

BAĞIMSIZ DENETİMDE UZMAN ÇALIŞTIRILMASI VE YASAL SORUMLULUKLARI

Hayrettin Usul 

Prof. Dr., İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, Rektörlük - İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman A.B.D., Türkiye,
e-mail: hayrettin.usul@ikcu.edu.tr

Öz

Bağımsız denetçinin amacı işletmelerin yayımlanmış olduğu finansal tabloların güvenilirliğini artırmaktır. Bu amaçlarda denetçi, bağımsız denetim standartlarında yer alan denetim tekniklerini kullanarak; işletmenin finansal tablolarında yer alan kalemlerin geçerliliğini araştırmaktadır. Denetçi bu araştırmaları yaparken, veya işletmenin finansal tablolarında var olan kaynak veya kullanımlarının sorgulamasını yaparken, yardıma ihtiyaç duyabilir. Bu durumda denetçi, istenilen yardıma uygun olarak ya denetim şirketinde çalışanlardan ya da dışarıdan bir uzmandan yararlanabilir. İşte bu makalede; bu uzmanların çalışma koşulları ve denetçilerin uzman çalıştırmanın sorumlulukları inceleme konusu yapılmıştır.

Anahtar kelimeler: Bağımsız Denetçi, Uzman, Sorumluluk

Citation/Atf: USUL, H. (2024). BAĞIMSIZ DENETİMDE UZMAN ÇALIŞTIRILMASI VE YASAL SORUMLULUKLARI. *İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ*. 7(1): 31-38, DOI: 10.69599/izd.2410

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Hayrettin Usul
E-mail: hayrettin.usul@ikcu.edu.tr



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Abstract

The purpose of the independent auditor is to increase the reliability of the financial statements published by the enterprises. For this purpose, the auditor investigates the validity of the items in the financial statements of the entity by using the audit techniques in the independent auditing standards. The auditor may need assistance in making these enquiries, or in questioning the sources or uses of resources in the entity's financial statements. In this case, the auditor may utilise either the employees of the audit firm or an external expert in accordance with the requested assistance. In this article, the working conditions of these experts and the responsibilities of auditors for employing experts are examined.

Keywords: Independent Auditor, Expert, Responsibility

1. GİRİŞ

İşletmeler tarafından düzenlenen finansal tablolarında yer alan her bir kalem, aslında işletmelerin iddialarını yansıtmaktadır. Diğer bir ifadeyle, finansal tablolarda yer alan kalemler gerçek durumu değil, işletme tarafından yapılan tahminleri göstermektedir. Finansal tablo kullanıcıları veya potansiyel kullanıcılar; işletmeyle ilgili karar almadan önce, işletmenin yapmış olduğu tahmin veya varsayımların doğruluğunu ve tutarlılığını incelemek durumundadır. İşletmenin iddiaları veya tahminleri ise aşağıdaki gibidir;

✓ **Var Olma ve Oluşum İddiası:** İşletme yönetiminin; işletmenin finansal tablolarda yer alan varlıkların, yükümlülüklerin ve öz kaynakların; işletme gelir ve giderlerinin dönem içinde gerçekleşen faaliyetler sonucu olduğunu iddia etmesidir.

✓ **Bütünlük İddiası:** Bu iddia, yönetim tarafından oluşturulan finansal tablolarda yer alan varlıkların, yükümlülüklerin ve öz kaynakların var olduğunun tespitinin önemi kadar; işletmede gerçekleşen finansal faaliyetlerin bir bütün olarak, finansal tablolarda yer aldığının iddiasıdır.

✓ **Haklar ve Yükümlülükler İddiası:** İşletme yönetimi hazırlamış olduğu finansal tablolarda; bilanço tarihi itibarıyla aktifinde bulunan varlıklar ile pasifinde bulunan

yükümlülüklerin işletmeye ait olduğunun iddiasıdır.

✓ **Değerleme ve Dağıtım İddiası:** İşletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolarda işletme varlıklarının, borçlarının, öz kaynakların, gelir ve giderlerin doğru miktarlarla gösterildiğinin iddiasıdır. Diğer bir ifadeyle; işletme yönetimi; varlık ve borçlarının doğru biçimde değerlendirildiğini, hesap kalemlerinin işletmenin finansal tablolarında gerçeğe uygun olarak yer aldığını ifade eder.

