

**6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU KAPSAMINDA BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN
İŞLETME RİSKLERİNE KARŞI YASAL SORUMLULUKLARI**

**UNDER THE TURKISH COMMERCIAL LAW NO. 6102 LEGAL RESPONSIBILITIES OF
INDEPENDENT AUDITORS AGAINST BUSINESS RISKS**

Esra DÜNDAR ARAVACIK^a, Hayrettin USUL^{b*}

^a Dr. Öğr. Üyesi, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İİBF, Sağlık İşletmeciliği Bölümü, esra.dundar@ikc.edu.tr, ORCID: 0000-0002-6504-6283

^{b*} Sorumlu Yazar, Prof. Dr., İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İİBF, İşletme Bölümü, hayrettin.usul@ikcu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-3930-0866

MAKALE BİLGİLERİ

Makale Tarihçesi:
Gönderilme Tarihi 18.01.2022
Düzenleme 15.02.2022
Kabul Tarihi 19.03.2022
Anahtar Kelimeler: Türk
Ticaret Kanunu, Risk, Risk
Yönetimi, Bağımsız Denetim,
yasal sorumluluk
Jel Kodları: M41,M42,K22

ARTICLE TYPE

RESEARCH ARTICLE

BENZERLİK/ PLAGIARISM

Ithenticate: %13

ÖZET

İşletmeler yaşamları süresince çeşitli risklerle karşılaşurlar. Risk, işletmenin hayatını sürget etmesini veya amaçlarına ulaşmasını etkileyen olumsuz olgulardır. Bu riskleri yönetebilen işletmeler ise yaşamlarını olağan sürdürmektedirler. Riskin yönetimi; risklerin olası etkileri ile meydana çıkma olgusunun veya etkisinin hesaplanmasıdır. Diğer bir ifadeyle risk yönetimi; risk yönetim çerçevesinin, risk alanlarının, risk kategorilerinin ve risk göstergelerinin belirlenmesi ve de risk düzeylerinin tanımlanması ve gerekli tedbirlerin alınmasını içeren bir süreçtir. Risk yönetimi kavramının literatürde artan önemine istinaden ulusal mevzuatımızda yer alan düzenlemelerin de önemi artmıştır. Bu nedenle işbu çalışmada, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında bağımsız denetçilerin; işletme risklerinin denetiminden sorumluluğu incelenmiştir. Bağımsız denetçinin işletmenin varlığını ve gelişmesi tehdit eden risklerin tespiti ve riskin erken teşhisi komitesinin işleyişini denetleyerek raporlaması sürecinde yönetim kuruluna ve diğer ilgililere karşı yetki ve sorumluluklarının ele alındığı çalışma neticesinde tüm işletme düzeyinde farkındalığı arttıracak bir risk yönetim sistemi kültürünün oluşturulmasının gerekli olduğu kanaatine varılmıştır.

ARTICLE INFO*Article history:**Received 18.01.2022**Revised 15.02.2022**Accepted 19.03.2022**Keywords:* Turkish

Commercial Code, Risk, Risk

Management, Independent Audit,

Legal responsibility

Jel Codes: M41,M42,K22**ABSTRACT**

Businesses face various risks throughout their lives. Risk is the adverse events that affect the survival of the business or the achievement of its matches. Businesses that can manage these risks continue their normal lives. Risk management; It is the calculation of the possible effects of the risks and the occurrence or effect of the risk. In other words, risk management; It is a process that includes the determination of the risk management framework, risk areas, risk categories and risk indicators, as well as defining the risk levels and taking the necessary precautions. Considering the increasing importance of the concept of risk management in the literature, the importance of the regulations in our national legislation has also increased. Therefore, in this study, within the scope of the Turkish Commercial Code No. 6102, independent auditors; Responsibility for the control of business risks has been examined. As a result of the study, in which the authorities and responsibilities of the independent auditor against the board of directors and other relevant parties are discussed in the process of detecting the risks that threaten the existence and development of the enterprise, and auditing and reporting the early detection of risk committee, it has been concluded that it is necessary to establish a risk management system culture that will increase awareness at the entire enterprise level.

1. GİRİŞ

Değişen koşullara uygun politikalar geliştirerek ayakta kalmayı başaran işletmeleri tehdit eden pek çok risk vardır. İşletmelerin başarısı bu risklerin yönetilmesine bağlıdır. Risklerin yönetilmesi sürecinde risklerin tanımlanması ve belirlenmesi gerekir. Globalleşen dünyada işletmelerin rekabet yeteneğinin artırılması teknolojiye hızlı değişimlerin getirdiği şartlar ile gittikçe zorlaşmaktadır. Ekonomik koşulların yanı sıra ulusal mevzuatların getirdiği sınırlamalar işletmelerin risklerini belirleyen faktörler arasında sayılabilir. Risklerin işletmenin varlığı üzerindeki etkilerinin olumlu olmasını sağlamak için risklerin belirlenmesi ve yönetilmesi gerekir. Bu süreçte işletme içinde risk yönetimi için gerekli organizasyonun sağlanması zorunludur.

İşletmelerin ekonomik değişimlerden etkilenmesinin kaçınılmaz olması ve Türk işletmelerinin risk yönetimi konusunda gerekli tedbirleri alması ihtiyacı nedeniyle 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiş olan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu bu konuda yasal düzenlemeye yer vermiştir. Ticaret Kanunu yürürlüğe girmeden önce işletmelerin risk yönetimi ile ilgili “IV Seri ve 56 Nolu Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ” ile düzenlemeler yapılmaya çalışılmıştır. Tebliğde yer alan düzenlemeler ile bir işletmenin yönetim kurulu bünyesinde yer alan komite sayısı artırılmıştır. Tebliğ ile denetimden sorumlu komite, kurumsal yönetim komitesi, aday gösterme komitesi, riskin erken saptanması komitesi ve ücret komitesi kurulması gerekliliği Yönetim Kurulu gözetim ve sorumluluğunda olacak şekilde düzenlenmiştir.

Bu çalışmada; mevzuatımızda işletmelere ilişkin risk yönetimi kapsamında olan işletmelerdeki risklerin erken tespiti ve yönetilmesine ilişkin süreç ile bu süreçte bağımsız denetçinin hukuki sorumlulukları 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde irdelenmeye çalışılmıştır. Buradan yola çıkılarak çalışmada öncelikle işletmelerde risk ve risk yönetimi kavramları uluslararası literatür ile birlikte ele alınmış ve ulusal mevzuatımız olan Türk Ticaret Kanunu kapsamında açıklanmıştır. Müteakiben bağımsız denetçilerin işletme risklerinden doğan sorumlulukları ulusal mevzuat kapsamında detaylı olarak incelenmiş ve mevcut düzenlemeler değerlendirilerek, eksik ve yetersiz hususlar bağlamında tavsiye ve görüşlerde bulunulmaya çalışılmıştır.

