



Kesit Akademi Dergisi

The Journal of Kesit Academy

ISSN: 2149 - 9225

Yıl: 5, Sayı:20, Eylül 2019, s. 297-316

Dilan DURMUŞ

Gaziantep Üniversitesi, Ekonomi Hukuku, durmusdilan64@gmail.com

Prof. Dr. Emine KOBAN

Gaziantep Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Kamu Hukuku, eminekoban@gantep.edu.tr

HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HUKUKİ SORUMLULUKLARI: ABD ve TÜRKİYE ANALİZİ¹

Özet

Kurumsal yönetimin gelişiminde önemli yeri olan finansal raporlamanın sağlıklı bir biçimde yapılması etkili bir bağımsız denetim mekanizmasına bağlıdır. Ancak bağımsız denetimin gelişim sürecine bakıldığında, bağımsız denetçinin hileli finansal raporlamaya yönelik sorumlulukları hakkında yapılan düzenlemelerin oldukça yetersiz kaldığı ve ardından, yaşanan Enron ve Parmalat gibi önemli muhasebe skandallarından sonra, Sarbanes-Oxley yasası ve bağımsız denetim standartları ile bağımsız denetçinin hileli finansal raporlamaya ilişkin sorumluluklarının sınırlarının belirlenmesiyle bir ölçüde hukuki müdahale yapıldığı görülmektedir. Bu çalışmanın konusuyla ilgili olarak, literatürde yer alan bağımsız denetçinin hileli finansal raporlamaya ilişkin sorumluluklara yönelik teorik çalışmalara yer verilecek olup, bağımsız denetimin hukuki esaslarının ortaya koyulmasında öncülük yapan ABD'nin bağımsız denetçilerin hileli finansal raporlamaya ilişkin hukuki sorumluluklarıyla ilgili düzenlemeleri ile Türkiye'nin bağımsız denetçilerin hileli finansal raporlamaya ilişkin hukuki sorumluluklarıyla ilgili hukuki düzenlemeler arasındaki yakınsama ve iraksamalar tespit edilecektir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız denetim, hile, finansal raporlama.

¹ Bu makale 26 Ekim 2018'de İstanbul'da düzenlenen Asos Congress 5. Uluslararası Hukuk Sempozyumu'nda bildiri olarak sunulmuştur.

INDEPENDENT AUDITOR'S LEGAL RESPONSIBILITIES REGARDING FRAUDULENT FINANCIAL REPORTING: US AND TURKEY ANALYSIS

Abstract

The preparation of financial statements in a healthy manner, which have an important place in the development of corporate governance, depends on an effective independent audit mechanism. However, when the development process of the independent audit is considered, it can be seen that when the independent auditor's regulations on liability for fraudulent financial reporting are insufficient and then after a significant accounting scandal such as Enron and Parmalat, the Sarbanes-Oxley law and independent audit standards and the independent auditor's responsibilities for fraudulent financial reporting it is seen that a degree of legal interventions. As regards the subject of this study, theoretical studies going to be given places for liability for fraudulent financial reporting of the independent auditors in the literature, independent audit of the legal principles put forth in the leadership that the United States independent auditors of fraudulent financial reporting Turkey's independent auditors with relevant regulations and legal responsibility for the convergence and divergence between legal arrangements for legal liabilities for fraudulent financial reporting going to be determined.

Keywords: Independent audit , fraud, financial reporting.

Giriş

Şirketler, hem pay sahipleri hem de menfaat sahiplerine kurumsal yönetimin temel ilkelelerinden olan şeffaflık ve hesap verilebilirlik kavramı gereği hem finansal hem de finansal olmayan bilgileri sunmakla yükümlüdürler.² Ancak yatırımcılar, analistler, denetçiler ve devlet kurumları öncelikli olarak finansal bilgilere yönelik olarak bilgi almak amacıyla finansal tablolarla ilgilenmektedirler. Bu nedenle finansal tabloların UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)'ye uygun bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Buna karşılık bağımsız denetçilerden finansal tabloların doğruluğuna yönelik makul güvence vermeleri, bunun için UDS(Uluslararası Denetim Standartları)'ye uygun olarak denetimlerini gerçekleştirmeleri ve gerçekleştirirken denetime ilişkin etik kurallara uymaları beklenmektedir. Bu da denetçilerin finansal raporlama yükümlülüklerini oluşturmaktadır.

Geçmişte yaşanan bir dizi muhasebe skandalı, finansal raporlamanın doğruluğunun ne kadar önemli olduğunu göstermektedir. Örneğin; ABD'de Enron skandalında, Enron'un denetimini üstlenen Arthur Andersen şirketi ile arasındaki ilişkide çıkar çatışması faktörü rol oynamıştır. 2000 yılında Andersen danışmanlık hizmetlerinden 27 milyon dolar ve 25 milyon dolar denetim hizmetlerinden olmak üzere gelir sağlamıştır ve bu Andersen denetim şirketinin Hous-

² Pamukçu,2011:134

ton'daki ofisinin halka açık müşterilerinden alınan ücretlerin yüzde 27'sini oluşturmaktadır.³ Oldukça büyük miktarlarda olan bu ücretler, denetim şirketinin menfaatini arttırmıştır ve denetimin tarafsızlığı ve dürüstlüğü olumsuz etkilenmiştir. Ayrıca, Enron'u denetleyen çalışanlar Enron'un eski çalışanlarıdır ve bu durum yine bağımsızlığı sarsan özel bir durumdur. Dahası, Enron hakkında çıkan soruşturmalara ilgili olarak denetimi gerçekleştiren Houston'daki denetim ofisindeki denetçiler uygunsuzluğu ifşa eden tüm destekleyici belgeleri de örtbas etmişlerdir.⁴ Diğer bir örnek ise Türkiye'de yaşanan çarpıcı bir muhasebe skandallarından olan Yaşarbank, Türkiye Tütüncüler Bankası ve Egebank'ın bağımsız denetimini üstlenen denetim şirketi tarafından beyan edilen denetçi raporlarıdır⁵. Bu üç bankanın 1998 yılına ait sunduğu finansal tablolara ilişkin denetim raporunda, bankaların kar ve zarar durumlarına ilişkin finansal durumun doğruluğunu tasdik ederek gerçeği yansıtmayan denetim raporu düzenlediği görülmüş ve BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu)'nun 09.10.2001 tarihli ve 484 sayılı kararı uyarınca bankalarda denetim yapma yetkisi süresiz olarak iptal edilmiştir.

Örneklerde belirtildiği gibi gelişen olaylardan sonra ABD'de 2002 tarihli Sarbanes-Oxley yasasının yürürlüğe girmesi ile birlikte 1934 tarihi Menkul Kıymetler Borsa Yasası'nda yapılan değişikliklerde bağımsız denetçilerin hileli finansal raporlamaya ilişkin bildirimlerinde hileli ve yanıltıcı ifadeler kullanılmasının önüne geçilmesine ilişkin yaptırımlar belirlenmiştir. Türkiye'de ise denetim ve muhasebe standartlarının kabulü ile gerçekleşen süreç KGG(Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu)'nın kurulması ile denetçilerin mesleki denetim altında tutulması ile başlayarak, 2012 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı TTK ile denetimin yapılması öngörülen şirketlerde yapılacak denetimin hukuki esasları oluşturulmuştur. Seri:X No:22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Faaliyetine İlişkin Standartlar Hakkında Tebliğ ile halka açık şirketlerde de yapılacak denetimin esasları ile hem denetçilere hem de şirket yönetimlerine hukuki ve cezai sorumluluk tanımlanmış, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile sermaye piyasası suçları tanımlanarak bağımsız denetçilere de cezai yaptırımlar öngörülmüştür.

Bu çalışma kapsamında, bağımsız denetçilerin hileli finansal raporlamaya ilişkin hukuki sorumlulukları hem ABD kapsamında hem de Türkiye kapsamında irdelenecektir ve denetçilerin hukuki sorumluluklarının literatürde nasıl işlendiği anlatılacaktır.

I. Literatür ve Çalışmanın Önemi

Literatürde hileli finansal raporlamada bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin yapılan çalışmalar mevcuttur. Hileli finansal raporlamaya ilişkin bağımsız denetçinin sorumluluklarına yönelik yapılan çalışmaların işletme ve finansman bilim dallarında yapıldığı görülmekte olup hukuk alanında hileli finansal raporlamaya ilişkin bağımsız denetçinin hukuki sorumluluklarına yönelik akademik çalışma yapılmadığı görülmektedir. Ancak aşağıdaki çalışmalar

³ Healy and Palepu,2003:15.

⁴ Healy and Palepu,2003:15

⁵ 7/5455 sayılı soru önermesine ilişkin BDDK.2005.01.KİK/4548 sayılı cevap tutanağı, (www.tbmm.gov.tr)

bağımsız denetçinin hileli raporlamaya ilişkin hukuki sorumluluklarının kökenlerini ortaya çıkarmakta ve bağımsız denetçilerin hileli raporlamaya ilişkin yaklaşımlarını belirlemektedir.

