meslek örgütü tarafından uygulanacak yaptırımları ifade etmekte ve hatalı, eksik, yanıltıcı ve gerçeğe aykırı rapor düzenleyenler ve bilgi verenler hakkında disiplin yönetmeliği uygulanır hükmü yer almaktadır. Bu çalışma kapsamında incelenen sorumluluklar bağımsız denetçilerin üçüncü kişilere karşı olan yasal sorumlulukları olduğu için disiplin yönetmeliği çalışma kapsamında incelenmemektedir.

TDS Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar standardı (100.1 ve 100.5) bağımsız denetçiler sadece müşterilerine değil kamu yararına uygun hareket etme sorumluluğunu da kabul etmeleri denetçilik mesleğinin en ayırt edici özelliklerinden biridir ifadesini taşımakta ve temel ilkeler olarak bağımsız denetçiler, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış ilkelerine uygun bir şekilde bağımsız denetim çalışmalarını yürütmelidirler vurgusunu yapmaktadır. Bağımsız denetçilerin üçüncü kişilere karşı yasal sorumlulukları (hile, ağır ihmal ve ihmal) incelendiğinde temel etik ilkelerin bir veya birkaçına aykırı durumların ayrı veya birlikte ihlal edildiği görülmektedir. Bu çalışma temel olarak bağımsız denetçilerin üçüncü kişilere karşı yasal sorumluluklarını incelediği için etik ihlaller konusu ayrıntılı bir şekilde bu çalışmada incelenmemektedir.

Bağımsız denetçilerin üçüncü kişilere karşı sorumluluğu bakımından Türkiye’de açık bir kanun hükmü bulunmadığı düşünülmektedir. Türk Ticaret Kanunu (madde. 397-408), Sermaye Piyasası Kanunu (madde. 16/4) ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (madde. 24) bağımsız denetçilerin görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin çok sayıda düzenleme içerdiği halde bunların üçüncü kişilere karşı sorumluluğuna ilişkin açık bir hükme yer vermeyerek bu hususu genel hükümlere bırakması kanun koyucunun bilinçli bir tercihi olduğu değerlendirilmektedir.

Her ne kadar Sermaye Piyasası Kurulunun “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”in (Seri: X, No: 22) 29 uncu maddesinin birinci fıkrasında “Bağımsız denetimin, 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.” hükmüne yer verilmiş. Tebliğler Sermaye Piyasası Kanununun 22 nci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Sermaye Piyasası Kurulu tarafından çıkarılmakta ise de bunların kanun gibi kişileri, kurumları ve yargı organlarını bağlayıcı olduğu söylenemez. Bu tür düzenleyici işlemler, kanunun uygulanmasını sağlamak amacıyla ve kanunun gösterdiği kapsam ve şartlara uygun olarak yapılır ve hiçbir zaman kanuna aykırı olamaz. Yukarıdaki hükmü de bu kapsamda açıklayıcı, uygulayıcıya yol gösterici ve onları görevlerini icra ederken teyakkuza sevk edici düzenlemeler olarak değerlendirilmektedir.

3.1. Türkiye’de Bağımsız Denetçilerin İhmal Karşısında Hukuki Sorumlulukları

Türk Ticaret Kanununun denetçinin sorumluluğunu düzenleyen 554 üncü maddesinde, “Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçilerin; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumlu oldukları” öngörüldüğü halde, bu kişilerin üçüncü kişilere yönelik sorumluluğu bakımından bir hükme yer vermemiştir. Ancak Kanunda böyle bir düzenlemeye yer verilmemesi bu kişilerin üçüncü kişilere verdiği zararlar nedeniyle sorumlu tutulamayacağı anlamına gelmez. Özel düzenleme

bulunmayan bu gibi hallerde genel düzenlemelere gidilecektir. Bu halde bağımsız denetçilerin eylemleri nedeniyle zarar gören üçüncü kişiler Türk Borçlar Kanununda düzenlenen “haksız fiilden doğan borç ilişkileri” kapsamında zararlarının tazminini isteyebileceklerdir (Topçuoğlu, 2012, 196-210). Türk Borçlar Kanununun haksız fiil sorumluluğunu düzenleyen 49 uncu maddesine göre “Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür.”