2. RİSK VE RİSK YÖNETİMİ KAVRAMLARI

Risk kavramı, kişiye ve işletmenin faaliyet konusuna göre farklılıklar gösterebilir. Bu farklılıklara rağmen risk; işletmeyi tamamen etkileyen olumsuz olayların ortaya çıkma ihtimali olarak tanımlamak mümkündür. Diğer bir ifadeyle işletmeyi bütünüyle etkileyebilecek olan finansal kayıplar, etik olmayan

davranışlar, işletme imajının zarar görmesi ve yasal düzenlemelere karşı olumsuz yönde etkilenmesi dolayısıyla da işletmenin varlığını ve sürekliliğini tehdit eden durumların gerçekleşmesi olasılığıdır (Gürkan, 2006: 39).

Riskler genellikle; bir işletmenin varlıklarının borçlarını karşılamaması, işletmenin sorumluklarını yerine getirememesi, işletmenin varlıklarının azalma ihtimali, finansal araçların yanlış fiyatlandırılma olasılığı ve türev ürünlerin riski gibi karşımıza çıkmaktadır (Chorafas, Feliabile, 2000:191). İşletmelerin varlığını olumsuz etkileyen riskler, finansal, operasyonel, stratejik ve dış çevreyi ifade eden politik, yasal riskler olarak sınıflandırılabilir. Diğer yandan riskleri dış çevre riskleri, piyasadan kaynaklanan faiz, kur, enflasyon gibi sistematik olan ve yönetim, tüketici tercihleri, tanıtım gibi işletmeden kaynaklanan sistematik olmayan riskler olarak da kategorize etmek mümkündür (Babuşçu, 2005: 5). Risklerin tespiti ve belirlenmesi önlenbilmesinin ön şartıdır. Risklerin işletmenin gelişimini ve amaçlarına ulaşmasını engellemesi için yönetilmesi gerekir.

Risk yönetimi, risklerin tehdit olmasını önlemek için işletme tarafından uygulanan tüm tedbir ve uygulamaları kapsayan bir yaklaşımı ifade eder. Risk yönetimi, işletmenin yaratacağı kayıp ve riskleri analiz ve kontrol etmeyi amaçlar ve işletme için en uygun tedbir ve uygulamaların yönetilmesini içerir (Emhan, 2009: 213).

İşletmelerin riskler karşısındaki tutumunun, mevcut kaynakları dikkate alınarak belirlenmesi gerekir. Bu yaklaşım işletmenin pazarda rakiplerine karşı rekabet avantajı elde etmesini sağlar. İşletmenin sahip olduğu kaynakları üretilen ürün ve hizmetler ile ekonomik değere dönüştürmesi söz konusudur. İşletmenin sahip olduğu kaynakları geliştirmesi sürecinde sürdürülebilir rekabet avantajını sağlaması için bu kaynakları koruması da beklenir. (Barney ve Hesterly, 2006). Barney (1991) kaynakları, işletmenin kontrolü altında bulunan etkin ve etkili stratejiler ile yönetilen tüm varlıklar, yetenekler, örgütsel süreçler, ticari sırlar ve bilgiler vb. olarak tanımlar. Mathews (2003)'e göre; işletmenin sahip olduğu bu varlıkların dışında kalan dolaylı kaynakların da işletme riskleri ile birlikte geniş bir anlayışla ele alınması gerekir. Risklerin geniş bakış açısıyla ele alınmasında işletmenin kaynakları, personel, tesisler ve süreçler gibi dahili kaynakların yanı sıra; müşteriler, tedarikçiler, devlet kurumları, kontrol organları ve coğrafya gibi diğer önemli dış varlıkları da içerir. Bu kaynakların işletme için rekabet avantajı yaratmaya yardımcı olabilecek unsurların ötesinde, riske maruz kalmanın da potansiyel kaynakları olarak kabul edilir. Bu bağlamda işletmenin karşı karşıya kaldığı risklerin iç ve dış kaynaklar esasında ele alınması anlayışının literatürde giderek kabul gördüğünü söylemek mümkündür. İşbu çalışmada işletme risklerinin belirlenmesi ve risk yönetiminin oluşturulmasında geniş perspektiften ele alınması yolu ile risk yönetiminin oluşturulması gerektiği düşünülmektedir.

Bu perspektiften bakıldığında; işletmenin sahip olduğu farklı yetenekler üzerinde durulması gerekir. Bu yetenekler temel ve dinamik yetenekler niteliğindedir. Eisenhardt ve Martin (2000), dinamik yetenekleri, işletmenin pazardaki konumunu yeni kaynaklar geliştirmek suretiyle elde ettikleri organizasyonel ve stratejik rutinler olarak tanımlamaktadır. İşletmenin temel yetenekleri ise, bir neticeye ulaşabilmek amacıyla birden fazla kaynağı kullanmasını mümkün kılmaktadır (Amit ve Schoemaker, 1993). Bu yönüyle işletmenin dinamik yetenekleri, temel yeteneklerin pazardaki değişikliklere uyum sağlamasına izin verir. Bu bağlamda işletmenin ürün ve hizmetleri, riskleri en aza indirmesi ve stratejik karar vermesi dinamik yetenekleri arasındadır (Eisenhardt ve Martin, 2000). İşletme risklerinin yönetilmesinin, işletmenin mevcut ve muhtemel kaynaklarına şekil veren dinamik bir yetenek olduğunu söylemek mümkündür. Risk yönetiminin işletmeler bakımından dinamik bir yetenek olması, risk tanımlamasının da bu çerçevede ele alınarak uygun bir risk yönetim sistemi belirlenmesi ihtiyacını da beraberinde getirmektedir.

Risklerin tanımlanması ve yönetilmesinin işletmenin geleceği açısından sahip olduğu önem dikkate alındığında, işletme yönetimi tarafından verilecek kararların rolünün kritik hale geldiği açıktır. Risk yönetimi işletmenin risklerini yönetmek ve hedeflerine ulaşmak için kullandığı yöntem ve süreçlerdir. Bu tanımdan hareketle risk, gelecekteki bir olaydan kaynaklanabilecek ve işletmeye olumsuz etkisi olan durumlardır. Riskler, uygun şekilde yönetilirse işletmenin değerini artıracabilecek potansiyel bir fırsat haline gelebilir. Risk analizini çevreleyen akademik literatürde kabul görmüş riskler aşağıdaki şekilde kategorize edilebilir (Mishra ve ark. 2019).

- ✓ Stratejik riskler: Bir işletmenin stratejik hedeflerine ulaşması üzerinde potansiyel olumsuz etkisi olan risklerdir.

- ✓ Operasyonel riskler: Bir işletmenin iş fonksiyonlarından ve yönetim stratejisinin pratik uygulamasından kaynaklanan, ürün ve hizmetler, finansal ölçüm ve raporlama riski, dolandırıcılık riski ve bilgi teknolojilerinin dahil olduğu risklerdir.
- ✓ Finansal riskler: Fiyatlandırma, para birimi, kredi, likidite, piyasa, ödeme gücü ve varlıklarla ilgili risklerdir.
- ✓ Tehlike riski: Doğayla ilgili risklerdir. Bu risklere depremler, kasırgalar, hortumlar, sel, yangın, kuraklık, terörizm ve siyasi huzursuzluklar, isyanlar, uçak kaçırma ve grevler dahildir.