Uçma (2010)'un doktora tezinde finansal bilgi manipülasyonunda ve hileli finansal raporlamada denetçinin sorumluluğunun belirlenmesinde literatürdeki ölçeklerden faydalanarak, yasal zorunluluklar, denetçi ve denetim mekanizması rolü, denetçi bağımsızlığı, etik değerler, denetçi sorumluluğu örtük değişkenleri baz alınarak veriler yapısal eşitlik modeli analizine tabi tutulmuştur. Araştırma sonucunda etik değerler yasal zorunluluklardan ve düzenlemelerden, denetçinin üstlendiği rolden, bağımsızlığından doğrudan orta seviyede etkilenmektedir. Denetçinin sorumluluğu ise etik değerlere bağlı olarak ortaya çıkmakta ve hileli finansal raporlamasının önlenmesine katkı sağlamakta olduğu kanaatine varılmıştır.

Varıcı (2012) ise hileli finansal raporlamaya ilişkin olarak bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin denetçi raporunda görüş bildirmelerine olan yaklaşımlarına bakarak incelemiştir. Varıcı(2012)'ya göre denetçinin en önemli sorumluluklarından biri hileli olan finansal tabloları kamuoyuna bildirmektir ve genel olarak Türkiye'deki denetçiler finansal raporlarında denetim görüşlerinde olumlu görüş dışında görüş bildirirken şartlı görüş ya da görüş vermekten kaçınma şeklinde görüş bildirmeye eğilimlidir. Bunun sebeplerinin araştırılması gereklidir.

Tablo 1: Hileli Finansal Raporlamanın tasdikinden doğan sorumluluklar ve bağımsız denetçinin suçlanma durumlarına ilişkin argümanlar

Argümanlar	Durum	Sonuç
A	Hile gerçekleşmedi veya gerçekleşmesi kanıtlanamadı.	Denetçi suçlamaya tabi değildir.
B	Hile gerçekleşti ancak denetçinin hile ile ilgili ihmali yok.	Denetçi suçlamaya tabi değildir.
C	Hile gerçekleştiğinde yönetimle denetçi sorumluluğu paylaşır ancak denetçinin hilenin gerçekleşmesine yönelik haklı gerekçeleri var.	Denetçi suçlamaya tabi değildir.
D	Hilenin gerçekleşmesiyle ilgili kasıtlı davranışları veya ihmali mevcuttur.	Denetçi suçlamaya tabidir.

Kaynak: Gaa and Smith 1985:229'dan oluşturulmuştur.

Gaa ve Smith(1985), denetçi sorumluluklarına yönelik farklı bir yaklaşım sunmuştur. Gaa ve Smith'e göre sorumluluk suçlamayla bağlantılıdır. Birinin eylemleri dolayısıyla suçlanması için yaptığı eyleme ilişkin sorumluluğunun olması yeterlidir. Ancak denetçinin eyleminin haklı sebeplerinin olması durumu, sorumluluklarından dolayı suçlanacağı anlamına gelmemektedir. Bu nedenle bağımsız denetçi hileli raporlamaya ilişkin sorumluluklarından dolayı suçlanama-

yacaktır. Bunun yanı sıra bağımsız denetçi, kısmen de olsa ihmalden dolayı suçlanabilmektedir. Ancak bu hileli finansal raporlamaya ilişkin aldatma suçunun yöneltmesini gerektirmektedir. Eğer denetçinin hileli finansal raporlamaya ilişkin suça yönelik bir bilgisi olduğu halde gerekli işlemleri başlatmıyorsa, denetçi bu suça görmezden geliyor demektir ve sorumluluklarının ihlalinden dolayı suçlanacaktır.⁶ Bu yaklaşım göstermektedir ki yönetimin finansal tablolara ilişkin sorumluluğuna ilişkin suçlanma olasılığına göre, bağımsız denetçinin finansal raporlamaya ilişkin sorumluluklarına yönelik suçlamalar yöneticilere ait finansal raporlama sorumluluklarına yönelik suçlamalara nazaran oldukça net değildir. Bağımsız denetçinin hileli finansal raporlamaya ilişkin sorumluluklarının sınırlarını belirleyen bu çalışmaya ait argümanlar Tablo 1’de gösterilmektedir.

Booker and Zhang (2018) ise 1 Haziran 2017’deki PCAOB’un Denetçi, Niteliksiz Görüş Bildirdiğinde Mali Tabloların Denetimi Hakkında Denetçi Raporu (AS 3101- PCAOB Sürüm 2017-001)’nun SEC tarafından onaylanması üzerine denetçilerin finansal tabloların denetçilerin finansal raporlama sahtekarlığına ilişkin sorumlulukları eski sürümdeki standarda göre kapsamı dolandırıcılığa yönelik bulguları ortaya çıkarmaya yönelik standartta değişiklik yapılmış ve dolandırıcılığın önlenmesine ilişkin denetçi sorumluluklarının böylece daha belirgin bir hal aldığını öne sürmüşlerdir. Buna binaen Booker ve Zhang, standart daha teklif aşamasındayken ticari kreditorlerin denetçi raporlarındaki değişiklik algılarını belirlemek istemişlerdir. Ticari kreditorlerin seçilmesindeki neden ise kreditorlerin profesyonel bir finansal bilgi kullanıcısı olmasıdır. Ankette, denetçinin sorumluluklarına ilişkin algılara yönelik sonuçlar göstermektedir ki kreditorlere göre, denetçinin dolandırıcılığa ilişkin sorumluluklarının netleştirilmesinin, sorumluluklarını daha iyi anlamalarını sağlayacaktır ve bağımsız denetçiler bu sorumluluğun belirginleştirilmesiyle hile ve yolsuzlukları ortaya çıkarmak için daha fazla çaba harcayacaklardır. Bunun yanında kreditorlere göre bu sorumluluğun belirginleştirilmesinin denetçiyi daha fazla yasal yükümlülükle karşı karşıya bırakacağı düşünülmekte ve denetçilerin bu nedenle daha fazla risk alacakları anlamına gelmektedir.

II. Hileli Finansal Raporlamada Denetçinin Hukuki Sorumlulukları

Çalışmanın bu kısmında, bağımsız denetçinin hileli finansal raporlamadaki hukuki sorumluluklarının kavramsal sınırları, niteliği ve tarihi süreçte hem ABD’de hem de Türkiye’de karşılaştırmalı olarak gelişimi ele alınmış olup bunun yanında, hileli finansal raporlama ile karşılaşması durumunda denetçinin, uygulaması gereken prosedürler incelenmiştir.

A. Hileli Finansal Raporlamada Hukuki Sorumluluk Kavramı ve Gelişimi

IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)’ın yayınladığı son sürümü 2009 yılı ISA 240 numaralı standartta, denetçinin mali tabloların denetiminde hileye ilişkin sorumlulukları açıklanmıştır. Bu standarda göre hile, oldukça geniş bir hukuki kavramdır ve hilenin ayırt edici unsuru kasıtlı olarak yapıp yapılmadığıdır. Türk hukukunda hilenin tanımı bir çok yerde geçmektedir. İlk olarak 6098 sayılı Borçlar Kanunu’nda hile önceki düzenlemelerde gabin olarak adlandırılırken, TBK md. 28’de ise aşırı yararlanma olarak tanımlandığı görülmektedir. Söz

⁶ Gaa and Smith, 1985:220

konusu maddeye göre “Bir sözleşmede karşılıklı edimler arasında açık bir oransızlık varsa, bu oransızlık, zarar görenin zor durumda kalmasından veya düşüncesizliğinden ya da deneyimsizliğinden yararlanılmak suretiyle gerçekleştirildiği” belirtilmektedir. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK)’nın 157’inci maddesinin birinci fıkrasında ise dolandırıcılık suçu kapsamında hile “Hileli davranışlarla bir kimseyi aldatıp, onun veya başkasının zararına olarak, kendisine veya başkasına bir yarar sağlamak” suretiyle yapıldığı belirtilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)’un 359’uncu maddesinin birinci fıkrasında vergi kaçakçılığı suçu kapsamında muhasebe hilesi tanımlanmıştır. Buna göre “Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek” muhasebe hilesinin temel fiilleridir.

