



**TÜRKİYE'DE DENETÇİNİN
SORUMLULUĞUNUN
SINIRLANDIRILMASINA İLİŞKİN
YASAL DÜZENLEMELER**

Bülent EJDER / Akis Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.

TÜRKİYE’DE DENETÇİNİN SORUMLULUĞUNUN SINIRLANDIRILMASINA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER, UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÖNERİLER

Denetçinin sorumluluğu ve bunun sermaye piyasaları üzerindeki etkisi, son dönemde yoğun olarak tartışılan ve uluslararası arenada ortak bir çözüm geliştirilmeye çalışılan, sıcak konulardan birini oluşturmaktadır.

Bilindiği üzere, denetçinin sorumluluğu konusunda ülkeler arasında uygulama farklılıkları görülmekle birlikte, genel kabul gören ilke, bağımsız denetim kuruluşu ile birlikte raporu imzalayanların bağımsız denetim raporundan müteselsilen sorumlu olması yönündedir.

Halen yürürlükte olan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, Seri:X 22 nolu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ ve 3568 nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu incelendiğinde, ülkemizdeki uygulamalarında da aynı paralellikte olduğu görülmektedir.

Seri X, 22 nolu SPK Tebliğinin ikinci kısım yedinci bölüm 29. maddesinde, 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 imzalayanların müteselsilen sorumlu olacağı açıkça belirtilmiştir.

Maddenin ikinci fıkrasında da, bağımsız denetim standartlarına aykırı olarak bağımsız denetim raporu düzenleyenler ve düzenlenmesini sağlayanlar hakkındaki cezai sorumluluğun Sermaye Piyasası Kanunda belirtilen özel hükümlere tabi olacağı vurgulanmıştır.

Sermaye Piyasası Kanunu’nda yer alan ilgili hükümler incelendiğinde ise, 16. maddenin 4. fıkrasında bağımsız denetim kuruluşlarının, denetledikleri mali tablo ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumlu olduğunun belirtildiği görülmektedir.

Kanun’un 47. maddesinin B3 nolu fıkrasında ise kasıtlı olarak gerçeğe aykırı bağımsız denetim raporu düzenleyenlere ve bu raporun düzenlenmesini sağlayanlara verilecek cezalar düzenlenmiş olup; söz konusu madde uyarınca, bu kişilerin 1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve 8 milyar liradan 20 milyar liraya kadar ağır para cezası ile cezalandırılması gerekmektedir.

Yine aynı tebliğin 30. maddesinde yukarıda sayılan cezalara ilave olarak, hatalı, eksik, yanıltıcı ve gerçeğe aykırı bağımsız denetim ve inceleme raporu düzenlenmesi nedeni ile bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisinin iptali söz konusu olabilmektedir.

3568 nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12. maddesinde de yeminli malî müşavirlerin yaptıkları tasdik in doğruluğundan sorumlu olduğu ve yaptıkları tasdik in doğru olmaması halinde, tasdik in kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğr atılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacağı belirtilmektedir. Bu sorumluluğ un yerine getirilmesinde Borçlar Kanununun 20. maddesine göre “ Tam Teselsül” hükümleri uygulanır. Yani borçlulardan her biri borcun tamamından tek başlarına sorumludurlar.

Özetle vergi sorumluluğ unda, vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine muhatap tutulmaları durumu sözkonusudur. Ancak bazı koşullarda asıl borçlunun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlıklarından öderler. İşte müteselsil sorumluluk bu noktada ortaya çıkmaktadır. Müteselsil sorumlulukta sorumlu, vergi borcunu mükellefle birlikte veya onun yerine geçerek bizzat kendi malvarlığından ödemek durumunda kalabilir.

5411 nolu Bankacılık Kanununun 33. maddesi Bağımsız denetim kuruluşları, bu Kanun uyarınca yaptıkları faaliyetler dolayısıyla üçüncü kişilere verdikleri zararlarından sorumludurlar demektir. Kanun bu anlamda üçüncü şahısların uğrayabileceği zararların tazminine ilişkin 36. maddede “Bağımsız denetim, değerlendirme, derecelendirme ve destek hizmeti kuruluşları, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır” hükmünü getirmiştir.