Lam (2014) bu risklerden sadece stratejik, operasyonel ve finansal riskleri kabul etmektedir. Ancak tehlike risklerinin de işletme açısından dikkate alınması gereken riskler olduğu düşünülmektedir. Drew ve ark. (2006), riskleri tanımlayarak sınıflandırmanın yanı sıra, riske maruz kalan işletmenin karar vermesini etkileyen faktörler üzerinde de durmuşlardır. Bu sayede risk yönetiminde entegre bir yaklaşımın uygulanması bakımından önem taşıyan organizasyonel faktörler belirlenmeye çalışılmıştır. Bu faktörler; işletmenin kurumsal yönetiminde yer alan kültür, liderlik, uyum, yapı ve sistemlerden oluşmaktadır.

İşletmelerde risk yönetiminin sağlanması için Von Känel ve ark. (2010), temelde üç boyuta dayanan bir çerçevenin oluşturulması gerektiği görüşündedir. Bunlar;

- ✓ İşletmenin tüm risklerinin istikrarlı bir şekilde yönetilmesini sağlayacak disipline sahip bir risk yönetimi anlayışı
- ✓ Risk yönetimini iyileştirmek adına risklerin açık bir şekilde sınıflandırılması ve işletmenin bütününde iletişim ağının sağlanması
- ✓ İşletmenin mevcut yönetiminin eksiklerinin tespiti ile en uygun risk yönetiminin geliştirilmesidir.

Literatürde yer alan çalışmalar, işletmelerin risk yönetimi sürecini daha stratejik olarak ele almaları ihtiyacını ortaya koymaktadır. Buna göre Dickinson (2001) risk yönetimini bir işletmenin karşı karşıya olduğu toplam risklerin yönetiminin sistematik ve bütünlük bir yaklaşımı olarak ifade etmektedir. D'Arcy ve Brogan (2001) risk yönetiminin, işletmenin tüm kaynaklarının yarattığı risklerin kısa ve uzun vadede işletme değerini arttırmak amacıyla kontrol ettiği bir süreç olarak tanımlamaktadır. Harrington ve diğerleri (2002), risk yönetimini, 1990'ların sonlarında ortaya çıkan ve bir işletmenin operasyonel riskler dahil olmak üzere tüm riskleri belirleyerek ölçmesi ve tümünü tek ve bütünlük olarak yürütülmesi yaklaşımını benimsemektedir. Meulbroek (2002), risk yönetiminin işletme değerini etkileyen risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesini içeren stratejik bir entegre yönetim anlayışı içermediğini belirtmektedir. Barton ve diğerleri (2002), risk yönetiminin işletmenin tamamına yayılarak sürekli ve entegre bir anlayışla oluşturulmasını benimsemektedir. Verbrugge et al. (2003), işletme varlıklarının değerini arttıracak bir yaklaşım ile risklerin yönetilmesinin hedeflenmesi gerektiği görüşündedir. Liebenberg ve Hoyt (2003) ise işletmenin riskleri yönetirken savunmacı anlayış yerine saldırgan ve stratejik olarak hareket edilmesi gerektiği görüşündedir. Benzer görüşte olan Kleffner ve diğerleri, (2003) risk yönetiminde geleneksel yaklaşım yerine risklerin tamamının tanımlanarak yönetildiği işletmenin bütününe yönelik bir anlayışı ifade etmektedir. Miller ve Waller (2003), risk yönetimini "Entegre risk yönetimi" olarak ifade ederken, tüm olasılıkların değerlendirilmesini savunmaktadır. Sobel ve Reding (2004), risklerin yönetilmesinin işletme yönetimine destek olmak üzere oluşturulmuş disiplinli, entegre ve bütüncül bir anlayışı kapsaması gerektiğini ileri sürmektedir.

Literatürde yer alan çalışmalar risk yönetimi ile ilgili olarak stratejik ve entegre bir yaklaşımın benimsenmesi eğiliminde olmasına rağmen, işletmenin risk yönetimini benimsemesi ve uygulaması konusunda eksiklikler olduğunu da göstermektedir. Risk yönetiminin, bir işletmenin tüm riskleri tanımladığı ve bu risklerin etkisini birbiriyle ilişkili bir risk portföyü olarak yöneterek işletmenin hedeflerine ulaşmasını destekleyen stratejik bir iş disiplini olduğu düşünülmektedir. Bu disiplinin sağlanması, risk yönetimi sürecinin uygulanmasını işletme için mümkün hale getirebilecektir.

Risk yönetim sürecinde belirlenen risklerin analiz sonuçlarının bir bütün olarak değerlendirilmesi gerekir. Bu değerlendirme ile işletmenin hangi riskleri hangi tedbir ve uygulamalar ile etkin bir şekilde yönetebileceği belirlenir. Bu değerlendirmeye esas alınan ölçütler riskin yaratacağı muhtemel kayıplar ile işletmenin ekonomik varlığı ve riski alma potansiyelidir. Risklerin değerlendirilmesinde riskin azaltılması, riskten kaçınılması, riskin paylaşılması, riskin muhtemel sonuçlarının kontrol edilmesi, riskin göz alınması yöntemlerinin yanı sıra riskin yaratacağı fırsatlardan faydalanma yoluna gidilmesi de mümkündür. İşletmenin

risklerin yönetilmesinde uygulayacağı yöntemler risklerin türlerine ve yaratacağı etkilere göre değişmektedir. Öte yandan işletmeye dair yapısal ve organizasyona ilişkin özellikler de riskin yönetilmesine ilişkin kararların belirleyicisi olmaktadır.

İşletmelerin hedefleri, risklerin etkilerini kontrol altına alınabilmeleri için uygulanacak stratejileri de belirlemektedir. Risk yönetim sürecinin yönetilmesinde işletmenin karar verme süreçlerinde yetkisi olan yöneticiler yer almaktadır. İşletmenin yönetim kurulu ile üst yönetimin yanı sıra risk yönetiminden sorumlu bir yönetici ile işletme içinden oluşturulacak risk komitesinin görevleri bulunmaktadır. Risk yönetim süreci proaktif bir yaklaşımı ifade ettiğinden işletmenin tüm kademelerinde yer alan çalışanların ve işletmenin iç işleyişini denetleyen iç denetçinin de sorumluluklarının bulunduğu kabul edilmektedir (Özer, 2012: 154-157; Özsoy, 2012: 181-183).