Haksız Fiil Karşısında Sorumlu Tutulabilmek İçin Gerekli Şartlar Şu Şekildedir:

Denetçiler Hukuka Aykırı Davranmış Olmalı: Denetçilerin, denetim görevini yerine getirirken kanunlara, ilgili meslek kuruluşu tarafından kabul edilmiş ilke ve standartlara, dürüstlük kurallarına aykırı davranması halinde eylemin hukuka aykırı olduğu kabul edilir. (Topçuoğlu, 2012, 178).

Denetçiler Kusurlu Olmalı: Kusurlu hareket; kast gibi, zararlı sonucu bilerek ve isteyerek gerçekleştirme şeklinde olabileceği gibi, zararlı sonucu bilme ve isteme olmaksızın dikkatsizlik, tedbirsizlik, mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermeme şeklinde ihmâl olarak da karşımıza çıkmaktadır (Kılıçoğlu, 2010, 302).

Üçüncü Kişiler Denetçilerin Düzenledikleri Raporlar Nedeniyle Zarar Görmüş Olmalı: Zarar, denetim faaliyeti nedeniyle üçüncü kişilerin malvarlığında meydana gelen bir azalma olabileceği gibi, olması muhtemel kardan yoksun kalma şeklinde de olabilir (Kayıhan, 2014, 219).

Denetçilerin Hukuka Aykırı Fiil ve İşlemleri ile Üçüncü Kişilerin Uğramış Oldukları Zarar Arasında İliyet Bağı Olmalı: İliyet bağı sebep sonuç ilişkisidir. Bağımsız denetçilerin denetim faaliyeti nedeniyle sorumlu tutulabilmeleri için zararın bizzat denetim faaliyeti nedeniyle oluşması gerekmektedir. Zarar denetim faaliyetinden değil de başka bir fiilden kaynaklanmışsa bu durumda sorumluluk söz konusu olmayacaktır (Kayıhan, 2014, 224).

Türk Borçlar Kanunu’nun 49. maddesinde düzenlenen haksız fiil sorumluluğunun şartları incelendiğinde ABD’de geliştirilmiş ilk iki standart olan “Ortak Çıkar İlişkisi” ve “Yakın Ortak Çıkar İlişkisi” standartlarına kıyasla bağımsız denetçilerin ihmâl kapsamındaki sorumluluğunu daha geniş bir çerçevede incelediği görülmektedir. Temel olarak incelendiğinde hem “Öngörülebilir Üçüncü Kişiler/Yeniden Beyan Standardı” hem de “Makul Öngörülebilirlik” standartlarının şartlarıyla 49. madde kapsamında düzenlenen haksız

fiil sorumluluğunun şartlarının oldukça benzer oldukları görülmektedir. Her iki standartta da bağımsız denetçilerin ihmal kapsamında sorumlu olabilmesi için bir illiyet bağının varlığının olması ve bu illiyet bağının bağımsız denetim faaliyetleriyle ilişkili olması vurgusu yapılmaktadır. “Öngörülebilir Üçüncü Kişiler/Yeniden Beyan Standardında” incelenen sorumluluklara kıyasla “Makul Öngörülebilirlik” standardında üçüncü kişiler kapsamını daha da genişletmiş olup bağımsız denetçilerin ihmal kapsamındaki sorumluluklarını artırmıştır. Türkiye’de bağımsız denetçilerin üçüncü kişilere karşı olan ihmal kapsamındaki yasal sorumluluğuyla ilgili dava dosyaları incelenmek ve bu şekilde Türkiye’deki mevcut durumun hangi standartla büyük ölçüde örtüştüğü araştırılmak istenmesine karşın, yapılan dava incelemelerinde bu kapsamda açılmış olan davaya rastlanmamıştır. Türkiye’deki mevcut durumun bağımsız denetçilerin üçüncü kişilere karşı ihmal sorumluluklarının daha geniş bir bakış açısıyla incelenmiş olduğu “Öngörülebilir Üçüncü Kişiler/Yeniden Beyan” ve “Makul Öngörülebilirlik” standartlarıyla örtüştüğü düşünülmektedir.