Bu bağlamda 1 Kasım 2006 tarihinde yayınlanan ve yürürlüğe giren “BANKALARDA BAĞIMSIZ DENETİM GERÇEKLEŞTİRECEK KURULUŞLARIN YETKİLENDİRİLMESİ VE FAALİYETLERİ HAKKINDA YÖNETMELİK”in 61. maddesinde “Yetkili denetim kuruluşunun veya istihdam ettiği bağımsız denetçilerin kusuruna bağlı olarak finansal tabloların güvenilirliğini önemlilik arzeden ölçüde etkileyecek hususların ortaya çıkması halinde Kurum ya da mevduat ve katılma hesabı sahipleri veya finansal tablo kullanıcıları, ilgili sigorta şirketinden Kanununun 36 ncı maddesi uyarınca ve 26 ncı maddenin onbirinci ve onikinci fıkralarında belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yaptırılan mesleki sorumluluk sigortasının tazmini talebinde bulunmaya yetkilidir.” denilmektedir.

Onaylanmasında Türkiye için büyük yararlar olan ancak sürekli ertelenen yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısında ise denetçinin yapmış olduğu iş ve işlemlerden doğan sorumluluğ u, Kanun taslağınının 554 nolu maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, denetçiler kanunî görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı, verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur. Kusuru ise iddia eden ispatlar.

Birden çok kişinin aynı zararı tazminle yükümlü olması durumu ise 557 nolu maddede düzenlenmiş olup, aşağıdaki gibidir:

-Zararı tazminle yükümlü tarafların her biri, kusuruna ve durumun gereklerine göre, zarar kişisel olarak kendisine yükletilebildiği ölçüde, bu zarardan diğerleriyle birlikte müteselsilen sorumlu olur.

-Davacı birden çok sorumlu kişiyi zararın tamamı için birlikte dava edebilir ve hâkimin aynı davada her bir davalının tazminat borcunu belirlemesini isteyebilir.

-Birden çok sorumlu arasındaki başvuru, durumun bütün gerekleri dikkate alınarak hâkim tarafından belirlenir.

Görülebileceği üzere, ilgili düzenlemelerde, denetçinin sorumluluğundan, müteselsil sorumluluk kavramından, kasıt halinde söz konusu olacak cezai yaptırımlardan söz edilmiş olmakla birlikte, bu sorumluluğun hangi hallerde ve ne şekilde sınırlandırılabileceğine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Diğer bir ifadeyle, yasayla belirlenen söz konusu sorumlulukları kaldırmak ya da sınırlandırmak mümkün değildir. Sadece, denetleyen ve denetlenen taraflar, sözleşme serbestisi çerçevesinde önceden belirledikleri şekillerde, üçüncü şahısların zararından doğan sorumlulukları için kendi içlerinde birbirlerine rücu edebilirler.

Avrupa Birliğine üye ülkeler arasında da denetçinin sorumluluğunun sınırlandırılması konusunda uygulama birliği bulunmamakta olup, az sayıda üye ülkenin mevzuatında konuya ilişkin düzenleme yer almaktadır.

Bu noktada bazı verileri sizlerle paylaşmak istiyorum. Son 20 yılda Avrupa Birliğine üye ülkelerdeki bağımsız denetim şirketlerine karşı açılan tazminat davalarının, şirketlere olan ortalama toplam yıllık maliyeti yaklaşık 5 milyon EUR' u bulmaktadır. ABD'de ise, 4 büyük bağımsız denetim şirketi tarafından ödenen tazminat ve dava masraflarının toplam tutarı, 1999-2004 yılları arasında toplam denetim gelirlerinin %7.6'sından %11'ine yükselmiştir.

Bu verilerden de anlaşılacağı üzere, son yıllarda bağımsız denetim şirketinin büyük tazminat davalarıyla karşılaşma olasılığı giderek artmakta olup, bu konuda önlem alınması kaçınılmaz hale gelmektedir. Zira, ihmaliyle açılacak katastrofik tutarlı bir davanın, bunlardan birinin iflasıyla sonuçlanması ne yazık ki söz konusu olabilecektir.