Risk yönetimine ilişkin süreçte en etkin yöntemlerle riskleri kontrol altına almaya yönelik kararların işletme stratejileri ile uyumlu olması ve bu faaliyetlerin sürekli olarak izlenmesi gerekir. Karar alıcıların işletme geneline “risk yönetim kültürünü” işbirliği ve koordinasyon ile yaymaları nihai hedef olmalıdır. Risk yönetim süreci değişen koşullara karşı dinamik olmalı ve her risk için uygun yöntemlerin hayata geçirilebilmesini içermelidir. İşletmenin tüm çalışanları ile yürütülecek çalışmalar risk yönetim sürecinin sürekliliğini sağlamayı ve dolayısı ile işletmenin de gelişmesini sağlamayı amaçlar.

3. TÜRK TİCARET KANUNU BAĞLAMINDA RİSK YÖNETİMİ KAVRAMI

Risk yönetimi sürecine ilişkin çalışmalar kurumsal bir yönetim sisteminin benimsenmesi ihtiyacını ortaya koymaktadır. Bu ihtiyaçtan yola çıkarak ulusal mevzuatımızda da birtakım düzenlemeler getirilmiştir. Türk Ticaret Kanunu'nun şirketler hukukuna ilişkin hükümlerinde m.378 ve m.625/1-e ile anonim ve limited şirketlerin yönetim kurulu üyelerine ve müdürlerine şirketi tehdit eden risklerin erken teşhis edilmesine yönelik görev ve sorumlulukları içermektedir. Bu kapsamda şirket bünyesinde bir risk komitesi oluşturularak; riskin erken teşhisi sağlanması amaçlanmıştır.

Türk Ticaret Kanunu m. 378 “yönetim kurulu, pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Riskin erken teşhisi ve yönetimi komitesi, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollanır.” hükmünü amirdir. Bu maddenin özünde risklerin yönetilmesi yer almaktadır. Riskin ve risk yönetiminin açık bir tanımının yapılmamış olduğu görülmekle birlikte, şirketin geleceğini tehdit eden unsurların önceden öngörülerek uygun tedbirlerin alınmasına yönelik bir organizasyonun oluşturulması görevi yönetim ve karar organlarına verilmiştir. Kanun bu hükmüyle risklerin önceden belirlenmesi ve yönetilmesine ilişkin bir sistemin kurulmasını zorunlu hale getirmektedir (Tunç, 2011:3).

Türk Ticaret Kanunu hükümleri incelendiğinde 378. Madde lafzında riskin erken teşhisi ile riskin saptanması olarak konunun düzenlendiği görülmektedir. Risklerin belirlenerek gerekli önlemlerin alınmasına yönelik risk yönetimi süreci görevini de şirket yönetim kuruluna vermiştir. Ayrıca riskin erken tespiti komitesinin oluşturulması zorunluluğu getirilmiştir. Halka açık anonim şirketler dışında kalan şirketlerde ise riskin teşhisine ilişkin komitenin kurulması denetçinin takdirine bırakılarak, gerekli görüldüğü rapor edildiğinde kurulur ifadesine yer verilmiştir (Memiş, Bozbel, 2013: 553 vd.).

Türk Ticaret Kanunu'nda halka açık anonim şirketler ile diğer şirketler riskin erken teşhisi ve yönetimi konusunda farklı düzenlemelere tabi kılındığından konu şirket türlerine göre incelenmiştir.

3.1. Anonim Şirketler

Anonim şirketler TTK 378. madde hükmünde açıkça belirtildiği üzere şirketin varlığını tehdit eden risklerin erken teşhisi için risk yönetimi sürecini oluşturmak ve geliştirmekle yükümlü kılınmıştır. Bu yükümlülük borsada işlem gören halka açık şirketler için tanımlanırken, bağımsız denetime tabi diğer şirketler içinde yukarıda da ifade ettiğimiz üzere denetçinin yönetim kuruluna yazılı olarak gerekli olduğu yönündeki görüşünü bildirmesine durumunda söz konusu olmaktadır.

Diğer taraftan; anonim şirketlerin yönetim kurulu üyelerinin görev ve sorumluluklarına ilişkin düzenlemeler TTK 570. madde gereğince sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yönetici olanlar bakımından da uygulama alanı bulmaktadır. Bu nedenle riskin erken teşhisi komitesinin bu şirketler bakımından da zorunlu olduğu düşünülebilir ise de, komandit şirketlerin halka açık olma şartını yerine getirme söz konusu olmadığından, ancak denetçinin gerekli gördüğü durumlarda risk komitesinin kurulmasının söz konusu olacağı aşikârdır.

3.2. Limited Şirketler

Limited şirketlerde risklerin önlenmesi ve risk yönetimi süreci ile ilgili olarak TTK düzenlemesine bakıldığında limited şirketlerde müdürlerin devredilemez ve vazgeçilemez görevleri arasında riskin erken teşhisinin yer aldığı görülmektedir. TTK 625/1-e maddesinde “Küçük limited şirketler hariç, risklerin erken teşhisi ve yönetimi komitesinin kurulması” yer almaktadır. Bu düzenlemeden hareketle orta ve büyük ölçekli bütün limited şirketlerde risk yönetiminin oluşturulması zorunludur. Orta ve büyük ölçekli limited şirketlerde müdürlerin zorunlu görevleri arasında sayılan riskin erken teşhisi komitesi kurmak ve yönetmek, küçük ölçekli limited şirketler bakımından müdürlerin takdirine bırakılmıştır. Yasal bir engel olmamakla birlikte, şirket müdürü gerekli görmediği durumlarda riskin erken teşhisi için komite kurmak ve yönetmek zorunda kalmamaktadır. TTK 625 inci maddenin madde gerekçesine bakıldığında anonim şirketlerin yönetim kurulunun devredilmez görev ve düzenlendiği TTK 375. madde ile uyumlu olduğu belirtilmiştir. TTK 375. Maddede riskin yetkilerinin erken teşhisi komitesi kurulması devredilmez görevler arasında sayılmamış, ayrı bir madde olan 378. Madde metninde düzenlenmiştir. Ancak kanun koyucunun limited şirketlerdeki düzenlemenin risk komitesi ve risk yönetimi ile ilgili olarak anonim şirketler ile uyumlu olmasını amaçladığı açıktır. Bu nedenle küçük ölçekli olanlar dışında kalan tüm limited şirketler bakımından riskin erken teşhisi komitesine ilişkin esaslar için TTK 378. madde içeriği dikkate alınmalıdır (Memiş, Bozbel: 2013, TTK Gerekçesi)

4. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN İŞLETME RİSKLERİNE KARŞI SORUMLULUKLARI

4.1. Risk Komitesi ile İlgili Sorumluluğu

Ticaret kanunu hükümleri ile işletmelerde risklerin tespiti ve yönetilmesi sürecinde bağımsız denetçilere de birtakım yükümlülükler getirilmiştir. Bu yükümlülüklerin kapsamı ile ihlali durumunda oluşabilecek hukuki neticeler hem şirketler hem de denetçiler bakımından önem kazanmaktadır. Buradan yola çıkılarak, 18.03.2014 tarih ve 28945 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun 13.03.2014 tarihli toplantısında aldığı 75935942-050.01.04 – [04/19] sayılı karar ile “6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası ile ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine dayanılarak hazırlanan “Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslar”ın ekte yer alan şekliyle kabul edilmesine karar verilmiştir.” hükmü ile denetçinin görev ve sorumlulukları detaylı olarak belirlenmiştir.