Finansal raporlama hileleri ise çeşitli muhasebe hesaplarıyla oynayarak şirketin bilançosunda yer alan varlık ve yükümlülükleri üzerinde değişiklikler yapılan bir hile türüdür. Hileli finansal raporlama, ABD Ulusal Hileli Finansal Raporlama Komisyonu (COSO) tarafından 1987 yılında yayınladığı raporda tanımlanmıştır. Hileli finansal raporlama, fiili yanıltıcı mali tablolarla sonuçlanan, fiili veya ihmalkar davranış olsun, kasıtlı veya pervasız davranış olarak tanımlanmıştır.⁷ Hileli finansal raporlamanın başlıca türleri vardır. Bunlar; kar yönetimi, karın istikrarlı hale getirilmesi, yaratıcı muhasebe uygulamaları, agresif muhasebe, büyük temizlik muhasebesi gibi hileli raporlama yöntemleridir.⁸

ABD’de PCAOB (Halka Açık Şirketler Muhasebe ve Gözetim Kurulu)’nın yayınladığı AS 1001-Bağımsız denetçinin sorumlulukları ve görevleri (Responsibilities and Functions of the Independent Auditor) isimli standardın ikinci paragrafında finansal tablo hazırlama sorumluluğunun şirkete ait olduğu belirtilmektedir. Bu nedenle muhasebe hilelerini yapan şirketin üst yöneticileri ile birlikte çalışanları da olabilir. Bağımsız denetçinin denetim faaliyeti için risk unsuru olan bu durum içerisinde finansal raporlamaya yönelik sorumlulukları vardır. Denetçi, yeterli kanıtları toplamak, kanıtları değerlendirmek, finansal raporlama standartlarına uygunluğunu belirlemek, hata ve hilelerin olmadığına yönelik makul güvence sağlamakla sorumludur. Bu sorumluluk, yasadışı faaliyetlere ilişkin olarak hata ve hile ile aynıdır⁹. Türkiye’de BDS 240-Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları adlı standartta ise benzer şekilde finansal tabloların hazırlanma yükümlülüğü ile hile ve hataları ortaya çıkarmakla sorumlu olan şirket yönetimidir. Ancak her ne kadar bağımsız denetçi tüm denetim prosedürlerini kullanmış olsa da, herhangi bir önemli hata ve hile bulgusuna rastlamadığı durumların olması mümkündür.

Bağımsız denetçilerin ABD’de hukuki sorumluluklarıyla ilgili tarihsel gelişime bakılacak olursa, ABD’de denetçilerin yasal sorumluluklarıyla ilgili değişimleri görmek mümkündür. Ancak, denetçilerin yasal sorumlulukları ile ilgili ABD’de yeknesaklık sağlanamadığı ve her eyalette farklı uygulamalar olduğu görülmektedir. Erdoğan(2016)’a göre, denetçilerin yasal

⁷ COSO, 1987:2

⁸ Küçüksözen,2004:50

⁹ PCAOB, AS 1001

sorumluluklarının 1800'lerden 1950'ye kadar birinci dönem, 1950'den sonrası ise ikinci dönem olarak incelenebilmektedir. Buna göre 1800'lerle 1950'ye kadar uzanan dönemde, denetçinin yasal sorumluluklarına yönelik olarak üçüncü kişiler denetçiye, uğradığı zararlardan dolayı açtıkları davaları kazanma durumu yok denecek kadar imkansızken, 1950'lerden sonrasında ise bağımsız denetçilerin şirketin paydaşlarına yönelik olarak sorumluluklarının oldukça önem arz ettiği bir dönem olmuştur. Özellikle 1980'lerde yaşanan finansal durgunluk ve çeşitli şirket krizlerinde bağımsız denetçilerin ihmalden kaynaklanan rolünün ortaya çıkması, hukuki olarak denetçilerin yasal sorumlulukları dolayısıyla çok fazla miktarda maliyet yüklendiği görülmekte ve bankalar, şirketlere vermiş oldukları kredileri geri alamadıklarından bağımsız denetçilere dava açtıkları ifade edilmektedir. Denetçilere açılan dava sayılarında yaşanan artışlar ve ödenen tazminatlardan dolayı bağımsız denetçilerin sorumluluklarının sınırlandırıldığı bir reform gerçekleştirilmiştir. Ancak yaşanan Enron, Worldcom gibi şirket muhasebesi skandallarının çıkmasında rolü olan bağımsız denetim şirketlerinin hukuki sorumluluklarının Sarbanes-Oxley yasası ile tekrar düzenlenmesi dolayısıyla yeniden gündeme gelmiştir.¹⁰

Türkiye'de bağımsız denetçilerin hukuki sorumluluklarının gelişimi de 1980'lerden sonra bağımsız denetimin dünyadaki gelişmelere ayak uydurma ihtiyacından dolayı başlamıştır. Genel olarak ABD bağımsız denetim alanında örnek alınmış ve buna uygun olarak düzenlemeler yapılmaya çalışılmıştır¹¹. Bağımsız denetim hakkında yapılan ilk düzenleme ile bağımsız denetimin hukuki sorumlulukları Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik'in 18'inci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca denetçinin sorumluluğu hakkında hile ve hataya ilişkin bir sorumluluğa ilişkin herhangi bir ibare konulmamış ve dolayısıyla tebliğin 18'inci maddesine göre belirtilen hukuki sorumluluğu tam anlamıyla belirtilmemiştir. Ancak bu yönetmelik sonrasında yapılan değişikliklerle birlikte, bağımsız denetimden doğan sorumluluğun günümüzdeki şekliyle, denetçi ile denetlenen şirket yönetimi arasında paylaşıldığı görülmekte ve denetlenen finansal tabloların hata ve hileden kaynaklanan zararlardan dolayı hukuki olarak, düzenlenen denetim raporları denetim kuruluşu ile birlikte imzalayanlar arasında yürürlükte olan Seri:X No:22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ'in Birinci Kısım Yedinci Bölüm 26'ncü maddenin birinci fıkrası uyarınca müteselsil olarak sorumlu tutulmuştur.

B. Bağımsız Denetçinin Hukuki Sorumluluğunun Kapsamı ve Niteliği

Bağımsız denetçinin hileli finansal raporlamaya ilişkin hukuki sorumluluğunun kapsamı, denetlenen şirket ile üçüncü kişilere yönelik olmaktadır; bu hukuki sorumluluğun kapsamı hile, ihmal ve ağır ihmal olarak sıralanabilir.¹² Çünkü bağımsız denetçiler finansal raporlarda görüş bildirdiklerinde muhatapları şirketin tüm menfaat sahipleri olması yanında şirketin finansal tablolarının denetlenmesinde yönetimin bilgisi dışında gerçekleşen hileli işlemler olabilmektedir. Türk hukukunda bağımsız denetçinin şirkette yerine getirmiş olduğu denetim faaliyetinin

¹⁰ Erdoğan, 2016:59-60.

¹¹ Bezirci ve Karasioğlu, 2011:582.

¹² Erdoğan,2016:60.

sonunda sunduğu denetim raporunu bağımsız denetim kuruluğu ile birlikte imzalayanlar üçüncü şahıslara ve denetlediği şirkete karşı müteselsilen sorumludur.¹³

Belirtilmelidir ki bağımsız denetimin yasal sorumluluğunun kapsamı, denetimin doğası gereği sınırlıdır. Çünkü gerek uluslararası bağımsız denetim standartları , gerekse ABD'nin ve Türkiye'nin düzenlemiş olduğu tebliğler ve yasalar gereği, finansal tablo denetiminin temel amacı, şirketin finansal tablolarının gerçeği yansıtmayı yansıtmadığına ilişkin makul güvence ilkesi kapsamında görüş bildirmektir. ISA 240 nolu Finansal Raporlamada Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları adlı standartta ISA 200'de belirtildiği üzere bağımsız denetimin doğası dışındaki kısıtlamalar önemli hata ve hilelerden kaynaklanmaktadır. Denetçinin hilelerin muvazaalı işlemlerle desteklenmesi durumunda, hileyi tespit etmesi mümkün olmayabilir, hatta muvazaalı işlemin doğru olduğuna inanması da elde ettiği doğru olmayan denetim kanıtının doğru olduğuna inanmasına neden olabilir¹⁴ Denetçinin hileli finansal raporlamaya ilişkin sorumlulukları bu noktada sınırlı olmaktadır.

ABD'de hileli finansal raporlamaya ilişkin bağımsız denetçinin hukuki sorumluluklarının dolandırıcılık ve sahtecilik risklerine yönelmek suretiyle yasa dışı eylemlere hızlı reaksiyon göstermeye ilişkin daha duyarlı bir yaklaşım sergilendiği görülmektedir. PCAOB (Halka açık şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu)'un yayınladığı AS 2401-Mali Tabloların Denetiminde Sahteciliğin Değerlendirilmesi (2015 sürümü) ve AS 2405- Müşteriler Tarafından Yasadışı İşlemler adlı standartlar denetçinin hileli finansal tabloların denetiminde etik ilkeler doğrultusunda nasıl davranması gerektiğini ortaya koymaktadır. AS 2401 nolu standarda göre denetçinin hile ve dolandırıcılığa ilişkin yasal bir tespit yapamayacağını belirtmekle birlikte, dolandırıcılığı ve sahteciliği caydırmak, önlemek ve uygun kontrolleri sağlamak konusunda yönetime sorumluluk yüklerken bu sistemlerin varlığından ve etkinliğinden denetçinin emin olması ve yönetimin hile ve sahteciliğe ilişkin tutumunu gözlemleme sorumluluğu verilmiştir. Bunun yanında denetçinin, olası bir dolandırıcılığı, işletmenin bağımsız denetçi değişikliğini bildirmesi, dolandırıcılık ve hile riski faktörlerinin herhangi bir anlaşmazlığa neden olması durumunda SEC'e bildirmesi sorumluluğu vardır.¹⁵