Pazarın büyük bir bölümünün söz konusu 4 büyük şirket arasında paylaşıldığı, örneğin Avrupa Birliğine üye ülkelerdeki finans kuruluşlarının yaklaşık %90'ının 4 büyükten biri tarafından denetlendiği göz önüne alındığında, bunlardan birinin yok olmasının sermaye piyasalarında büyük dalgalanmalar yaratacağı açıktır.

Böyle bir durum ayrıca,

- denetim ücretlerinde aşırı bir yükseliş,
- sorumluluğun çok yüksek olması nedeniyle denetimin istenmeyen bir meslek haline gelmesi,
- iflas eden şirketin denetlediği şirketlerin diğer şirketler arasında paylaşılması sırasında karmaşa ve gecikmelerin yaşanması,
- daha da uç bir örnek olmakla birlikte sigorta şirketlerinin teminat vermekten çekinmesi ya da sınırlı teminat vermesi nedeniyle yakın tarihlerde bir denetim şirketinin daha iflası ve yalnızca 3 büyüğün kalması gibi sonuçlar da doğurabilecektir.

Durumu bu perspektiften değerlendiren Avrupa Birliği Komisyonunca bir araştırma başlatılmış olup, denetçi sorumluluğunun sınırlandırılması konusunda olası reformlar 4 ana başlık altında değerlendirilmektedir.

Bunların ilki, Avrupa Birliği genelinde tek bir azami sorumluluk limiti belirlenmesidir. Bu yöntem, Avrupa Birliği genelinde bir uyum yaratacak olmakla birlikte, ülkeler ve şirketler arasındaki farklılıklar göz önünde alındığında, uygun tutarlı bir limit belirlenmesinin çok güç olacağı açıktır.

Bu nedenle, değerlendirmeye alınan diğer iki alternatif yöntemden ilkinde şirket büyüklüğüne ikincisinde ise denetimden alınan ücretlere göre değişen sorumluluk limitlerinin belirlenmesi öngörülmektedir.

Dördüncü ve son alternatif ise, tarafların oluşan zarardan, sorumluluklarıyla aynı oranda sorumlu tutulması şeklindedir.

Bu aşamada, Avrupa Birliğine üye ülkelerin denetçinin sorumluluğunun sınırlandırılması konusundaki mevcut durumu hakkında sizlere kısaca bilgi vermek istiyorum.

Üye 27 ülkenin yalnızca 5'inde bağımsız denetçiler için azami bir sorumluluk limiti belirlenmiş olup, aşağıdaki gibidir:

ÜLKE	HESAPLAMA YÖNTEMİ	AZAMİ SORUMLULUK LİMİTİ	AÇIKLAMA
Avusturya	Denetim başına	Denetlenen şirketin büyüklüğüne göre değişen _ 2 milyon, _ 4 milyon, _ 8 milyon ve _ 12 milyon tutarında azami sorumluluk limitleri bulunmaktadır.	Kasıt halinde geçerli değildir.
Belçika	Vekalet başına	_ 3 milyon: Listelenmemiş şirketler _ 12 milyon: Listelenmiş şirketler	Hile ve kasıt halinde geçerli değildir.
Almanya	Denetim başına	_ 1 milyon: Listelenmemiş şirketler _ 4 milyon: Listelenmiş şirketler	Kasıt halinde geçerli değildir.
Yunanistan	İhlal başına	Temyiz mahkemesi başkanının toplam yıllık ücretinin 5 katı ve sorumlu denetçinin bir önceki yıla ait toplam yıllık gelirinden yüksek olanı	Kasıt halinde geçerli değildir.
Slovenya	N/A	_ 150.000	Ağır ihmal ve kasıt halinde geçerli değildir.

Üye 27 ülkenin yalnızca 3’ünde bağımsız denetçinin sorumluluğu sözleşmeyle sınırlandırılabilenekte olup, aşağıdaki gibidir:

ÜLKE	AÇIKLAMA
Çek Cumhuriyeti	Üçüncü şahısları etkilememesi şartıyla
Danimarka	Denetimin, genel kabul görmüş denetim standartlarına uyması şartıyla
İsveç	Hissedarların %10’undan fazlasının karşı oy kullanmaması şartıyla

Üye 27 ülkenin yalnızca 4’ünde, (Belçika, İrlanda, Lüksemburg, Malta) bağımsız denetçinin sorumluluğunun kaldırılması söz konusu olabilmektedir.