Bu esaslar incelendiğinde; “.....yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 6102 sayılı TürkTicaret Kanununun (TTK) 378 inci maddesinde öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan ve değerlendiren denetçi raporunun esaslarını belirlemektir.” amacıyla düzenlendiği anlaşılmaktadır. Esaslar, denetçinin düzenlemekle yükümlü olduğu rapora yönelik olarak belirlenmiştir. Bu esaslar, denetçiler için rapor hazırlama sürecinde yol gösterici olmasının yanı sıra sorumlulukların da çerçevesini çizmektedir. Nitekim esasların 3. maddesi ile kapsam belirlenmiş ve TTK 378. madde uyarınca kurulması gereken riskin erken tespiti ve yönetimi komitesi ile ilgili olarak bağımsız denetçinin TTK 398. madde ile getirilen sorumluluklarına dikkat çekilmiştir. Yönetim kurulu tarafından risk yönetimi sürecinde alınan kararların bağımsız denetçinin sorumluluğunda olmadığı, yönetim kurulunun sorumluluğu olduğu hususu da esaslar ile açıklanmıştır.

TTK 398. madde bağımsız denetçiye risklerin tespit ve yönetimine ilişkin komitenin kurulmasını denetleme yükümlülüğü getirmiş ve denetçinin sorumluluklarını genişletmiştir. Diğer yandan işletmenin varlığını tehdit eden unsurları değerlendirmeyi ve işletme yönetiminin risklere karşı duyarlılığını canlı tutmayı bağımsız denetimin temel bir fonksiyonu ve zorunlu bir sonucu olarak görmüştür (Topçuoğlu, 2012: 132).

Bağımsız denetçinin, işletmenin karşılaştığı riskleri inceleme, şirketin geleceği ve varlığını sürdürdürebilmesi ve gelecekteki gelişmesine ilişkin tespitler ile analizde bulunma yetkisi tanınması kanun koyucunun risk odaklı denetim anlayışını benimsediğini ortaya koymaktadır (Topçuoğlu, 2012: 133). Risk odaklı denetim ile geleneksel muhasebe odaklı denetim arasındaki farklar bulunmaktadır. Bu farklar içinde en önemlisi denetimin risklerine olan yaklaşımıdır. Geleneksel denetim, denetimi muhasebe ile sınırlandırır ve işletmenin finansal tablolarını analiz eder. Bu kapsamda işletmenin kayıt ve belgelerini inceler, işletmeyi sadece muhasebenin sunduğu bilgiler doğrultusunda ele alır. Bu yönüyle geleneksel denetim, muhasebe ile doğrudan bağlantılı risklere odaklanmaktadır. Risk odaklı denetimde ise muhasebenin verdiği bilgilerin eksik olduğunu, işletmenin karşılaşacağı risklerin muhasebe ve iç kontrol sistemi kadar önemli olduğunu ve bu risklerin raporlanması gerektiği ortaya konmaktadır (Kaval, 2008:117).

Bu açıklamalar ışığında; risk odaklı denetimin, işletmenin yapısal ve kontrol risklerini de dikkate alarak, hatalı şekilde düzenlenen finansal tabloların taşıdığı riski tanımlamak işlevine sahip olduğunu söylemek mümkündür. Diğer bir ifadeyle risk odaklı denetimin odak noktasını hatalı finansal tabloların taşıdığı riskler oluşturmaktadır (Usul; Mizrahi, 2016: 12).

Dolayısıyla risk odaklı denetim; “geleneksel iç denetimin eksik bıraktığı veya yeterince ilgilenemediği alanlara yoğunlaşarak, var olan risklerle beraber, potansiyel riskleri tanımlama ve bu risklere karşı eyleme geçme işlevini yerine getirmekte ve iç denetimin etkinliğini ve etkenliğini artıran bir unsur” olarak karşımıza çıkmaktadır (Griffiths, 2015: 23).

Bağımsız denetçi raporuna ilişkin esaslarda denetçinin amacı 5. madde ile TTK 378 hükmünün gereğinin yapılmasını denetlemek olarak belirlenmiştir. Bağımsız denetçi bu süreçte risk saptama faaliyetlerini anlamak ve denetimi, şirket çalışanlarının risk farkındalığını artırıcı yönetim faaliyetlerini genel bakış açısı ile ele alacak şekilde planlaması gerekir. Yönetimin riski kontrol ve tespit için yürüttüğü çalışmalara ilişkin var ise kayıt ve belgelerin uygunluğunu ve yeterli olup olmadığını denetler. Kayıt ve belge bulunmadığı durumlarda gözlem ve sorgulama yolu ile şirket yönetiminin yürüttüğü faaliyetler kayıt altına alınabilir. Esasların 8. maddesi kapsamında risk saptama faaliyetlerinin içerik, yöntem ve zamanlama olarak uygunluğunun da bağımsız denetçi tarafından değerlendirilmesi gerektiği düzenlenmiştir. Buna göre bağımsız denetçi, bağımsız denetim sırasında şirketin finansal tablolarında fark ettiği risklerin şirket yönetimi tarafından teşhisi ve çözümlerinin uygunluğunu denetler. Ayrıca riskin erken tespiti komitesinin çalışmasını da denetler. Tüm bu denetim süreci, denetim yılı boyunca sürekli olarak tetkik, gözlem ve sorgu yöntemleri ile sürdürülür. Denetçi tarafından gerekli görüldüğünde bir uzmandan da yardım alınması mümkündür.

Esasların 10. maddesi ile belirtildiği üzere, denetçi, bağımsız denetim sonucu değerlendirmelerini TTK 402. maddesi gereğince ayrı bir rapor ile yönetim kuruluna sunmakla yükümlüdür. Denetçi, raporunda riskin erken tespiti ve kontrolü için şirket yönetimi tarafından oluşturulan sistemin yeterli olup olmadığını belirtir. Yetersizliklerin de raporda somut çözüm önerileri ile birlikte belirtilmesi gerekir.

4.2. Risklerin Tespitinde Bağımsız Denetçinin Türkiye Denetim Standartlarına Uyma Sorumluluğu

Bağımsız denetçiler, TTK 378 e göre oluşturulması gereken risk komitesinin kurulup kurulmadığını, işleyip işlemediğini, komitenin raporlarını denetlemek zorundadır. Ancak, bağımsız denetçi bu denetimlerini Türkiye Denetim Standartlarının belirlediği yöntemlerle yapmak zorundadır. Eğer, yapılan bağımsız denetim, Türkiye denetim Standartlarına uygun değilse, bağımsız denetçilerin TTK'ya göre sorumlulukları doğacaktır (Tekinalp: 2011, 289). Bu durum bağımsız denetçiler açısından “kusurlu” bir olguyu ortaya çıkarmaktadır.