AS 2405 nolu standartta amaç, denetçinin müşterisinin yasa dışı işlemleri ile karşılaşması durumunda denetçinin sorumluluklarını düzenlemektir. Bu standartta denetçinin yargısal olarak dolandırıcılık tespiti yapması mümkün olmamakla birlikte bu işleme dayalı olarak düzenlenen finansal tabloların raporlamasında bunu bir bilirkişi dahilinde yapması gereklidir. Bu duruma **hukuki yargıda bağımlılık (Dependence on Legal Judgement)** denilmektedir.¹⁶ Durum, finansal tablolarla olan ilişki ile açıklanabilir. Buna göre kanunlarda meydana gelen bir değişiklik dolayısıyla denetçinin finansal tabloların denetimi hakkındaki görüşleri değişebileceği için yasadışı bir eylemi düzenleyen bir yasanın yürürlükten kaldırılması, denetçinin yasa-

¹³ Seri:X No:22 Sayılı SPK tebliği, İkinci Kısım Yedinci Bölüm,md.29/1

¹⁴ ISA 240, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017 Edition Vol:1,s.169

¹⁵ AS 2401- 81A

¹⁶ AS 2405-03

dışı eylemi normal olarak karşılmasına neden olabilir ya da vergi kanunlarında meydana gelen bir değişiklik varlıkların değerinde bir düşüş ya da yükselişe, tahakkuk eden gelirin vergi tutarında da değişikliğe neden olabilir. Denetçi meydana gelen bu mali olayların hukuki anlamda maddi sonuçlarını dikkate almaktadır. Bu maddi sonuçların, finansal tabloların ciddi anlamda yanıltıcı olmasına neden olup olmadığına bağlıdır. Bağımsız denetçinin hileli finansal raporlamaya ilişkin hukuki sorumluluklarının kapsamı, ABD’de Türkiye’nin uyguladığı uluslararası standartlara göre oldukça daha belirginleştirilmiş ve hileli finansal raporlamadaki rolünü daha etkin hale getirerek şirket yönetimlerinde yasadışı faaliyetlerde caydırıcılık sağlanmaya çalışılmıştır.

Türkiye’de hileli finansal raporlamaya ilişkin bağımsız denetçinin sorumlulukları 2006 tarihli Seri:X No:22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in yürürlüğe girmesi ile ISA (Uluslararası Denetim Standartları)’nın sermaye piyasasında uygulanabilirliği sağlanmıştır. Bu tebliğ ile bağımsız denetçinin hileli finansal raporlamaya ilişkin hukuki sorumluluklarının kapsamı belirlenmiştir. Bu kapsam, uluslararası denetim standartlarına göre şekillenmiştir. Seri:X No:22 sayılı tebliğin 3’üncü maddesi bağımsız denetimin nihai amacı olan finansal tabloların raporlama standartları doğrultusunda işletmenin cari yıldaki mali durum ve sonuçlarını gerçeği yansıtacak şekilde gösterilip gösterilmediği doğrultusunda bağımsız denetçiye görüş vermesinin sağlanması şeklinde olduğu belirtilmektedir. Bu amaç doğrultusunda bağımsız denetçi, ABD’nin de denetim standartlarında kabul ettiği gibi, tebliğin 6’ncı maddesine göre makul güvence verme yükümlülüğü vardır. Ancak uluslararası bağımsız denetim standartlarında da belirtildiği üzere bağımsız denetimin doğasından kaynaklanan riskler mevcut olduğundan, hilelerin tespit edilememesi (md.7/10) sorunu yaşanabilmekte ve bağımsız denetim raporu olumsuz etkilenmektedir. Bunun yanında SPK’nın bağımsız denetim standardı tebliğinin İkinci Kısım Yedinci Bölüm 28’nci maddesine göre bağımsız denetimi geçersiz kılan sebepler belirtilmiştir. Bağımsız denetimin geçerli olabilmesi için tebliğde belirtilen bağımsız denetim standartlarına uyulması gerekmektedir. Bağımsız denetim standartlarına aykırı olan ve bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar halinde bağımsız denetim hiç yapılmamış sayılır. Eğer bağımsız denetçinin finansal tabloların denetiminin geçersiz sayılmasında açık bir kusurunun tespit edilmesi halinde yapılabilecek duyuru masraflarından ve meydana gelecek zararlardan dolayı sorumlu ortak baş denetçi ve bağımsız denetim kuruluşu müteselsilen sorumludur.¹⁷ 29’uncu maddenin birinci fıkrasında bağımsız denetim faaliyetinin standartlara uygun olarak yapılmaması durumunda müşteriye ve üçüncü şahıslara karşı doğacak zararlardan bağımsız denetim kuruluşu ile birlikte denetim raporunu imzalayanların müteselsilen sorumlu olduğu belirtilmiştir.

Mesleki olarak bağımsız denetçiler, 2012 tarihli 28509 sayılı RG’de yürürlüğe giren Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 44’üncü maddesine göre TDS (Türkiye Denetim Standartları)’ye aykırı eksik, yanıltıcı olmasından doğacak zararlardan denetçiler ve denetim kuruluşları müteselsilen sorumludur. 660 sayılı KHK’nın 44’üncü maddesinin 2’inci fıkrasına göre idari yaptırım mevzuata aykırı işlem yapan denetçiler ve denetim kuruluşlarına uygulanır.

¹⁷ Seri:X No:22 nolu Tebliğ, İkinci Kısım, Yedinci Bölüm, md. 28/f.1-2-4

Bağımsız denetçinin hukuki sorumluluklarının kapsamı görüldüğü üzere, finansal tabloların hileli olarak sunulmasında açık bir kusur ve kast unsurlarının olması dolayısıyla doğduğu görülmektedir. Türkiye’de hileli finansal raporlama hakkındaki kapsam ve sınırlar ABD’nin kapsamı ve sınırlarından farklı değildir ancak yasadışı işlemler için yapılan hileli raporlamalara yönelik prosedürler ayrı olarak ele alınmamış olup uluslararası denetim standartları çizgisinde hileli raporlamaya ilişkin sorumlulukları belirlemiştir.

C. Hileli Finansal Raporlamada Bağımsız Denetçinin Hukuki Sorumlulukları

Bağımsız denetçinin hileli finansal tabloların denetimini gerçekleştiriyor olduğuna dair şüpheleri varsa etik ilkeler ve bağımsız denetim standartlarına yönelik gerçekleştireceği prosedürler mevcuttur. Bu prosedürler denetçinin denetlediği şirketin hileli işlemler gerçekleştirmesi durumunda sır tutma yükümlülüğünün ihlali söz konusu değildir.¹⁸ Denetçiler bu nedenle denetimle ilgili olarak karşılaştıkları usulsüzlük ve hileleri ilgili mercilere açıklamak zorundadır. Bu husus bağımsız denetçinin hileli finansal raporlamaya ilişkin hukuki sorumluluklarını oluşturmaktadır.

AS 2401 sayılı standarda göre finansal tablolarda sahtecilik, iki şekilde bağımsız denetçinin değerlendirme kapsamındadır. Birincisi varlıkların kötüye kullanılması kapsamında yapılan yanlış beyanlar, ikincisi ise hileli finansal raporlamadan doğan yanlış beyanlardır. Bu iki yanlış beyan türü, Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkelerine ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na aykırılık içeren eylemlerden oluşmaktadır. Varlıkların kötüye kullanılması kapsamındaki aykırı davranışlar, zimmete mal veya para geçirme, alınmamış bir malın ödemesinin yapılması gibi şekillerde gerçekleşmekte olup, bu tip işlemleri gerçekleştirmek amacıyla finansal tabloların tüm özelliklerinin aykırı şekilde kullanılmasını sağlayacak sahte belge ve kayıtlar kullanılmaktadır. Hileli finansal raporlamada ise söz konusu standartlara aykırı olarak düzenlenmiş kayıtların ve tutarların düzeltilmemesi, ihmali ve kasıtlı olarak yanlış beyanından dolayı ortaya çıkmaktadır.¹⁹

Yönetimin hileli finansal raporlamaya yönelme olasılığı, finansal bilgiye ulaşma düzeyinin yüksek olmasından dolayı şirket içinde çalışanlara göre daha yüksektir. Bu nedenle bağımsız denetçinin yönetimin eylemlerinde daha dikkatli olmasını gerektirmekte ve buna yönelik olarak denetim prosedürlerini uygulama ve strateji geliştirme sorumluluğu vardır. AS 2401 numaralı standarda göre makul güvenceye ulaşmak amacı ile mesleki şüpheciliğin önemi artmaktadır. Bu sebeple bağımsız denetçinin hileli finansal raporlama ile karşılaşması durumunda yapabileceği denetim stratejileri verilmiştir;

- Şaşırtıcı veya habersiz bir şekilde, örneğin beklenmedik tarihler veya beklenmedik yerlerde envanteri gözlemlene veya sürpriz olarak kasa sayımı gibi prosedürlerin gerçekleştirilmesi.