3.2. Türkiye’de Bağımsız Denetçilerin İhmal Karşısında Cezai Sorumlulukları

Türk Ceza Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanununda suç olarak öngörülmüş çok sayıda düzenleme mevcuttur. Ancak, Türk Ceza Kanununa göre, suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. (TCK madde. 21) Başka bir ifade ile kişinin işlediği fiil nedeniyle cezalandırılabilmesi için kasten hareket etmiş olması gerekir. Bu nedenle bağımsız denetçilerin görevlerini yerine getirirken ihmal sonucu verilen zararlar nedeniyle ceza sorumluluğu bulunmamaktadır.

Suç oluşturan eylemler bakımından kişilerin kast sorumluluğundan ayrı olarak taksir sorumluluğu da mevcuttur. Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülme-yerek gerçekleştirilmesidir. Ancak, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık başka bir ifadeyle taksir nedeniyle bir kişinin cezalandırılabilmesi için Kanunda o fiilin taksirle cezalandırılacağına dair açık bir hüküm bulunması gerekmektedir ki Türk Ceza Kanununda düzenlenen taksirli suçların sayısı 10’u geçmemektedir. Türk Ceza Kanununda veya ceza hükmü içeren diğer kanunlarda Bağımsız denetçilerin taksirli eylemleri nedeniyle cezalandırılacaklarına dair bir hüküm mevcut olma-

diğından bunların görevlerini yerine getirirken ihmali davranışları nedeniyle ceza sorumluluğu bulunmamaktadır.

4. SONUÇ

Bu çalışma Türkiye’de bağımsız denetçinin ihmal karşısında üçüncü kişilere karşı yasal sorumluluğunu ABD’de geliştirilmiş olan doktrin/standartlarla karşılaştırmalı bir şekilde derinlemesine inceleyen ilk çalışmadır. Çalışma genel olarak, bağımsız denetçilerin yasal sorumluluklarını incelemektedir. Özel olarak da bağımsız denetçilerin çoğunlukla karşı karşıya kaldıkları yasal savunma olan ihmal karşısındaki sorumluluklarını incelemektedir.

Çalışmada öncelikle, bağımsız denetçilerin üçüncü kişilere karşı yasal sorumlulukları kapsamında değerlendirilen hile, ağır ihmal ve ihmal sorumlulukları incelenmiştir. Daha sonraki aşamada da bağımsız denetçilerin en fazla karşılaştıkları yasal sorumlulukları olan ihmal karşısındaki sorumlulukları ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Özellikle ABD’de uygulaması gelişmiş olan ihmal kapsamındaki bağımsız denetçi sorumluluğu kapsamında geliştirilmiş olan yasal standartlar/doktrinler dikkate alınmıştır. Bu kapsamda geliştirilmiş olan her dört standart ayrıntılı bir şekilde incelenmiş olup, en dar kapsamlı olandan en geniş kapsamlı olana doğru sıralanmıştır.

Çalışma, ileride oluşturulabilecek bağımsız denetçilerin yasal sorumluluklarıyla ilgili özel hükümler içeren yasal düzenlemeler için bir özet niteliği taşımaktadır. Geliştirilen dört standardın uygulama alanı değerlendirildiğinde özellikle üçüncü standart olan “Öngörülebilir Üçüncü Kişiler/Yeniden Beyan” standardının uygulama sıklığının daha fazla olduğu görülmektedir. Bu durum bize bağımsız denetçilerin üçüncü kişilere karşı ihmal kapsamındaki sorumluluğu genişlediğini göstermektedir.