✓ **Sunuş ve Açıklama İddiası:** İşletme yönetimi hazırlamış olduğu finansal tablolarda; işletmede gerçekleşen muhasebe hareketlerinin doğru hesaba kaydedildiğini, doğru şekilde sınıflandırıldığını, anlaşılabilir olduğunu ve bu işlemleri ilişkin açıklamaların doğru şekilde dipnotlarda yer aldığını ifade eder. İşletmenin; karşılıklarının, koşullu borçlarının ve koşullu varlıklarının standartlara uygun olarak dipnotlarda gösterilmesi bu iddialara örnek olarak gösterilebilir. Ayrıca; işletme yönetiminin finansal bilgileri zamanında açıkladığı iddiası da sunuş ve açıklama iddialarının devamıdır.

Yukarıda verdiğimiz varsayımları örnek yardımıyla açıklarsak; işletmenin kesin mizanın stoklar toplamının 100.000 TL borç bakiye verdiğini varsayalım. İşletme

bilanço günü itibarıyla 100.000 TL değerinde stoklara sahip olduğunu iddia etmektedir. İşletmenin bu iddiaları aşağıda verilen olguları beraberinde taşımaktadır. Bunlar;

- ✓ Envanter kayıtlarında var olan her bir kalem malın var olduğu,
- ✓ Stokların maliyet yöntemiyle değerlendirilmesinin yapıldığı,
- ✓ Değeri düşen stoklar varsa, bu stokların değerlemesinde net gerçekleştirilebilir değer yöntemi uygulandığı,
- ✓ Değeri düşen stokların satışını gerçekleştirmek için tahmini satış giderlerinin hesaplanmasında, yapılan tahminlerin tutarlı olduğunu,
- ✓ Ekonomik değerini kaybetmiş stokların bilanço dışına bırakıldığını,
- ✓ Değer düşüş karşılıklarının doğru olarak tahmin edildiği ve
- ✓ Değeri düşen stokların sağlam stoklardan ayrıldığını ve finansal tablolarda gerçeğe uygun değer üzerinden gösterildiği şeklinde örneklendirebiliriz.

Yukarıda stoklar üzerinden verdiğimiz bu tahmin ve varsayımlar, finansal tabloların çoğu kalemlerinde söz konusu olabilmektedir. Örneğin, standartların çok sık vurguladığı; her türlü karşılıklar, gerçeğe uygun değerler ve net gerçekleştirilebilir değerleri birer varsayımını sonucudur.¹

İşte bağımsız denetçi; yapacağı denetim uygulamalarıyla işletmenin bu iddialarının standartlar açısından kabul edilebilirliğini sorgulamaktadır. Bu sorgulamayı yaparken; bağımsız denetim standartlarında ifade edilen denetim tekniklerini kullanarak, yeterli miktar ve kalitede denetim delilleri elde eder ve bu deliller ışığında işletme yönetiminin iddiasının ne oranda geçerli olduğunu tespit eder.

Denetçiden bu çalışmalarını yaparken, şüphesiz işletmenin finansal tablolarında yer alan tüm kalemlerin değerlemesini yapabilecek

bilgiye sahip olması beklenemez. Bunlara değerli madenler ile gayrimenkul ve menkul değerlemeleri örnek olarak verebiliriz. Bu durumda denetçi; bir uzmandan yardım alması gerekmektedir. Bu uzman denetim şirketinin çalışanı olabileceği gibi, dışardan da olabilir. Aşağıda bu durum ayrıntılı olarak incelenmeye çalışılmış ve ayrıca uzman çalıştırmanın hukuki boyutları tartışılmıştır.