¹⁸ Seri:X No:22 sayılı tebliğ, Dördüncü Kısım, Beşinci Bölüm, md.27.

¹⁹ AS 2401-6.

- Stokların, raporlama dönemi sonunda veya hesap döneminin bitim tarihi ile raporlama dönemi sonu arasındaki dönemde manipülasyon riskini en aza indirmek için dönem sonuna doğru bir tarihte sayılmasını istemek.
- Yazılı onaylar göndermenin yanı sıra bir kuruluştaki belirli bir tarafa onay talepleri göndermenin yanı sıra büyük müşteriler ve tedarikçilerin sözlü sorgulamalarını yapmak.
- Örneğin, brüt karı veya işletme marjlarını lokasyona, iş koluna veya aya göre denetçi tarafından geliştirilen beklentilere göre karşılaştırarak, ayrıştırılmış verileri kullanarak analitik prosedürlerin uygulanmasını sağlamak.
- Dolandırıcılık riskinin tespit edildiği alanlarda faaliyetlerde yer alan personelle görüşme, riskle ilgili kavrayışlarını ve kontrollerin riski nasıl ele aldığını tespit etmelidir. (Bkz. AS 2110.54)
- Diğer bağımsız denetçiler, bir veya daha fazla bağlı kuruluşun, bölümün veya şubenin mali tablolarını denetliyorsa, bu bileşenlerin arasındaki işlem ve faaliyetlerden kaynaklanan sahtecilik riskini ele almak için yapılması gereken işin kapsamını tartışmak.

Bu stratejileri gerçekleştiren bağımsız denetçi eğer yasadışı bir işleme dayalı hileli finansal raporlama ile karşılaşması durumunda, yasadışı eylemlere araç olmayan hileli raporlamalar gibi ilk etapta yönetim kurulu ve denetim komitesine olası hileli finansal raporlama için denetim raporunun yayınlanmasından önce bildirilmelidir. Bağımsız denetçi ile yönetim arasında hileli raporlama ile ilgili meydana gelen bir anlaşmazlık söz konusu olması nedeniyle ve bağımsız denetim sözleşmesinin feshedilmesi durumlarında bağımsız denetçinin olası hileli raporlamayı Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC)'na bildirme sorumluluğu vardır. Bunun yanı sıra bağımsız denetçi olası hileli işlemi, belirli durumlarda SEC dışındaki kurumlara da bilgi verme sorumluluğu vardır. Buna göre;

- AS 2610, İlk Denetimler, Önceki Denetçi ve Sonraki Denetçi Arasındaki İletişim Denetimleri'ne uygun olarak sorgulama yaptıktan sonra denetçi olarak,
- Mahkeme celbine cevap olarak,
- Devlet mali yardımlarını alan şirketlerin denetimlerine yönelik şartlara uygun olarak bir finansman kuruluşuna veya diğer bir kuruluşa bilgi verme sorumluluğuna sahiptir.

Sarbanes-Oxley yasasının 103'üncü bölümünün ikinci maddesine göre bağımsız denetçi, 7 yıl süre ile denetlediği şirketin denetimiyle ilgili kayıtları ve belgeleri saklamak zorundadır ve Sarbanes-Oxley yasasının 104'üncü bölümüne göre denetçinin denetim belge ve kayıtları ibraz etmemesi disiplin suçu olarak değerlendirilmektedir. Sarbanes-Oxley yasası, bağımsız denetçiler ve şirket yönetimlerinin hile ve yolsuzlukların önlenmesi anlamında ABD'de 2002 tarihinde yürürlüğe giren en önemli yasa olarak yerini almakla birlikte, yaşanan muhasebe skandallarının aynı dönemde bir çok ülkenin sorunu haline gelmesi noktasında, ulusal ve uluslararası anlamda bağımsız denetçilerin hileli işlemlere yönelik sorumluluklarının belirlenmesi ve geliştirilmesi konusunda ön ayak olmuştur.

Türkiye’de bağımsız denetçinin hileli finansal raporlamaya yönelik olarak uygulamaları uluslararası denetim standartları çerçevesinde şekillenmiştir. Seri: X No:22 sayılı tebliğin Altıncı Kısım 17’inci maddesinde hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskleri hakkında yapılması gereken işlemler hakkındaki işlemlerin Tebliğ Ek-4’te verildiği belirtilmektedir. Buna göre bağımsız denetçi, işletmenin beyanı seviyesinde, ABD’ye benzer bir şekilde hile denetimi stratejileri gerçekleştirilmiştir. Haber vermeksizin bazı mekanları tespit etmek ve ziyaret etmek, denetim yaklaşımını cari yılda değiştirmek, önemli müşteriler ve satıcılarla sözlü iletişimde bulunmak, ilişkili taraf işlemleri ile ilgili olarak hesap kalemlerini kontrol etmek ve bu hesapları destekleyen finansman kalemlerini araştırmak, hesap kalemlerinin detaylı olarak analitik incelemelerini gerçekleştirmek gibi stratejiler mevcuttur. Eğer bağımsız denetçi hileli bir işleme yönelik sonuçlara ulaşırsa, Seri:X No:22 sayılı Tebliğ’in Yedinci Kısım İkinci Bölüm’ün 7’inci maddesine göre denetim komitesini ve üst yönetimi bilgilendirmek üzere raporlar. Bağımsız denetçi yönetimin hileli işleme taraf olduğundan şüphelenmesi durumunda 2’inci fıkraya göre denetimden sorumlu komite ve yönetim kuruluna rapor eder. Komitenin ve yönetim kurulunun durumu dikkate alınmadığına kanaat getirildiğinde ise bağımsız denetçi konuyu SPK’ya ve şirket özel bir mevzuata tabi bir şirket ise ilgili kuruma bildirilir. Bağımsız denetçinin sır saklama yükümlülüğü bu anlamda Tebliğ’in Yedinci Kısım İkinci Bölüm’ün 9’uncu maddesine göre mahkeme kararı ve kanun yoluyla kaldırılabilir ve aykırılığın ivedilikle ilgili mercilere iletilmesiyle sır saklama yükümlülüğünü ihlal söz konusu değildir. Hileli işlemin bilgi kullanıcılarına raporlanması durumu ise 8’inci madde gereği şartlı görüş, olumsuz görüş ve denetim faaliyetinin engellenmesi durumunun olması şartıyla görüş bildirmekten kaçınma şeklinde denetim raporu hazırlar. Tebliğ’in 10’uncu maddesi gereği finansal tablolarda etkisi olmayan aykırılıklar dahil olmak üzere yönetimin herhangi bir düzeltici işlem yapmaması durumlarında, Üçüncü Kısım İkinci Bölüm’ün 8’inci maddesi gereğince bağımsız denetim sözleşmesi SPK’nın görüşü alınarak bağımsız denetim sözleşmesi feshedilebilir.

III. Bağımsız Denetçinin Hileli Finansal Raporları Tasdik Etmesinden Doğan Hukuki Sonuçlar

Bağımsız denetçi, hileli finansal raporlamaya ilişkin olarak sorumluluklarını ihmal ve ihlal etmesi, finansal tabloların hileli olduğunu bilmesine rağmen finansal tablonun denetim sonuçlarını uluslararası finansal raporlama standartlarına uygunluğunu onaylayarak olumlu görüş beyan etmesi ile ortaya çıkmaktadır. Bağımsız denetçinin temel amacı finansal bilginin güvenliğini koruyarak yatırımcıların ve diğer menfaat sahiplerinin haklarını gözetmek suretiyle kamu yararını sağlamaktır. Görevini yerine getirmediği takdirde bağımsız denetçi, belgede sahtecilik, belge ibraz etmeme ve bilgi bazlı piyasa dolandırıcılığı gibi sermaye piyasası suçlarına sebebiyet vermektedir. Bu hukuki sonuçlara yönelik bağımsız denetçiye ve bağımsız denetim kuruluşuna mesleki ve adli anlamda cezai yaptırım uygulanmaktadır.

A. Türkiye’de Bağımsız Denetçilere Uygulanan Cezai Yaptırımlar

1. Sahteciliğe İlişkin Cezai Yaptırım

Türkiye’de bağımsız denetçinin hileli finansal tabloları kasten onaylamasından dolayı işlediği suç, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 112’inci maddesinde düzenlenen defterler, muhasebe kayıtları, finansal tablo ve raporlarda usulsüzlük suçudur. Buna göre bağımsız denetçi, 112’inci maddenin ikinci fıkrasında yer alan *yanıltıcı değerlendirme ve denetim raporu düzenleme* suçunun fiilini işlemiş olmaktadır. Bağımsız denetçinin hileli finansal raporlamaya olumlu görüş vermesini sağlamak amacıyla bağımsız denetçiye yalan beyan verenler ise yalan beyan suçunu işlemektedir. S.P Kanunu 112’inci maddenin ikinci fıkrasında yer alan fiiller arasında suç işlemiş olan bağımsız denetçi, 5237 sayılı TCK hükümleri uygulanmaktadır. Yasanın ortaya çıkardığı boşluk ise bağımsız denetçinin düzenlediği hileli finansal raporu onaylamış olduğu denetim raporunun yanıltıcı olması durumunda hangi cezanın uygulanacağı sorunu ortaya çıkarmaktadır.