Denetçinin TTK 378. ve 398. madde ile düzenlenmiş olan riskin erken tespiti ve risk yönetimi sürecindeki görevlerin ifasında kusurlu davranışları nedeniyle oluşabilecek hukuki sorumlulukların esası TTK 554. madde ile denetçinin sorumluluğu başlığı ile düzenlenmiş olan kusur sorumluluğudur. Söz konusu madde “... 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.” hükmünü amirdir. Bu madde denetçinin kusurlu davranışları nedeniyle denetçinin sorumluluğunu düzenlemektedir.

Denetçinin kanundan doğan bu yükümlülüklerini kusurlu olarak ifa etmeleri nedeniyle oluşan zararlardan sorumlu olduğu hususunu düzenleyen TTK 554. madde hükmünde yer alan sorumluluk bir kusur

sorumluluğudur. TTK'da yer alan düzenlemelerin yanı sıra diğer kanunlar ile bağımsız denetçiye verilmiş olan görevlerin kusur ile ihlali halinde de TTK 554. madde kapsamındaki sorumluluk söz konusu olmaktadır. Bu anlamda sorumluluk sadece TTK ile 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 TTK 554 gereğince sorumluluk söz konusu olmaktadır

TTK 554 ile düzenlenmiş olan yükümlülüklerin ihlali kusurlu hareket etmeye bağlanmıştır. Açılacak sorumluluk davasında, zarar iddiasında bulunan davacı, davalıların kusurunu ispat etmekle yükümlüdür (Tekinalp, 2011: 290). Dava açarak davacı sıfatına haiz olabilecek kişiler, madde metninde sayılmış olup, şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarıdır. Davalı sıfatı ile kendisine dava açılacak kişiler de sınırlı sayıda olup, kanundan doğan yükümlülüklerini yerine getirmeyen veya bu yükümlülükleri yerine getirdiği sırada kusurlu davranan denetçidir.

Dava açma hakkı olanların denetçiye karşı açılacak sorumluluk davasında şirketin zarara uğraması nedeniyle şirket zararını talep imkânı söz konusu olmaktadır. Şirket zararlarının tazminine yönelik olarak TTK 555. madde hükmü dikkate alınmalıdır. Buna göre; “(1) Şirketin uğradığı zararın tazminini, şirket ve her bir pay sahibi isteyebilir. Pay sahipleri tazminatın ancak şirkete ödenmesini isteyebilirler. (2) Pay sahibinin açtığı davayı hukuki ve maddi sebepler haklı gösterdiği takdirde, mahkeme, dava giderleriyle avukatlık ücretini, bu giderler davalıya yükletilemediği hâllerde, davacı pay sahibiyle şirket arasında, hakkaniyete göre paylaşır.” Madde metninde belirtilen şirket zararı için dava açma hakkı sadece şirkete ve pay sahiplerine tanınmıştır. Davacıların sınırlı sayıda olmalarının sebebi şirketin malvarlığı ile pay sahibinin katılma payını korumaktır. Madde hükmü ile davaya konu olan zarar, şirket açısından “doğrudan zarar”, pay sahipleri açısından ise “dolaylı zarar” olarak ifade edilmektedir. Buna göre pay sahipleri tarafından davanın açılması halinde talep konusu edilecek zararın tazmin bedeli olan tazminatın şirkete ödenmesine hükmedilmesi gerekmektedir* (Tekinalp, 2011: 290).

Madde gerekçesinde de pay sahibinin dava açabilme yetkisi yönünden şirketle aynı düzeyde kabul edilerek alacaklıdan ayrılmış olduğu belirtilmiştir. Kanun koyucu bu düzenleme ile şirketin borçlarını ödemediği sürece alacaklının zarara uğramadığı varsayımını kabul etmiştir. Pay sahibi ise hem doğrudan hem de dolayısıyla zararı var ise tazmin talebinde bulunabilir. Pay sahibinin dolayısıyla zararının olması halinde, tazminatın şirkete ödenmesi şartıyla payındaki değer kaybının telafisi için dava açma hakkına sahip olmaktadır (TTK 555 madde gerekçesi).

Maddenin ikinci fıkrasında pay sahibi tarafından davanın açıldığı durumda dava masraflarının şirket ile pay sahibi arasında hakkaniyet esasına göre paylaşılacağı hükmünün düzenlenme amacı madde gerekçesinde; pay sahibinin, uğradığı zarar karşısında hareketsiz kalan şirketin yerine davayı açacağı için, dava giderlerini dikkate alıp davadan vazgeçmesini önlemek olarak belirtilmiştir.

4.3. Risk Tespitinde Bağımsız Denetçinin Sır Saklama Sorumluluğu

Risklerin tespiti ve yönetiminde rolü olan denetçinin hukuki sorumluluğunu düzenleyen bir diğer hüküm TTK 404. Maddede yer alan “sır saklama yükümlülüğü” dür. Denetçinin denetimi tarafsız ve dürüst yapmaması nedeniyle kanuni yükümlülüklerini ihlal ettiği durumlarda TTK 554 hükmü uygulanmaz. Kanun koyucunun sır saklama yükümlülüğüne ilişkin hükmün düzenlenme amacı dikkate alındığında dar yorumlanması ve madde ile sınırlı hallerde uygulanmasının maddenin ruhu ve özü ile daha uyumlu olacağı kanaatindeyiz.

TTK 404. Maddenin birinci fıkrası, “...denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlüklerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselseldir.” hükmü amirdir. Madde metninde belirtilen dürüstlük ile mesleki etik kurallarına uygun davranmasının yanı sıra, denetçinin

* Yukarıda yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu bakımından incelenmiş olan Yargıtay 11. HD'nin 10.10.2018 tarihli, 2017/57E-2018/6214K sayılı karar metni de durumu açıklamaktadır.

dürüst, özenli, vicdanlı, güvenilir nitelikte olması gerektiğine dikkat çekilmektedir. Bu maddede yer alan sorumluluk şirkete karşı sorumluluktur.

Sır saklama yükümlülüğünün ihlaline ilişkin düzenlemenin denetimi dürüst ve tarafsız olarak mesleki ve etik kurallara uygun yapılmasını sağlamak amacı güttüğü açıktır. Denetçi, TTK 398. madde gereğince, denetimi meslek gerekleri ve etiğine uygun yapmakla yükümlüdür. Yine aynı madde kapsamında düzenlenmiş olan TTK 378. maddeye uygun olarak riskin erken tespiti komitesinin kurulması ve işleyişini denetlemek ve raporlamak yükümlülüğü kapsamında yürüteceği faaliyetler süresince de meslek gerekleri ve etik kurallara bağlı kalmakla yükümlüdür. Aksi halde TTK 404 ve ayrıca mevzuatta yer alan diğer kuralların ihlali nedeniyle şirkete karşı sorumluluğu söz konusu olacaktır.