Bağımsız denetçilerin üçüncü kişilere karşı ihmal kapsamındaki sorumluluğu Türkiye’deki hukuki zeminde değerlendirildiğinde, kanunlarda bağımsız denetçilerin ihmal karşısındaki sorumluluklarıyla ilgili bölümlere yer verilmesine karşın; sorumluluğun sözleşmeye bağlı bir sorumluluk olup olmadığı, denetlenen firmaların finansal tabloların karar aşamasında kullanımına bağlı olarak değişip değişmediği gibi detay bilgiler içermemektedir. Öyle ki, bu makalenin hazırlanması sırasında Yargıtay’ın ulaşılabilen bütün kararları taranmış ancak üçüncü kişiler tarafından bağımsız denetçiler aleyhine açılmış bir davaya rastlanmamıştır. Bunun da ötesinde, üçüncü kişilerin bağımsız denet-

çiler aleyhine açtığı davalar bir yana; sermaye piyasasında işlem gören, TMSF ye devredilen bunca banka ve firmanın varlığına rağmen bunlar tarafından denetçiler aleyhine açılan davaların sayısı bile bir elin parmak sayısını geçmemektedir. İhmal kapsamındaki sorumluluklara dair yasal süreçlerin açılmamış olması bu alanlarda yeterli içtihat oluşmasının önüne geçmiştir.

Türkiye’de bağımsız denetçilerin üçüncü kişilere karşı sorumluluğu açık bir kanun hükmüne bağlı olmadığı ve özel bir düzenlemeye yer verilmediği görülmektedir. Özel düzenlemeye gidilmeyen bu durumlarda genel düzenlemeye gidilebilmekte ve bağımsız denetçilerin üçüncü kişilere karşı yasal sorumluluğu Türk Borçlar Kanunu’nda düzenlenen haksız fiilden doğan borç ilişkileri kapsamında değerlendirilebilmektedir. Borçlar Kanunu 49. maddesi gereğince “Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür.” bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetçiler üçüncü kişilere karşı ihmal kapsamında hukuki sorumludurlar fakat bu sorumluluk cezai bir sorumluluk değildir.

ABD’de geliştirilmiş olan dört standart ile Türkiye’de Borçlar Kanunu kapsamındaki düzenleme karşılaştırıldığında; Türkiye’deki mevcut uygulamanın “Ortak Çıkar İlişkisi” ve “Yakın Ortak Çıkar İlişkisi” gibi çok dar bir üçüncü kişiler grubu belirlemediği, aksine “Öngörülebilir Üçüncü Kişiler/Yeniden Beyan” ve “Makul Öngörülebilirlik” standartları gibi daha geniş bir üçüncü kişiler grubu belirlediği ve bağımsız denetçilerin ihmal kapsamındaki yasal sorumluluklarını geniş bir pencereden ele aldığı düşünülmektedir. Öyle ki haksız fiilin şartları olan üçüncü kişilerin denetçilerin düzenledikleri raporlar nedeniyle zarar görmüş olmaları ve denetçilerin hukuka aykırı fiil ve işlemleri ile üçüncü kişilerin uğramış oldukları zarar arasında illiyet bağı olma zorunluluğu ile bağımsız denetçilerin üçüncü kişileri bilmese dahi eğer üçüncü kişilerin denetlenmiş finansal tablolara olan güveni öngörülebiliyorsa, bu durumda denetçi yasal olarak onlara karşı sorumludur ifadeleri örtüşmektedir.

Sonuç olarak, yapılan incelemede Türkiye’de bağımsız denetçilerin üçüncü kişilere karşı olan yasal sorumluluğuyla ilgili genel hükümler yer almasına karşın, bu sorumlulukların tam olarak ne olduğuyla ilgili özel hükümler yer almadığı görülmektedir. Genel olarak bağımsız denetçilerin yasal sorumluluklarıyla ilgili ve özellikle de en çok suçlandıkları alan olan ihmal kapsamındaki sorumluluklarıyla ilgili özel hükümlerin oluşturulması gerektiği düşünülmektedir. Geliştirilen bu özel hükümlerle bağımsız denetçilerin yasal sorumluluklarının sınırları daha net bir şekilde ortaya çıkarılacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Chung, J., Farrar, J., Puri, P. ve Thorne, L. (2010). “Auditor Liability to Third Parties after Sarbanes-Oxley: An International Comparison of Regulatory and Legal Reforms”, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 19 (2010): 66-78.

Court of Appeals of the State of New York.(1985). Credit Corp. V. Andersen Co., **65 N.Y.2d 536**.

Feinman, J. M. (2003). “Liability of Accountants For Negligent Auditing: Doctrine, Policy, And Ideology”, **Florida State University Law Review**, 31, 17 (2003): 17-65.