Bağımsız denetim raporunun bu anlamda suça ilişkin delil niteliğini resmi belge olarak ya da özel bir belge olarak alıp almadığı önem kazanmaktadır. Gökcan (2009)’un Tezcan vd.(2008)’den aktardığına göre resmi bir belgenin niteliği, bir kamu görevlisi tarafından düzenlenmesi, görevi gereği düzenlenmesi ve öngörülmüşse belli bir şekil ve esasa tabi olmasıyken özel belgeler ise bu tanıma uymayan ve bir kamu görevlisi tarafından düzenlenmemiş ancak hukuki sonuç doğurmaya elverişli olan belgelerdir.²⁰ Bağımsız denetim raporunun bu tanımlara göre resmi belge olup olmadığının gözden geçirilmesi durumunda , bağımsız denetçi raporu Seri: X No:22 sayılı bağımsız denetim standardına göre belli bir şekil ve esasa tabi tutulduğu, bağımsız denetçinin bu belgeyi görevi gereği düzenlediği sonucuna ulaşılabilir. Denetçi raporunun resmi belgeye ilişkin bu üç unsurdan ikisini karşıladığı görülmekle birlikte en önemli unsurlardan olan kamu görevlisi tarafından düzenlenmiş olması bağımsız denetçinin bir kamu görevlisi olarak tanımlanıp tanımlanamayacağı sorunu oluşturmaktadır. Buna ilişkin yapılan çalışmalara bakıldığında Dönmez (2011)²¹’in TCK’da kamu görevlisi tanımına ilişkin çalışmasında 5237 sayılı TCK m.6/c’de kamu görevlisi tanımı “*kamu faaliyetinin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi*” olarak yapıldığını belirtirken, kamu görevlisinin tanımında belli bir kamusal faaliyet yürütüyor olması, belirli bir usule uygun olarak atanması veya seçilmesi, faaliyetinin niteliği ve idare ile özel hukuk ilişkisi içerisinde bulunmaması olarak sıralandığını belirtmiştir. Bu çalışmaya uygun olarak bağımsız denetimi kamusal faaliyet olarak ele alındığında, bağımsız denetçiyi yaptığı faaliyetin amacı itibariyle devlet ve üçüncü kişilerin menfaatlerini koruyan, onlara güvence veren bir hizmet verdiği görülmekte olduğu, çalışmada da belirtildiği üzere 5237 sayılı TCK’da 765 sayılı TCK’ya göre oldukça geniş bir kamu görevlisi tanımı yapılmasıyla birlikte, kamusal faaliyetin memur olmakla ilişkilendirilmeksizin yapılabilecek şekilde tanımlandığı belirtilmiştir. Ancak TCK’da yer alan kamu görevlisine ait özgü suç olarak tanımlanan rüşvet ve güveni kötüye kullanma gibi suçları bir memur kadar bağımsız denetçinin de yapmaması gereken özgü suçlar

²⁰ Tezcan,Erdem,Önok; 2009,672 , Gökcan; 2009,100-101.

olduğunu belirtmek yerinde olacaktır. Kamu görevlisi tanımı hakkında gerekli sınırlar çizildikçe bağımsız denetçinin hileli raporlamaya ilişkin hukuki yaptırımın hangisi olduğu konusu sürüncemede kalacaktır.

Bağımsız denetçinin yapmış olduğu bağımsız denetim faaliyetinin bir kamu yararı taşıdığını düşünmek bağımsız denetçinin bir kamu görevlisi olduğunu idrak etmeye yeterli olacaktır. Belirtilmelidir ki, bağımsız denetçiler ülkemizde Bağımsız Denetim Yönetmeliği gereği SMMM ve YMM unvanlarını almış kişilerdir ve 660 sayılı KHK md. 9/f gereği, bağımsız denetçiler Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) tarafından sınav yoluyla seçilmekte olup bağımsız denetçi olan bu unvan sahipleri 2014/28910 sayılı RG’de yayımlanmış Bağımsız Denetçi Mühür Tebliği gereğince mühür verilmesi ve bağımsız denetçiye kanun gereği zimmetlenmesi bağımsız denetçinin kamu görevi yaptığının bir kanıtıdır. Bu nedenle bağımsız denetim raporunun resmi belge olarak nitelendirilmesi daha doğru olacaktır.

Buna göre bağımsız denetçinin, görevini hileli finansal raporların gerçeği yansıtmadığını bildiği halde olumlu görüş belirtmesi nedeniyle görevini kötüye kullanma suçunu işlemesi, yaptığı işlemin kamu yararını bozucu nitelikte olması, yapılan faaliyetin kamu görevi ihtiva ettiği fikrini güçlendirmektedir. Bu durumda bağımsız denetçi TCK 204’üncü maddesinde düzenlenen resmi belgede sahtecilik suçunu işlemekte ve kamu görevlisi olarak sayılması halinde bağımsız denetçi ikinci fıkra hükmünde yer alan “ gerçeğe aykırı belge düzenleme” fiilinden dolayı 3 aydan 8 yıla kadar hapis cezası verilmektedir. Mesleki anlamda gerçeğe aykırı beyan vermeden doğacak zararlardan dolayı denetim kuruluşları ve denetçiler hukuken ayrı ayrı sorumlu tutulmaktadır. Buna yönelik verilecek idari yaptırımlar 39’uncu maddeye göre uyarı, faaliyet iznini askıya alma, faaliyet iznini iptal etme şeklinde olmasının yanında 660 sayılı KHK’nın 26’ıncı maddesinin 3’üncü fıkrası uyarınca idari para cezası uygulama kararı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) tarafından verilmektedir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY)’nin 41’inci maddesine göre, Türkiye Denetim Standartları (TDS)’na titizlik ve özen yükümlülüklerine aykırı olarak gerçeğe aykırı görüş verilmesi ve güvenilir bir denetim gerçekleştirmemesi bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarının faaliyet izinleri fiilin ağırlığı dikkate alınarak iki yılı geçmemek üzere askıya alınır. BDY md.42’ye göre faaliyet izninin iptali faaliyetin askıya alınmasını gerektiren fiilin tekerrürü, görüş yazılarında olumluyken olumsuz, olumsuzken olumlu görüş verilmesi ve bağımsızlığın ciddi anlamda yitirilmesi durumunda süresiz olarak iptal edilmesini gerektirir.

2. Bilgi Bazlı Piyasa Manipülasyonu Suçuna İlişkin Cezai Yaptırım

Bağımsız denetçinin beyanı, finansal bilgi olarak gerçeği yansıtan, güvenilir bir belge niteliğinde olması önemlidir. Bağımsız denetçinin kasten hileli finansal raporlamaya olumlu görüş beyan etmesi durumunda meydana gelecek zararlardan hukuki olarak sorumludur. Bağımsız denetçi, bu anlamda 6362 sayılı SP Kanunu’nun “Suçlar” başlığı altında 107’inci maddesinin ikinci fıkrasında bilgi bazlı manipülasyon suçu işleyebilmektedir. Asıl olarak kanunda, 107’inci maddede piyasa manipülasyonu, birinci fıkrada işlem bazlı manipülasyon ele alınırken, ikinci

²¹ Dönmez, 2011; 114-118.

fıkra da bilgi bazlı manipülasyon olarak iki türde ele alınmaktadır. Ancak bağımsız denetçi, 107'inci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen sermaye piyasalarının araçlarının arz ve taleplerini, fiyatlarını, fiyat değişimleri hakkında yanıltıcı izlenim uyandırmak amacıyla alım-satım yapma, emir verme, emri iptal etme, emri değiştirme veya hesap hareketleri gerçekleştirme fiillerini denetlediği şirket üzerinden gerçekleştirmesi için gerekli yetkiye sahip değildir. Genel olarak bu tür fiiller gerçekleştirme yetkisine sahip olan bankaların, yatırım ve takas kuruluşlarının istihdam ettiği portföy yöneticileri ve brokerlardır. Bu nedenle bağımsız denetçi, hazırladığı hileli finansal tablolara ilişkin denetim raporu ile bilgi bazlı piyasa manipülasyonu suçuna daha yatkın olabilmektedir.