2. UZMAN KAVRAMI VE KULLANILMASI

Türk Dil Kurumu'na göre uzman "Belli bir işte, belli bir konuda bilgi, görüş ve becerisi olan kimse" olarak tanımlanmaktadır (<https://sozluk.gov.tr/>). Bağımsız Denetim Standartlarında (BDS) uzman TDK'daki tanıma benzer şekilde "Belirli bir alanda beceri, bilgi ve tecrübe sahibi olunması" şeklinde açıklamaktadır. 620 N'lu BDS standardı bağımsız denetim açısından uzmanı; muhasebe ve denetim alanı dışında bir uzmanlığa sahip kişi veya kurumlar olarak ifade etmektedir. Ancak unutulmaması gerekir ki; BDS'nin bu standardının değerlemesini yaparken BDS 500 "Denetim Kanıtları" standardıyla beraber incelenmesi gerekmektedir.

Bağımsız denetçinin amacı, bir kanaat sahibi olmak amacıyla yeterli miktar ve kalitede delil toplamak için; yeterli ve uygun denetim prosedürlerini tasarlayarak uygulamak, uygulanan bu prosedürlerle toplanan bu delilleri analitik bir zekayla tahlil etmektir. Bağımsız denetçi gerektiğinde muhasebe ve denetim alanlarıyla ilgili konularda, gerekirse de muhasebe denetim alanlarının dışında olmak üzere iki şekilde uzman kullanılabilir. Bu iki konu aşağıda anlatılmaya çalışılmıştır.

2.1. Denetim Uygulamalarında Uzmandan Faydalanma Gerekliliği

Bağımsız denetçi, denetim uygulamalarında temel olarak muhasebe ve denetim alanlarında uzman kullanamaz. Ancak,

¹ Burada vergi kanunlarıyla standartlar arasında yöntem farkı vardır. Vergi kanunları çok büyük oranda varsayım- ma imkan vermezken; standartlar tam tersine varsayımların ön plana çıkarmaktadır.

denetim çalışmaları sırasında bazı özel durumlarla karşılaşılabilir. Bu durumda denetçi; uzman olarak tanımlanan kişi veya kurumlardan yardım alabilir. Bu konular genellikle ihtilafli veya anlaşılması ve uygulanması zor konulardan oluşmaktadır (Sever ve Yanık; 2022, s. 34).

Bağımsız denetçinin istişare yapacağı kişi veya kuruluşlar; diğer denetim şirketleri veya denetleyici kuruluşlar veyahut bağımsız denetim kuruluşları tarafından çalıştırılan kişiler olabilir. BDS 220 N'lu "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol" standarda göre; yapılacak istişarenin sübjektif yargılardan çok, bilgiye dayalı olması ve aynı zamanda da etkinlik ve verimlilik üzerine odaklanmalıdır.

Denetim uygulamalarında bağımsız denetçi özellikle muhasebe ve denetim alanı dışında uzman görüşüne ihtiyaç duyabilir. Yine denetçi başvurabileceği uzmanlar, işletmenin kendi çalışanı olduğu gibi, işletme dışından da olabilir. Önemli olan başvuruda bulunulan kişinin uzman olmasıdır. Bunları;

- ✓ Gerçeğe uygun değerlerin belirlenmesi,
- ✓ İşletmenin yaptığı sözleşmelerin hukuki durumu,
- ✓ Çalışanlara sağlanan faydalar,
- ✓ Maden rezervlerinin tespiti gibi, doğal kaynaklarla ilgili problemler,
- ✓ Devletin yaptığı veya yapacağı yasal düzenlemelerin işletmeye etkisinin belirlenmesi gibi konular olarak örneklendirebiliriz.

Bağımsız denetçinin, denetim çalışmalarında ihtiyaç duyulduğu halde uzman kullanmaması, denetlenen işletmenin finansal tablolarında "Önemli Yanlışlık Riskinin" var olmasına neden olur. Önemli yanlışlık riski; finansal tablolarda yer alan bilgilerin sınıflandırılması, sunumu ya da raporlanmasında kavramsal çerçeveye

uygun olmamasıdır. Uygun olmayan bu durumla, olması gereken durum arasındaki fark ise önemli yanlışlık riski olarak tanımlanır (Usul, 2016, s.55).