Garner, Don E., David L. McKee, and Yosra AbuAmara McKee, 2008, Accounting and Global Economy After Sarbanes-Oxley. New York, USA : M.E. Sharpe

Goldberg, P. V. (1988). “Accountable Accountants: Is Third-Party Liability Necessary?”, **The Journal of Legal Studies**, 17, 2 (1988): 295-312.

Gormley, R. J. (1984). “The Foreseen, The Foreseeable, and Beyond-Accountants’ Liability to Nonclients”, **Seton Hall Law Review**, 14(1984): 528-540.

Haron, M. S., Idiab A., Idiab M., ve Ahmad S. B. Hj. A. (2013). “The Civil and Legal and Criminal Liabilities of Auditor”, **Australian Journal of Basic and Applied Sciences**, 7, 4 (2013): 515-525.

Kayıhan, Şaban. (2014). **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**,4. bs. [y.y.] : Seçkin Yayınları.

KHK/660. (2011).Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Resmi Gazete, Sayı. 28103.

Kılıçoğlu, M. Ahmet. (2010). **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 15. bs. [y.y.] : Turhan Kitabevi.

Köse, Yasemin. ve Erdogan Sedat. (2015). “The Audit Expectations Gap in Turkey”, **The Journal of Accounting and Finance**, July, (2015): 193-214.

Kumar, Ravinder ve Sharma, Virender (2015). **Auditing: Principles and Practices**, Yeni Delhi, Hindistan: PHL Learning Private Limited

Messier, F. Williams, Glove M. Steven ve Prawitt, Douglas F. (2010). **Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach**. 7.ed. USA: McGraw-Hill Irwin.

Pacini, C., Martin, M. J. ve Hamilton, L. (2000). “At the Interface of Law and Accounting: An Examination of a Trend Toward a Reduction in the Scope of Auditor Liability To Third Parties in the Common Law Countries”, **American Business Law Journal**, 37 (2000): 171-235.

Pearson, C. Thomas. (2011). “Potential Litigation Against Auditors for Negligence”, **Journal of Corporate Financial and Commercial Law**, 5, 2 (2011): 405-425.

Power, Michael. (1998). “Auditor Liability in Context, Accounting”, **Organizations and Society**, 23, 1 (2011): 77-79.

TÜRMOB (13.12.2013). **Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri İçin İşyeri, Hizmet ve Kalite Güvence İlke ve Esasları Hakkında Mecburi Meslek Kararı**. Ankara : Resmi Gazete (28850 sayılı).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (21.05.2015). **Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ: Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 44**, Ankara : Resmi Gazete (29362 sayılı).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (26.12.2012). **Bağımsız Denetim Yönetmeliği**. Ankara : Resmi Gazete (28509 sayılı).

Rittenberg, Larry, Johnstone, Karla ve Gramling, Audrey A. (2010). **Auditing: A Business Risk Approach**, OH, USA: South-Western Cengage Learning.

Sarbanes-Oxley Act (2002). The Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act.

Schwartz, Victor E., Kelly, Kathryn, ve Partlett, David F. (2006). **Torts: Cases and Materials**, NY, USA : Aspen Publishers, Inc.

SPK (Seri X, No.22), Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn>.

Tavella, F. David. (2012). “Is Privity Dead? Should It Be?”, **Journal of Law&Business**, 8 (2012): 505-526.

The Supreme Court of New Jersey. (1983). *Rosenblum v. Adler*, **93 N.J. 324**.

Topçuoğlu, Metin. (2012). **Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu**, 2. bs. [y.y.] : Seçkin Yayınevi.

T.C. Yasalar (04.02.2011). **6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete (27836 sayılı)

T.C. Yasalar (12.10.2004). **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (2004)**. Ankara : Resmi Gazete (25611 sayılı)

T.C. Yasalar (14.02.2011). **6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (2011)**. Ankara : Resmi Gazete (27846 sayılı)

United States District Court D. Rhode Island. (1968). Rusch Factors, Inc. V. Levin, Civ. A. No. 3869, 284 F. Supp.85.

White, G. Edward (2003). **Tort Law in America: An Intellectual History**, Expanded Edition, New York: Oxford University Press.