6362 Sayılı SP Kanunu'nun 107'inci maddesinin ikinci fıkrasından bilgi bazlı piyasa manipülasyonuna ilişkin fiiller **yalan, yanlış veya yanıltıcı bilgi vermek, söylenti çıkarmak, haber vermek, yorum yapmak veya rapor hazırlamak ya da bunları yaymaktır**. Bağımsız denetçi, hazırlayıp olumlu görüş verdiği hileli finansal tablolardan dolayı, yalan, yanlış veya yanıltıcı bilgi vermek ve rapor hazırlama fiillerini gerçekleştirmiş sayılır. Suçun neticesi olarak sayılan 107'inci maddenin ikinci fıkrasında yer alan "bu suretle menfaat sağlayanlar" ibaresi dolayısıyla bağımsız denetçi bu suçu işlemesi ile menfaat sağlaması kanunun ifadesinden dolayı beklenmektedir. Menfaat sağlamadığı takdirde suç oluşmamaktadır.²²

Bağımsız denetçinin hazırladığı gerçeğe aykırı bağımsız denetim raporundan menfaat sağlaması durumunda alacağı ceza, iki yıldan beş yıla kadar hapis veya beş bin günden on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

3. Saklama ve İbraz Yükümlülüğüne İlişkin Cezai Yaptırım

BDY md. 40'a göre bağımsız denetçinin belge saklama ve ibraz yükümlülüğüne aykırı davranması ve bağımsızlığı tehdit eden durumları raporlamaması durumunda denetçi uyarı cezası alacaktır. Belge ve kayıtları gizleme yok etme suçuna ilişkin olarak bağımsız denetçinin çalışma kağıtları birer delil niteliği teşkil etmesinden dolayı TCK 205 ve 208'inci maddelerine göre bağımsız denetçi, resmi belgeyi veya özel bir belgeyi bozma, gizleme ve yok etme suçundan dolayı yargılanabilmektedir.

B. ABD'de Bağımsız Denetçiye Cezai Yaptırım

1. Sahtecilik Suçuna İlişkin Cezai Yaptırım

ABD'de bağımsız denetçinin hileli finansal tablolar hakkında olumlu görüş vermesi ile ilgili beyanlara yönelik olarak 1934 tarihli SEC yasasının 32(a) maddesi gereği 30 A hükmü hariç olmak üzere kural veya yönetmeliğe dayalı olarak kurula verilen herhangi bir beyanın yanıltıcı bir şekilde düzenlenmesi durumunda bu yasanın 15'inci bölümünün (d) maddesi gereği şahıslar için 5 milyon dolar para cezası veya 20 yıla kadar hapis cezası, tüzel kişilik olması durumunda ise 25 milyon dolara kadar para cezası verilmesi hükmü getirilmiştir.

²² Geçer, 2017: 260-261.

2. Piyasa Dolandırıcılığına İlişkin Cezai Yaptırım

ABD’de piyasa dolandırıcılığına ilişkin hem kamu alanında hem de sermaye piyasalarını korumak amacıyla bir çok düzenleme getirilmiştir. Buna göre piyasa dolandırıcılığına ilişkin düzenlemeler 1934 tarihli Menkul Kıymetler ve Borsa Yasası 9, 10(b), 14, 16(b), 18 bölümlerindeki hükümleri, SEC kuralları , 180.1 sayılı Emtia Vadeli İşlemleri Ticareti Komisyonu Kuralı (CFTC) ve 1989 tarihli Finansal Kurumlar Reformu, Kurtarma ve İcra Yasasıdır.

1934 tarihli Menkul Kıymetler ve Borsa Yasası’nın 9’uncu bölümünde piyasa dolandırıcılığına ilişkin olarak eylemlere yer verilmiştir. Buna göre Türkiye’nin 6362 sayılı SP Kanunu ile paralel biçimde piyasanın yatırım ve takas kuruluşlarının bir sermaye piyasası aracının fiyatını etkileyerek bundan çıkar sağlamak amacıyla yapılan her türlü emir yasadışı kabul edilmiştir. Bölüm 10(b) maddesine göre bu tür işlemleri gerçekleştirmek adına gerekli tüm cihaz ve aracı kullanmak suç sayılmıştır. 14’üncü bölümde ise 1940 tarihli Yatırım Şirketleri Yasası kapsamında faaliyet gösteren yatırım kuruluşlarının piyasa işlemlerinin güvenliği açısından piyasa araçlarının yasadışı şekilde halka arzını yasaklamış ve halka arz işlemi sırasında gerekli prosedürleri düzenlemenin yanında şirketlerin satın alma ve birleşmeleri sırasında yatırımcıların haklarının korunması için gerekli değerlendirme ile ilgili esasları düzenlenmiştir. 16’ıncı bölümün b maddesi gereği halka açık bir şirketin büyük bir hissedarı, müdürü ve bir çalışanı hisse altı aydan kısa bir sürede kar elde etmesi durumunda SEC, kısa vadede elde edilen karları geri almak için dava açmaya yetkilendirilmiştir. 18’inci bölümde ise yatırımcıların şirketlerin yayımlamış olduğu bir belge, rapor veya bir belgenin altında bulunan başka bir belgenin yanıltıcı ve yanlış beyan içermesi durumunda davacı iyi niyetli olarak dava açması önem taşımaktadır.

Bağımsız denetçi, hazırladığı denetim raporu ile şirketin mali sonuçlarının güvenilirliğini yansıtmakla sorumludur. Bu bakımdan bağımsız denetçi piyasa manipülasyonu suçları içerisinde finansal bilgiyi yayma ile ilgili olarak hileli davranışlarından sorumlu olacaktır. SEC kurallarından olan 13b2-2 sayılı “Gerekli Rapor ve Belgelerin Hazırlanmasıyla İlgili Olarak Temsil ve Yürütme” adlı kod ile finansal tablolara ilişkin raporlarda doğrudan veya dolaylı olarak ihraççı ve çalışanı bağımsız denetçi ve muhasebeciyi hileli finansal raporlama yapılması konusunda teşvik etmek, hileli bir şekilde etkilemek veya yanlış beyan vermek yasaklanmıştır. Bağımsız denetçinin, manipülatif etki yaratacak olan finansal tabloların hileli olduğunu bilmesi halinde denetim sonucunda olumlu görüşle onaylaması bilgi bazlı piyasa dolandırıcılığı suçunu işlemesi anlamına gelmektedir. Hileli raporun tasdikini gerçekleştiren ve SEC’e sunan yönetim kurulu ve denetçi bu hileli işlemde sorumlu tutulacaktır. Buna göre SEC’e sunulan hileli raporlara ilişkin ABD Yasası’nın 31’inci başlığının 3729 numaralı maddesine ilişkin olarak hileli bir işlemin onayı için herhangi bir iddiayı veya belgeyi veya materyali G bendine göre bilerek yapan, kullanan ve bu suretle elde ettiği para ve malı devletten gizleyen ve öğrenilmesine ilişkin önlemler alan kişi Federal Hükümete karşı sorumludur. Şahıslar için bu ceza en az 5 bin dolar en fazla 10 bin dolar para cezasıdır ve verilen zararın 3 katı üzerinden ceza verilir. Eğer kişi Federal Hükümet ile işbirliği yapması ve zararın verilmesinden sonra 30 gün içinde ihlal hakkında bir bilgi verirse kişi, ihlallere yönelik ceza prosedürlerinin ve yaptığı fiilin cezai so-

nuçları hakkında bir bilgisi olmadığını ispatlaması durumunda mahkeme, uğratılan zararın 2 katından az olmamak üzere değerlendirir.

3. Saklama ve İbraz Etme Yükümlülüğü İhlaline İlişkin Cezai Yaptırım

Kayıt tutmaya ilişkin ihlallerde bağımsız denetçi, mevcut denetim kayıtlarının arşivlenmesi ve saklanmasına ilişkin hükümler olan SEC kuralları 13(b)2-1 ve 13(b)2-2 ve Sarbanes Oxley Yasası'nın 802'inci bölümünün 1519 ve 1520 numaralı başlıklarına ilişkin saklama ve ibraz etme yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi durumunda meydana gelen zarara göre 10 yıla kadar hapis veya 250 bin dolar para cezası öngörülürken şirketler için 500 bin dolar para cezası verilmektedir. Hileli iflase ilişkin olarak SEC soruşturmalarını etkilemek amacıyla yanlış beyanda bulunulması veya belgede değişiklik yapmak ve örtbas etme fiillerinden dolayı 20 yıla kadar hapis veya para cezası verilmektedir.

Mesleki anlamda Sarbanes-Oxley Yasası'nın 105'inci bölümünde bağımsız denetçi ve denetim kuruluşunun SEC tarafından yapılacak soruşturmalara yönelik olarak faaliyetinin askıya alınması ve faaliyetinin süresiz olarak durdurulmasını içeren hükümlere yer verilmiştir. Her bir ihlale ilişkin olarak bağımsız denetçinin standartlara aykırı davranışı ve ihmalinden dolayı geçici veya kalıcı olarak faaliyetin durdurulması hükmü ve gerçek kişilere yönelik olarak D maddesinin (ii) alt bendine göre 750 bin dolardan ve tüzel kişilikler açısından 15 milyon dolar para cezası öngörülmüştür.