Önemli yanlışlık riski, yapısal risk ile kontrol risklerinin bileşeninden oluşur. Bağımsız denetçinin bu riskleri önleme şansı yoktur. Ancak bağımsız denetçi bu riskleri ortaya çıkarmak tespit etmek ve finansal tablolarda gerekli düzeltmeleri yapması gerekmektedir. Bağımsız denetçi; tercih etmiş olduğu denetim teknik veya metodolojilerine ve uygulamaya ilişkin hususlara bağlı olarak bu riskleri değerlendirmek zorundadır. İşte denetçi; bu değerlendirmeleri yaparken, ihtiyaç olmasına rağmen uzman kullanmaması veya işletmenin daha önce yaptırmış olduğu değerlendirme raporlarını dikkate alması, finansal tablolarda bulunan önemli yanlışlık riskinin ortaya çıkarılmasına engel olmaktadır.

İşletme yönetiminin yapmış olduğu bazı tahmin veya hesaplamaların geçerliliğini denetçinin test etmesi gerekmektedir. Örneğin, bazı varlıkların (Duran varlıklar gibi) gerçeğe uygun değerinin ve sigorta aktüeryalarının hesaplanması gibi konularda uzmana ihtiyaç duyabilir. Bunun gibi ayrı bir uzmanlık alanı isteyen durumlarda denetçinin uzman kullanmaması hem denetim riskinin artırılmasına, hem de önemli yanlışlık riskinin ortaya çıkarılmasına engel olmaktadır.

Bağımsız denetçi uzman kullanmaya karar verdiğinde;

- ✓ **İşletme yönetiminin finansal tabloların hazırlanmasında uzmandan yararlanıp, yararlanmadığı²,**
- ✓ Uzmana başvurulacak konunun niteliği ve önemi,
- ✓ Önemli yanlışlık riskleri gibi konuları dikkate alması gerekir.

Bağımsız denetçi, uzman kullanıp,

²Özellikle işletme açısından tahmin gerektiren (Gerçeğe Uygun Değer, Garanti Karşılıkları, Aktüeryalar v.b.) konular

kullanmayacağını denetimin planlama aşamasında belirlemesi gerekmektedir. Yine denetçi, bir konuda birden fazla uzman görüşüne başvurabilir. Çünkü yukarıda da ifade ettiğimiz gibi, denetçi uzmandan almış olduğu görüşe referans vererek açıklama yapabilir, ancak bu referans denetçinin sorumluluk gerçeğini değiştirmez. Ayrıca unutmamak gerekir ki; denetçinin uzman seçimi, hem denetçinin riske karşılık verme gücünü hem de önemli yanlışlık riskinin tespitinde olukça etken olacaktır. Diğer bir ifadeyle, ikisi arasında doğrusal bir korelasyon bulunmaktadır.

Bir denetim çalışmasının başarılı olması gerektiğinde uzmanın kalitesine bağlıdır. Bu bağlamda, denetçi seçeceği uzmanla ilgili olarak çeşitli kaynaklardan bilgi toplamalı ve toplanan bu bilgileri denetimin amacına uygun olarak değerlendirmelidir. Özellikle;

- ✓ Uzmanın önceki çalışmalarının kalitesi,
- ✓ Uzmanın, uzman belgesinin yasal olarak tanınması,
- ✓ Uzmanın bilimsel çalışmaları ve,
- ✓ Çalıştırılacak uzmanın denetim firmasının kalite kontrol sistemine uygun olması gibi konular dikkate alınarak değerlendirilmelidir.

Bağımsız denetçi, uzmanın çalışmasını yeterli bulmaması veya uzmanın vermiş olduğu raporun diğer kanıtlarla çelişmesi durumunda farklı uzmanlardan görüş almalıdır. Uygulanan tüm prosedürlere rağmen uzman çalışmalarının yetersizliğinin devam ediyorsa ve önlenemiyorsa, bağımsız denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediğinden dolayı, BDS 705 N'lu standart uyarınca olumlu olumlu görüş beyan edemez.