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 oluşturacağı için bu nedenle oluşan zararlardan sorumluluğu söz konusu olacaktır. Denetçinin kanundan doğan yükümlülüklerinin ihlaline bağlı olarak gerçeğe aykırı denetim sonuçlarına ulaşması ile hukuka aykırılık doğar. Bu noktada kusurlu davranışları, sır saklama yükümlülüğünün ihlali, denetim standartlarına aykırılık sonucu yanlış, eksik, yanıltıcı görüş bildirme, risklerin erken tespiti ve risk yönetim sisteminin işleyişini raporlamak konusunda ihmali veya kasti davranışta bulunması yükümlülüklerin zarar doğurucu şekilde hukuka aykırı olarak ihlalini oluşturmaktadır.

Denetçiyi kusuruyla yol açtığı haksız fiilleri nedeniyle sorumlu tutabilmek için zararın varlığı şarttır. Nitekim sorumluluk hukukunun yegane amacı zararın tazminini sağlamaktır. Denetçinin zarara sebep olmayan yükümlülüklerin ihlali halinde sorumluluk söz konusu olmayacaktır. Zarar, malvarlığına ilişkin bir azalmayı ifade eder. Burada bahsi geçen zararın telafisi mümkün zararlar olması gerekir. Zararın üçüncü kişiler nezdinde denetçinin kusurlu bilgi veya raporu neticesinde aldığı bir karar ile doğrudan oluşması mümkündür. Doğrudan zararlar, zarar gören tarafından talep edilir.

Üçüncü kişinin uğradığı zarar nedeniyle haksız fiile dayanması mümkün ise da zararlarının, denetçinin kusurlu ve hukuka aykırı davranışından kaynaklandığını kanıtlamak oldukça zordur. Üçüncü kişi zarar nedeniyle dava açma imkanına sahip olmasına rağmen şirketin finansal tablolarına ve diğer belgelere ulaşma imkanı olmadığından haksız fiil sorumluluğuna dayanılsa bile ispat gücüğü yaşanmaktadır. Denetçinin kusurlu hareketi ile zarar arasında nedensellik bağına kurulması sorumluluğun doğması bakımından şarttır.

Açılacak haksız fiil sorumluluğuna dayalı tazminat davası zararın ve zarara sebebiyet veren kişinin öğrenildiği tarihten itibaren 2 yıl, haksız fiili doğuran olaydan itibaren ise en geç 10 yıl içinde açılmalıdır. Zararın tazmini taleplerinin TTK 554 hükümlerine göre açılması halinde ise zararı ve sorumlu kişinin öğrenilmesinden itibaren iki ve en geç zararı doğuran fiilin meydana geldiği tarihten itibaren beş yıl içinde açılması gerekir (TTK 560) TTK 404 kapsamında açılacak davaların zamanaşımı süresi ise denetim raporunun açıklanmasından itibaren beş yıldır.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

İşletmeleri tehdit eden risklerin varlığının kaçınılmaz olduğu günümüz dünyasında varlığını sürdürmek işletmenin için doğru bir risk yönetimine sahip olması zorunludur. İşletmenin riskleri, iç ve dış varlıkları da içerecek şekilde geniş bir anlayışla değerlendirmesi gerekir. Risk yönetiminin disiplinli ve entegre bir süreç olarak tasarlanması, işletme hedefleri ile uyumlu olması beklenir. Kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde her işletmenin riskleri tespit etmek ve yönetmek için sistem oluşturması gerekir. Nitekim bu gereklilik ulusal

mevzuatımızda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile getirilen hükümler ile farklı türdeki şirketler için düzenlenmiştir.

Kanun koyucu TTK 378. Madde ile halka açık anonim şirketlerde riskin erken tespiti ve risklerin yönetilmesi için riskin erken tespiti komitesinin kurulmasını zorunlu kılmış ve sorumluluğu şirket yönetim kuruluna vermiştir. Risklerin erken tespiti komitesi, işletmenin varlığını ve gelişimini tehdit eden risklere karşı yönetim birimlerini uyarmakla görevlidir.

Bağımsız denetimin konu ve kapsamını düzenleyen TTK 398. Maddesi gereğince bağımsız denetçi, riskin erken tespiti komitesinin kuruluşu ve işleyişini denetlemek ve işletmenin risklerini, somut çözüm önerileri ile birlikte rapor haline getirerek yönetim kuruluna sunmakla yükümlü kılınmıştır. Bu madde hükmü ile TTK 378. maddede belirtilmiş olan risk yönetimine ilişkin sistemin kurulması ve işlemesi amaçlanmıştır.

Türk Ticaret Kanunu'nda riskin erken teşhisi ve yönetilmesine ilişkin bir sistemin oluşturulması zorunlu kılınmış ise de, riskin tespiti ve yönetilmesi konusunda nasıl bir yol izlenmesi gerektiği düzenlenmemiştir. Risklerin tespiti ve yönetilmesi süreci planlamanın yapılmasını müteakiben işletme kayıtlarının analizi ve sonuçların raporlanmasını içeren bir süreçtir. Denetçinin bu süreçte hem mesleki hem kanundan doğan yasal kurallar nedeniyle hukuki sorumluluğu bulunmaktadır. Bu sorumluluğu hem denetim yaptığı şirkete, hem de pay sahipleri ve alacaklılar ile üçüncü kişilere karşıdır. Denetçinin kanundan doğan yükümlülüklerini kusuru ile yerine getirmediği durumda oluşan zararları tazminle mükellef olmaktadır. Bu çerçeveden bakıldığında, hakları ihlal edilen ve zarara uğrayan kişilerin zararlarının giderilmesi için denetçi aleyhine dava açma imkanı bulunmaktadır. Hal böyle iken kanun ile getirilen düzenlemelerin amacına ulaşması ve denetim sürecinin sağlıklı işlemesi için denetçinin yükümlülüklerinin ve sorumluluklarının net bir şekilde açıklanması zorunludur. Kanunda yeterli düzeyde açıklamanın yapılmamış olması muhtemel uyuşmazlıkların önünü açmakta ve denetçinin dava tehdidi ile karşı karşıya kalmasına sebep olmaktadır.

Tüm bunların yanı sıra; denetçinin şirketin varlığını ve gelişmesi tehdit eden risklerin tespiti ve riskin erken teşhisi komitesinin işleyişini denetleyerek raporlaması sürecinde yönetim kuruluna ve diğer ilgililere karşı yetki ve sorumluluklarının farkındalığını tüm işletme düzeyinde arttıracak bir sistemin oluşturulması gereklidir. Bu süreçte denetçinin doğru ve mevzuata uygun çalışmasını teminen gerek yasal düzenlemelerin gerekse işletme yönetimi ve organizasyonunun uyumlu olması ve işbirliği içinde çalışmasını sağlayacak detaylı düzenlemelerin yapılması gerektiği inancındayız.

Yazar Katkı Oranı Beyanı

Çalışma yazarlar tarafından ortak katkı ile yazılmıştır.

Çatışma Beyanı

Çalışmada yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.

Destek Beyanı

Bu çalışma için herhangi bir kurumdan destek alınmamıştır.