Görülebileceği üzere, Avrupa Birliğine üye ülkeler arasında da bu konuda herhangi bir uygulama birliği olmamasının yanı sıra, pek çoğunda henüz herhangi bir düzenleme de bulunmamaktadır. Bu anlamda, ülkemizde yürürlükte olan mevzuatının diğer ülkelerin gerisinde kaldığı ve çok acil bir güncelleme gerektirdiğini söylemek yanlış olur.

ÖNERİLERİMİZ:

Avrupa Muhasebe Federasyonu’nun inancı sınırsız sorumluluğun kalitenin öncüsü olmadığı ve uygun sınırlı sorumluluğun olduğu Ülkelerde daha düşük bir denetim kalitesinin olduğunu kanıtlayan hiçbir verinin bulunmadığı yönündedir.

Bu noktada YMM’ler üzerinde varolan sorumluluğun hafifletilmesine ilişkin önerilerimizi şu şekilde ifade edebiliriz:

Vergi Hukukundaki vergi sorumlusu kavramı ile YMM’ler için öngörülen sorumluluk birbirinden farklıdır. YMM’ler ne vergi mükellefi ne de vergi sorumlusudur. Ancak müteselsil sorumluluğun bir gereği olarak kendilerine vergi tarhiyatı yapılabilir. Mükellef ve YMM aynı borç için takip edildiklerinden vergi borcunun kalkması halinde YMM de borçtan kurtulur.

YMM’lerin müteselsil sorumluluğunun düzenlendiği 3568 Sayılı Kanun’un 12’inci maddesi, VUK’un mükerrer 227’nci maddesinden daha kapsamlıdır. VUK mükerrer 227’nci maddede sözü edilen sorumluluk defter ve belgeler için yapılan bir uygunluk denetiminden ibaret iken, 3568 Sayılı Kanun’un 12’inci maddesine göre YMM’ler yasal defterlerin doğru tutulmasının yanı sıra, defterlere dayanak teşkil eden belgelerin de doğruluğundan sorumludurlar.

Bu denetimlere ilişkin özellikle tam tasdik sistemindeki çok geniş, nerede ise sınırsız denilebilecek sorumluluk kapsamının daraltılması ve YMM’nin hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi ziya-ı nedeni ile önce vergi mükellefi hakkında tarhiyat yapıp bunun kesinleşmesi beklenmesi ve daha sonra YMM’nin takibi için gerekli işlemlere başlanması en azından meslek mensublarının üzerindeki ağır yükü geçici olarak bir parça hafifletebilir.

Ancak hem YMM’ler hem de SMMM’lerin yaptıkları denetimden dolayı aldıkları sorumluluk konusunda görüşümüzü özetle aşağıdaki gibidir:

KPMG olarak biz, denetim alanında rekabetçi piyasa şartlarının sağlanması ve finansal raporların kalite ve güvenilirliğinin artırılması için, denetçi ve denetim firmalarının ihmallerinden kaynaklanan zararları, sorumluluklarıyla aynı oranda tazmin etmesi; ancak herhangi bir kurumsal başarısızlık ya da çöküş sonucunda oluşan zararın tamamına maruz kalmaması konusunda yasal bir çerçeveye ihtiyaç olduğuna inanmaktayız.

Avusturalya, Kanada, İspanya, Belçika, İngiltere ve diğer ülkelerde denetçinin sorumluluğu konusunda başlatılan reform hareketlerini hoş karşılamakla birlikte, müşteri ya da üçüncü kişilerin ağır sorumluluk içeren tazminat talepleri sonucunda muhasebe firmalarının iflası riskini asgari seviyeye indirgeyebilmek için global bir yaklaşım gerektiğini düşünüyoruz. Üst düzey yöneticiler ayrıca, denetçinin sorumluluğu konusundaki reform ihtiyacını, sermaye piyasaları ve finansal raporlamalara olan güvenin tazelenmesinin önemli bir parçası olarak görmektedir ve bunu desteklemektedir.