2.2. Uzmanın Bağımsızlığının Değerlendirilmesi

Bağımsız denetim, adında anlaşılacağı üzere bağımsızlık teması üzerine kurulmuştur. Denetçinin bağımsızlığı esası oluşturur. Bu nedenle, denetçi, çalışacağı uzmanında bağımsız olmasını sağlamalıdır. Denetçi

herhangi bir uzmanla anlaşma yapmadan önce; çalışılacak uzmanla, müşteri işletme arasında bir ilişkinin olup, olmadığı ve uzmanın bağımsızlığının sağlanmasıyla ilgili olarak, uzmanla yapılan görüşmelerin yeterli olup olmadığına karar vermek zorundadır.

Uygulamada bazen işletme yönetimi finansal raporların hazırlanmasında; örneğin gerçeğe uygun değer belirlenmesi veya muhasebe tahminlerinin yapılmasında uzman kullanılmaktadır. Uzmanların hatalı veya hileli olarak vermiş olduğu raporlar, işletme yönetimi tarafından kullanılması durumunda, finansal tablolarda önemli yanlışlık riskini oluşturmaktadır (Sever ve Yanık; 2022, s. 644). Denetçi işletmenin faydalanmış olduğu uzman görüşlerini kullanır ve finansal raporlarda yer alan önemli yanlışlık riskini oraya çıkarmaması durumu (Bu tip hatalar birinci tip hata olarak değerlendirilir), yapılan bağımsız denetimin kalitesinin sorgulanmasına neden olur.

Uzmanın bağımsızlığını belirleyen unsurlardan bir tanesi de, uzmanın niteliğidir. Denetim şirketleri bünyesinde uzman çalıştırabilir. Bu tür uzmanlara "İç uzmanlar", dışarıdan çalıştırdığı uzmanlara "Dış uzman" denir. Denetim şirketleri istihdam edilen uzmanlar; denetim şirketinin kalite kontrol sistemine dahil olduğundan (KKS1, m12), bağımsız derecesi makul düzeyde olabilir.

Buna karşılık dış uzmanlar ise, denetim şirketlerinin ücret karşılığı anlaştığı kişi veya kurumlardır. Dolayısıyla, bunlar denetim şirketinin kalite kontrol sistemine dahil olmadıkları için, bu tip uzmanların bağımsızlığı mutlaka denetçi tarafından sorgulanmalıdır. Kısaca bağımsız denetçi, denetim uygulamalarında uzman kullanılmasına karar vermişse; bu uzmanların bağımsız olmalarına ve denetim çalışması süresince bağımsızlığını korumalarını sağlamalıdır. Bir uzmanın bağımsız davranabilme durumundan bağımsız denetçi birinci derecede sorumludur.

3. UZMAN ÇALIŞTIRMANIN YASAL SORUMLULUKLARI

Bağımsız denetçi; BDS hükümleri gereğince; denetimin ekibinin yapmış olduğu çalışmalardan sorumludur. Standartlar göre; denetçi, denetimin her aşamasında, yapılan çalışmaları gözetmek zorundadır. Denetçi, elde edilen kanıtların, diğer denetim kanıtlarıyla tutarlı ve makul sonuçlar içerip içermediği değerlendirilmeli ve denetim kanıtı olarak kullanılıp kullanılmayacağına karar vermelidir. Bu durum denetim ekibinde bulunan uzman veya uzmanlar içinde geçerlidir. Dolayısıyla bağımsız denetçinin, uzman raporuna referans vermesi sorumluluğunu etkilemez.

Yukarıda geniş şekilde tartışıldığı üzere; bağımsız denetçi denetim raporunda belirtmiş olduğu görüşünden dolayı sorumludur. Yine bağımsız denetçi, görüşünü raporlarken uzman raporuna atıf da yapsa, yapılan atıf sorumluluğu ortadan kaldırmaz.³ Kısaca bir denetim uygulamasında yer alan uzman sadece sır saklama dışında başka bir sorumluluk taşımaz. Tüm sorumluluklar bağımsız denetçidedir. Ancak, Borçlar Kanunu uyarınca uzman vermiş olduğu raporda kasıt varsa, sorumluluk taşır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 554. maddesi "Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu 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 alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur." İfadesi yer almaktadır.