IV. Değerlendirme ve Sonuç

Bu çalışmada bağımsız denetçinin hileli finansal raporlamaya ilişkin hukuki sorumluluklarının kapsamını ve niteliğini ABD ve Türkiye perspektifinden analiz yapılarak ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu anlamda ülkeler tarafından uygulanan bağımsız denetim standartları ve yasaların hileli raporlamaya ilişkin bağımsız denetçinin hukuki sorumluluklarına nasıl bir yaklaşım içerisinde oldukları ve mevzuat ile uygulamalar arasındaki farklılıkları ve benzerlikleri ortaya konulmak istenmiştir.

Çalışmada ulaşılan sonuçlarda, ilk olarak, hem Türkiye hem de ABD'nin tarihi perspektifte bağımsız denetçilerinin hileli raporlamaya yönelik olarak hukuki sorumluluklarının dönemler itibariyle yaşanan muhasebe skandallarının kurumsal yönetimde meydana getirdiği sorunlar ve denetçi bağımsızlığındaki problemler etkili yasal adımları getirmiş ve sonuç olarak bağımsız denetçilerin finansal tablolara yönelik yaşanan zararlardan dolayı sürekli dava edilmesinin önünü, yöneticilere verilen finansal tablo hazırlama yükümlülükleri dolayısıyla büyük ölçüde kapatılmış olduğu, bağımsız denetçinin hileli finansal raporlamadaki hukuki sorumluluklarının yasadışı amaçla kullanılan hileli raporlamaya ilişkin sorumluluklarının da olduğu görülmüştür. ABD'deki hileli raporlamaya ilişkin sorumlulukların daha belirgin ve üst bir seviyeye taşındığı görülmektedir.

Türkiye'de ise tarihsel perspektifte çok az bir süredir bağımsız denetimin yasal olarak varoluşuna rağmen hızlı bir şekilde gelişen dünyaya uyum sağlanması açısından ilk olarak 13/12/1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Sermaye Piyasa

sasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik'in ortaya çıkması ile bağımsız denetim uygulamasına başladığı görülmektedir. Ancak bağımsız denetçinin hileli raporlama ile ilgili olarak hukuki sorumluluğunun tanımlanmadığı görülmüş, son olarak düzenlenen Seri:X No:22 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ kapsamında bağımsız denetçinin hileli finansal raporlamaya ilişkin hukuki ve cezai sorumlulukları olduğu görülmüştür. Sonuç olarak Türkiye'de bağımsız denetçinin hukuki sorumluluklarının, tüm dünya ile birlikte Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları'na uygun bir şekilde hukukumuza yansıtılmıştır.

Hileli finansal raporlama ile ilgili bağımsız denetçinin hukuki sorumluluklarının hile, ihmal ve ağır ihmal etrafında şekillendiği görülmekte olup her iki ülkenin de hukuk sisteminde hileli finansal raporlamada bağımsız denetçinin kasti davranışlarına yönelik yaptırımlara uygulandığı, düzenlenen kanun hükümleri uyarınca belirlenmiştir. Ancak ihmal türü davranışlarda bağımsız denetçi bağlı oldukları kamu gözetimi kurumları olan ABD'de PCAOB ve SEC, Türkiye'de KGK olmak üzere mesleki anlamda bağımsız denetçilerin hileli finansal raporlamaya ilişkin ihmeline yönelik idari yaptırımlara yer verildiği görülmektedir.

Bağımsız denetçinin hileli finansal raporlama ile ilgili hukuki sorumluluklarını kasti olarak ihlal etmesi durumunda öngörülen ceza türleri benzerlik taşımaktadır. Ancak ABD'de verilen cezaların Türkiye'de verilen cezalardan daha yüksek adli para ve 20 yıla varan hapis cezaları olduğu görülmüştür.

Hileli finansal raporlamaya ilişkin düzenlenen denetçi raporunda kasti olarak olumlu görüş vermesi durumunda denetçi, gerçeğe aykırı belge düzenlemeden dolayı belgede sahtecilik suçunu işlediği sonucuna ulaşılmıştır. Ancak temelde hukuk sistemi farklılıklarından dolayı belgede sahtecilik suçlarına ilişkin belge türlerinde Türk hukuk sisteminde Kıta Avrupası hukukunun özelliği olan özel ve kamu hukuku ayırımından dolayı özel ve resmi belge ayırımına gidildiği görülmekteyken ABD'de Anglo-Sakson hukukunun özelliği olan Common Law (Ortak Hukuk) gereği²³ böyle bir ayırma gidilmediği görülmektedir. Ancak ceza hukukumuzda gerek kamu görevlisi tanımındaki belirsizlikten, gerekse özel ve resmi belge ayırımından dolayı bağımsız denetçinin hileli finansal raporlara ilişkin denetçi raporunda kasti olarak belirttiği olumlu görüşün yargılama sürecinde uygun cezanın bulunması açısından da belirsizliğe neden olmaktadır.

Sonuç olarak, ABD ve Türkiye'deki hukuk sistemlerindeki farklılıklar, hileli finansal raporlamaya ilişkin sorumlulukları değiştirmemekte birbirine benzemekte, ancak uygulamadaki belirlenen cezalar ile mevzuatların esaslarındaki farklılıklar bağımsız denetçinin cezai sorumluluğunda da farklılık arz etmektedir. Dolayısıyla uluslararası yeknesaklık çalışmaları iki ülkenin mevzuatında da yakınsama yaratmamıştır.

Çalışma kapsamında ulaşılan bu sonuçlar ışığında bağımsız denetçinin hukuki sorumluluklarının öneminin daha iyi anlaşılmasıyla birlikte hile ve yolsuzlukların önlenmesinde bağımsız denetçilerin hukuki sorumluluklarının bilincine ulaşılması ve gerek etik, gerekse hukuki

anlamda daha belirgin olarak yasa ve standartlara yer verilmesinin gerektiğinin altı çizilmelidir. Bu bağlamda bağımsız denetim faaliyetinin ciddiyeti, en önemlisi ülke ekonomisinin geleceği açısından devlet, şirket yöneticileri ve yatırımcılar tarafından ve özellikle bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşlarından başlamak üzere farkındalığın arttırılması ile mümkündür.

KAYNAKLAR

- Bezirci, M , Karasioğlu, F, (2011), Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi. Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 11 (21), s.571-592.(<http://dergipark.gov.tr/susead/issue/28414/302397>)
- Booker, Q, Zhang, X.,(2018) Clarifying Auditors’ Responsibility for Fraud Commercial Lenders’ Perceptions of Changes to the Audit Report, CPA Journal, March, <https://www.cpajournal.com/2018/04/02/clarifying-auditors-responsibility-fraud/>
- COSO, (1987), Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting, <https://www.coso.org/Documents/NCFFR.pdf>
- Dönmez, B.,(2011), Ceza Hukuku’nda Kamu Görevlisi Kavramı, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı:94, s.95-130.
- Erdoğan, S.,(2016), Bağımsız denetçilerin üçüncü kişilere karşı ihmal kapsamındaki sorumlulukları, Mali Çözüm Dergisi, Vol.26, Issue.133, p.57-79.
- Gaa, J. C., Smith, C. H. (1985). Auditors and deceptive financial statements: Assigning responsibility and blame. Contemporary Accounting Research, 1(2), 219–241. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1911-3846.1985.tb00377.x>
- Geçer, A.E.(2017), Sermaye Piyasası Hukukunda Piyasa Dolandırıcılığı Suçu, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt XXI, Sayı:2
- Gökcan, H.T.(2009), Resmi Belgede Sahtecilik Suçu (TCK 204), Ankara Barosu Dergisi, Yıl:67, Sayı:3.
- Healy,P.M, Palepu, K.(2003), The Fall Of Enron, Journal of Economic Perspectives,Vol:7, No:2, 3-26.
- ISA 240,2009, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017 Edition Vol:1
- Kahveci, M.,(2015), Hukuk Sistemleri, (<https://murathukuk.blogspot.com>), Erişim tar:24.10.2018
- Küçüksozen, C.(2004), Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri,Ankara Üniversitesi, Doktora Tezi. (YÖK Veri tabanından elde edildi.) Erişim tar:09.10.2018

²³ Kahveci,2015, (murathukuk.blogspot.com) Erişim tar: 24.10.2018

- Pamukçu, F . (2011). Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (50), 133-148. Retrieved from <http://dergipark.gov.tr/mufad/issue/35629/396045> Erişim tar:06.10.2018
- Uçma, T.(2010), Finansal Bilgi Manipülasyonunda ve Hileli Finansal Raporlamada Denetçi Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli(SEM) Uygulaması, Dokuz Eylül Üniversitesi, Doktora Tezi
- Varıcı, İ.(2012), Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Sorumluluğu: İMKB’de Faaliyet Gösteren İşletmelerin Denetim Raporlarının İncelenmesi, Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi, Sayı:5,123-141.

İnternet Kaynakları

pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/default.aspx

www.resmigazete.gov.tr

www.sec.gov/answers/about-lawsshtml.html

www.spk.gov.tr

www.law.cornell.edu/cfr/text/17/part-240

www.law.cornell.edu/uscode/text/31/3729

www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5164/Standartlar-ve-Dig%CC%86er-Kurul-Kararlar%C4%B1

www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c085/b100/tbmm220851000068.pdf