Denetim gelirlerinin %20'sine kadar varan kısmını, denetçinin sorumluluğuyla ilgili sigorta masraflarının, tasfiye masraflarının ve diğer hukuki masrafların oluşturduğu belirlenmiştir. Artık pek çok büyük denetim şirketi, denetçilerini risklere karşı tam olarak sigortalayamamakta olup; bu nedenle şirketlerin iflası durumunda, denetçiler dava açmak için kolay bir hedef haline gelmektedir.

KPMG olarak biz, denetçi sorumluluğunun nisbi olması, bunun yanında denetim komitelerinin ve hissedarların kabul etmesi halinde, kendi istekleriyle ve taraflar arasında imzalanacak sözleşmeler yoluyla denetçinin sorumluluğunu kısıtlama konusunda şirketlerin serbest bırakılması gerektiğine inanıyoruz.

Denetimin halka açık şirketler üzerinde çok daha az yoğunlaştığı Almanya, Avusturya ve Yunanistan gibi ülkelerde azami sorumluluk limiti belirlenmesi, fazla bir anlam ifade etmemektedir. Denetçilerin sınırsız sorumlulukla karşı karşıya kalması, orta ölçekli denetim şirketlerinin pazara girmesi konusunda önemli bir engel oluşturmaktadır.

ABD ve AB'nin konuya bakış açısı

Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayının (General Accounting Office) muhasebe meslek notlarının konsolidasyonu konusunda hazırladığı Temmuz 2003 tarihli çalışmasında, pazara küçük ölçekli firmaların girmesini önleyen 5 engelden biri olarak, “denetim şirketleriyle ilgili artan dava riski ve sigorta masraflarının küçük ölçekli şirketlerin büyük şirketlerle aktif bir şekilde rekabet etmesini engellemesi” gösterilmiştir.

Raporda ayrıca, yakın tarihlerde meydana gelen büyük muhasebe skandalları ve muhasebe firmalarını da içeren hukuki ihtilafların artması sebebiyle, bazı firmalar tarafından sigorta şirketlerinin denetim şirketlerine teminat verilmesini daha riskli ve belirsiz görmeye başladığının söylendiği belirtilmiştir. Bunun sonucunda, görüşülen küçük ölçekli şirketlerin bir kısmının, halka açık olmayan müşte-

rilerine karşı uygulamalarını sınırlandırmayı düşündükleri ya da düşünmüş oldukları ifade edilmiştir. Diğerlerinin ise, halka açık büyük şirketleri denetlemeyi daha büyük bir risk olarak algıladığını ve bu durumun halka açık şirketlerin yer aldığı denetim pazarına girmeme kararı almalarında önemli bir etken oluşturduğunu söylediği belirtilmiştir. Bu kapsamlı araştırma, sorumluluk reformu ile seçeneklerin artması arasında bağlantı olduğunu açıkça ortaya koymaktadır. Denetçinin sorumluluğu konusunda Avrupa Birliğinin Şirketler Hukuku 8. Direktifine bağlı olarak London Economics tarafından hazırlanan, kapsam ve araştırma konuları açısından oldukça tatmin edici düzeyde olan çalışmayı memnuniyetle karşılıyoruz.

KPMG olarak biz ise, Avrupa Birliği genelinde, üye ülkelerin yerel hukuk sistemlerini yansıtan bazı farklılıklara açıkça izin veren, ancak global bir yaklaşımın temellerini oluşturmak ve tek bir pazar oluşturulması için makul ve eşit şartlar sağlanması gerektiğini vurgulayan, dengeli bir sorumluluk çerçevesi önermekteyiz.

Diğer ülkelerde tartışılmaya başlanan ve çözüm geliştirilmeye çalışılan bu konunun yakından takip edilmesi ve ilerleyen dönemlerde oluşturulacak düzenlemeler ile mevzuatımızın vakit kaybetmeksizin uyumlaştırılmasının sağlanması gerekeceğini düşünmekteyiz.