Yine TTK'nın 556. maddesi " İflas hâlinde zarara uğrayan şirketin iflası hâlinde, tazminatın şirkete ödenmesini isteme hakkını şirket alacaklıları da haizdir. Ancak, pay sahiplerinin ve şirket alacaklılarının istemleri önce iflas idaresince ileri sürülür." şeklindedir. TTK'nın bu iki hükmünü bir

bütün içinde değerlendirirsek; bağımsız denetçinin vermiş olduğu görüşten paydaşlara karşı sadece kendisi sorumludur. Uzman alınan rapora atıfta bulunarak, görüşünü beyan etse; bağımsız denetçinin sorumluluğunu TTK'nın bu hükmü gereğince söz konusu değildir.

Diğer taraftan Borçlar Kanunu'nun 49. maddesi, "Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür. Zarar verici fiili yasaklayan bir hukuk kuralı bulunmasa bile, ahlaka aykırı bir fiille başkasına kasten zarar veren de, bu zararı gidermekle yükümlüdür." şeklindedir. Borçlar Kanunu'nun 66. maddesi de "Adam çalıştıran, çalışanın, kendisine verilen işin yapılması sırasında başkalarına verdiği zararı gidermekle yükümlüdür. Adam çalıştıran, çalışanını seçerken, işiyle ilgili talimat verirken, gözetim ve denetimde bulunurken, zararın doğmasını engellemek için gerekli özeni gösterdiğini ispat ederse, sorumlu olmaz. Bir işletmede adam çalıştıran, işletmenin çalışma düzeninin zararın doğmasını önlemeye elverişli olduğunu ispat etmedikçe, o işletmenin faaliyetleri dolayısıyla sebep olunan zararı gidermekle yükümlüdür. Adam çalıştıran, ödediği tazminat için, zarar veren çalışana, ancak onun bizzat sorumlu olduğu ölçüde rücu hakkına sahiptir."

Bağımsız denetçinin belirtmiş olduğu görüşüne ait sorumlulukları sadece TTK ve BK uyarınca sınırlı değildir. Sermaye Piyasası Kanunu, Bankalar Kanunu, 660 sayılı KHK ve ona dayanarak çıkarılmış olan Bağımsız Denetim Yönetmeliği kapsamındaki görevlerin yerine getirilmemesi halinde de denetçinin kanuni görevlerini yerine getirmemesine bağlı olarak sorumluluk söz konusu olmaktadır.

Dava açarak davacı sıfatına haiz olabilecek kişiler ise, madde metninde sayılmış olup, şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarıdır. Dava açma hakkı olanların denetçiye karşı açılacak sorumluluk

³ Denetçi olumlu görüş beyan ediyorsa atıf yapmaz. Bunun dışında diğer görüşlerden herhangi birisini beyan edecekse, uzman görüşüne atıf yapabilmesi için uzmandan izin alması gerekir.

davasında şirketin zarara uğraması nedeniyle şirket zararını talep imkânı söz konusu olmaktadır. Şirket zararlarının tazminine yönelik olarak TTK 555. madde hükmü dikkate alınmalıdır (Tekinalp, 2011: 290).

Denetçinin hukuki sorumluluğunu düzenleyen TTK 404. ve TTK 554. maddeler denetçinin yapmış olduğu denetim sözleşmesinin tarafı olmayan pay sahipleri, alacaklılar ve bağlı şirketler gibi üçüncü kişilerin korunmasında önem arz etse de bu maddelerin koruyucu etkisi düzenlediği konular ile sınırlıdır. Ancak bu hükümlerin varlığı, denetçinin zarara yol açtığı durumlarda başka hukuki dayanaklara başvurulmasına engel değildir. 660 sayılı KHK, Sermaye Piyasası Kanunu ve Bankalar Kanunu hükümleri ile denetçiler aleyhine başvurulması mümkün sorumluluk dayanakları oluşturulmuştur. Tüm bunların yanı sıra; denetçinin zarara sebep olan kusurlu eylemleri için 6098 sayılı Borçlar Kanunu (TBK) kapsamında 49. madde devamında düzenlenmiş olan haksız fiil sorumluluğuna başvurulması mümkündür. Denetçinin kusuruyla üçüncü kişilere verdiği zararların haksız fiil hükümlerine göre tazmini için şartların gerçekleşmesi gereklidir. Bu şartlar; yükümlülüklerin ihlal edilmiş olması, kusur, zarar ve nedensellik bağıdır (TBK 49. vd maddeler). Denetçinin kanun ile getirilen yükümlülüklerini ihlal etmiş olması hukuka aykırılık oluşturmaktadır (Aravacık, Usul; 2022, 73-84).