KAYNAKÇA

- Amit, R. ve Schoemaker, P.J.H. (1993), Strategic assets and organizational rent, *Strategic Management Journal*, 14, 1, 33-46.
- Babuşcu, Ş. (2005), *Basel II Düzenlemeleri Çerçevesinde Bankalarda Risk Yönetimi*, Akademi Consulting & Training, Ankara.
- Balıkçı, Y. (2009), *İşletmelerde Risk Yönetimi*, Cinius Yayınları, İstanbul.
- Barney, J. (1991), Firm resources and sustained competitive advantage, *Journal of Management*, 17, 1, 99-120.
- Barney, J. ve Hesterly, W.S. (2006), *Strategic Management and Competitive Advantage*, Pearson Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ.
- Barton, T., Shenkir, W. ve Walker, P. (2002). Making Enterprise Risk Management Pay off. books.google.com.

- Bromiley, P., McShane, M., Nair, A. ve Rustambekov, E. (2015). Enterprise risk management: Review, critique, and research directions. *Long range planning*, 48(4), 265-276.
- Chorafas, D., N., (2000). *Reliable Financial Reporting and Internal Control: A Global Implementation Guide*. John Wiley, New York.
- Doğrusöz Koşut H. (2012), Anonim Ortalık Yöneticilerinin ve Denetçilerinin Hukuki ve Cezai Sorumluluğu (TTK m. 549 - 563). *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nu Beklerken (10-11-12 Mayıs 2012 Sempozyum), 683-696. (<https://dergipark.org.tr/en/pub/maruhad/issue/48277/616854>)
- D'Arcy, S.P., Brogan, J.C. (2001). Enterprise risk management. *Journal of Risk Management of Korea* 12 (1), 207-228.
- Drew, S.A., Kelley, P.C. ve Kendrick, T. (2006), CLASS: five elements of corporate governance to manage strategic risk, *Business Horizons*, 49, 2, 127-138.
- Eisenhardt, K.M. and Martin, J.A. (2000), Dynamic capabilities: what are they?, *Strategic Management Journal*, 21, 10/11, 1105-1121.
- Emhan, A. (2009), Risk Yönetim Süreci ve Risk Yönetmekte Kullanılan Teknikler, *Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 3, 23; 209-220.
- Eren, F., (2020), *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Yetin Yayıncılık.
- Gönen, E., (2014), *Ticari İşletme ve Şirketler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Griffiths, P. (2005), *Risk Based Auditinig*, Gower Publishing Limited, England,
- Gürkan, N. Z. (2006), İç Denetimin Faaliyet Alanı, *Mali Yönetim ve Denetim Dergisi*, Temmuz – Ağustos.
- Harrington, S.E., Niehaus, G., Risko, K.J. (2002). Enterprise risk management: the case of united grain growers. *Journal of Applied Corporate Finance* 14 (4), 71-81.
- Karahan, S., (2012), *Şirketler Hukuku*, Konya.
- Kaval, H., (2008), *Muhasebe Denetimi*, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kleffner, A.E., Lee, R.B. ve McGannon, B., (2003). The effect of corporate governance on the use of enterprise risk management: evidence from Canada. *Risk Management and Insurance Review* 6 (1), 53-73.
- Koşut, D. H. (2012), Anonim Ortaklık Yöneticilerinin ve Denetçilerinin Hukuki ve Cezai Sorumluluğu. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* 18 (2), 683-696.
- Lam, J. (2014), *Enterprise risk management: from incentives to controls*, Wiley Finance Series.
- Liebenberg, A.P., Hoyt, R.E., 2003. The determinants of enterprise risk management: evidence from the appointment of chief risk officers. *Risk Management and Insurance Review* 6 (1), 37-52.
- Mathews, J.A. (2003), "Competitive dynamics and economic learning: an extended resource-based view", *Industrial and Corporate Change*, Vol. 12 No. 1, 115-145.
- Meulbroek, L.K., 2002. *Integrated Risk Management for the Firm: a Senior Manager's Guide*: SSRN.
- Memiş, T. ve Bozbel, S., (2013), *Karşılaştırmalı, Gerekeçli, İçtihatlı ve Kavram İndeksli 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu*, Cilt I, Türkiye Adalet Akademisi Yayınları, Ankara.
- Miller, K.D. ve Waller, H.G. (2003). Scenarios, real options and integrated risk management. *Long Range Planning* 36 (1), 93-107.
- Mishra, B. K., Rolland, E., Satpathy, A., ve Moore, M. (2019). A framework for enterprise risk identification and management: the resource-based view. *Managerial Auditing Journal*.
- Olsson, C., (2002), *Risk Management in Emerging Markets*, Pearson Education Limited, Great Britain.
- Özbek, Ç., (2003), VII. Türkiye İç Denetim Kongresi "Denetimin Değişen Dünyası" Yeni İç Denetçi Profili Institute of Internal Auditors, 29-30 Mayıs İstanbul.
- Özer, M. A., (2012), Rekabet Ortamında Girişimciler İçin Varolabilme Reçetesi: Risk Yönetimi, *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 7, 143- 162
- Özsoy, M., T., (2012), Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Şirketlerde Kurumsal Risk Yönetimi, *Mali Çözüm*, Mart-Nisan, 165-185.
- Pulaşlı, H., (2016). *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Saka, T., (2008), *Kurumsal Risk Yönetimi*.
- Sobel, P.J. ve Reding, K.F. (2004). Aligning corporate governance with enterprise risk management. *Management Accounting Quarterly*, 5 (2), 29e37.
- Tekinalp, Ü., (2011), *Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku ile Tek Kişi Ortaklığın Esasları*, İstanbul.
- Tekinalp, Ü., (2015), *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku*, İstanbul.
- Topçuoğlu, M., (2012), *Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu*, 2. Değiştirilmiş ve Genişletilmiş

Baskı, Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş., Ankara.

Tunç, F., (2011), Yeni TTK' da Kurumsallaşmayla İlgili Düzenlemeler, Kurumsallaşma ve Denetim Konferansı, Antalya, 5-9 Ekim. (<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/10/tr/FerruhTunc.pdf>).

Usul, H. ve Mizrahi, R. (2016), *Risk Odaklı Denetim*, Detay Yayınları, Ankara

Verbrugge, J., Smith, C., Niehaus, G., Briscoe, C., Coleman, W., Lawder, K., Ramamurtie, S. ve Chew, D., (2003). University of Georgia roundtable on enterprise- wide risk management. *Journal of Applied Corporate Finance* 15 (4), 8e26. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1745-6622.2003.tb00523.x>.

Von Kanel, J., Cope, E.W., Deleris, L.A. ve Nayak, N. (2010), Three key enablers to successful enterprise risk management, *IBM Journal of Research and Development*, 54, 3.

Yavuz, C. ve Öz, T., (2020), *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Vedat Kitapçılık, İstanbul.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekçesi

<http://www.kgk.gov.tr>

<http://mevzuat.gov.tr>