Yukarıda verdiğimiz yasaların hükümleri uyarınca; denetçi çalıştırdığı uzmanın vermiş olduğu görüşünden sorumludur. Denetçi; uzman görüşüne referans vererek bir görüş beyan etse dahi, bu durum denetçinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Buna karşılık, denetçi uzman raporundan dolayı bir zarara uğramışsa, bu zararının tanzimini uzmandan talep edebilir. Ancak, denetçi uzman çalışmalarında; denetim standartların belirlemiş olduğu gözetim faaliyetini yaptığını ispat etmek zorundadır. Bu ispatın araçları ise; uzmanla yapılan

sözleşmeler, denetim planı, uzmanla yapılan yazılı iletişimler gibi çalışma kağıtların oluşturur. Diğer bir ifadeyle; denetçinin savunma aracı sadece çalışma kağıtlarıdır. Ancak bu çalışma kağıtlarının, bağımsız denetim standartları hükümlerine uygun olarak hazırlanması esastır.

4. SONUÇ

200 N'lu Bağımsız Denetim Standardına göre, bağımsız denetim amacı; hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır. Genel amaçlı çerçevelerin çoğunda söz konusu görüş, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığı hakkındadır. BDS'lere ve etik hükümlere uygun olarak yürütülen bir denetim, denetçinin bu görüşü oluşturmasını sağlar (BDS 200, A1 paragrafı).

Bağımsız denetim standartlarının amacı paydaşlara makul düzeyde güvencenin verilmesi tasarlanmıştır. Yine bu standartlar; denetimin planlanması ve yürütülmesi sırasında denetçinin mesleki muhakemesini kullanmasını, mesleki şüpheciliğini sürdürmesini istemekte ve mesleki özeni denetim çalışmalarının tüm aşamasında uygulaması gerektiğini belirlemektedir. Bu bağlamda; işletme yönetiminin hata veya hileden kaynaklanan "Önemli Yanlışlık Risklerini" denetçinin ortaya çıkarması gerekmektedir. İşletmenin finansal tablolarında yer alan risklerin ortaya çıkarılması içinde, gerekirse uzman görüşünden faydalanılması isteğe bağlı bir olgu değil, zorunluluktur.

Ancak, yukarıda da geniş olarak ifade edildiği gibi, uzman raporundan zarar gören paydaşlar, bu zararın giderilmesini uzmandan değil, denetçiden talep edeceklerdir. Denetçi, bu talebi karşıladıktan

sonra uzmana yansıtabilir. Unutmamalı ki; tüm savunmalarını, BDS'lere uygun olarak hazırlanmış çalışma kağıtlarını kullanacaktır.

KAYNAKÇA

- Aravacı,E.D., Usul, H., (2022), "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetçilerin İşletme Risklerine Karşı Yasal Sorumlulukları", Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi, 5, 73 – 84.
- Bağımsız Denetim Standartları (BDS), kgk.gov.tr (Erişim Mart 2024)
- Türkiye Finansal Raporlama Standartları, (TFRS), kgk.gov.tr (Erişim Nisan 2024)
- Sever, C., Yanık, S. (2022), Bağımsız Denetimde Uzman Çalıştırılması, Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri Üzerine, Detay Yayınları; Ankara
- Tekinalp, Ü., (2011), Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku ile Tek Kişi Ortaklığın Esasları, İstanbul.
- TDK, <https://sozluk.gov.tr/>, (Erişim Nisan 2024)
- Usul, H., (2015), Bağımsız Denetim. 2. Baskı, Detay Yayınları, Ankara