# Stok Denetiminde İzin Askısı

| MAHKEME | KARAR TARİHİ | SONUÇ |
|---|---|---|
| Danıştay 13. Daire | 30.05.2024 | Onama |

| ESAS NO | KARAR NO | İLGİLİ HÜKÜMLER |
|---|---|---|
| 2020/1309 | 2024/2482 | İYUK 17/2, İYUK 31, İYUK 45/3, İYUK 49, HMK 266 |

ÖZET

Borsa şirketinin 2012-2014 stok denetiminde analitik prosedür ve sayım belgeleri bulunmayan, önemli farklara rağmen şube sayımını genişletmeyen sorumlu denetçinin faaliyet izninin askıya alınmasına karşı dava reddedildi; Danıştay oyçokluğuyla onadı, karşı oy bilirkişi incelemesi istedi.

**Bu kararın özeti ve değerlendirmesi**
savun.av.tr/stok-denetimi-bagimsiz-denetci-izin-askiya-alma-danistay-2024-2482/ →

## Karar metni

Adalet Bakanlığı Bedesten sisteminde yayımlandığı hâliyle, değiştirilmeden aktarılmıştır. Taraf adları kaynakta anonimdir.

Danıştay 13. Daire Başkanlığı 2020/1309 E. , 2024/2482 K.

"İçtihat Metni"

T.C.

DANIŞTAY

ONÜÇÜNCÜ DAİRE

Esas No:2020/1309

Karar No:2024/2482

TEMYİZ EDEN (DAVACI) : ...

VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVALI) : ... Kurumu

VEKİLİ : Av. ...

İSTEMİN KONUSU : ... Bölge İdare Mahkemesi ... İdari Dava Dairesi'nin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: ... Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi (...) adlı bağımsız denetim kuruluşunca gerçekleştirilen ... Gıda Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin (...) 2012-2014 yılları stoklar kaleminin bağımsız denetimiyle sınırlı olmak üzere Sermaye Piyasası Kurulu uzmanlarınca yapılan inceleme sonucunda tespit edilen hukuka aykırılıkların, bağımsız denetim kuruluşunun sorumlu denetçisi olan davacının meslekî yeterlilik ve özen ilkesi kapsamında kaliteli ve güvenilir bir denetim gerçekleştirilmediğini ortaya koyduğundan bahisle, davacının, faaliyet izninin, kararın kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren 29/04/2019 tarihine kadar askıya alınmasına ilişkin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (Kurul) ... tarih ve ... sayılı kararının iptali istenilmiştir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ... İdare Mahkemesi'nce verilen ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararda; bağımsız denetim kuruluşlarının, denetlediği şirketlerin etkisi ve yönlendirmesi altında kalmamasına yönelik olarak düzenlemelerin mevcut olduğu, denetçi kuruluş ve denetçilerde meslekî şüphe, güven, kaliteli denetlemenin esas olduğu, şirketin sağlıklı denetlenmesi için bir çok denetleme yönteminin uygulanmasının istenildiği, şirketin bağlı çalışanı olarak değil bağımsız bir denetçi olarak elde edilen muhasebe kayıtlarının incelenmesi, raporlanması, karşılaştırılması, gerçeğe uygunluğu noktasında haberli veya habersiz denetleme yapılması, şirket tarafından sunulan belgelere şüphe ile yaklaşılması, hata, hile ve yanıltma yapılabileceklerinin daima göz önünde bulundurulması, şirketin tüm finansal yapısının gerçek zamanlı olarak ve yerinde incelenmesi gerektiği;

Bağımsız denetçiler denetim faaliyetlerini yerine getirirken, her ne kadar denetlenenlerden yardım alması, onların sunduğu bilgi ve belgeleri dikkate alarak inceleme yapmaları denetçi standartları gereği olsa da meslekî şüphecilik gereği her ihtimali düşünmesi/bilmesi veya bilmesi gerekeceği, ayrıca tamamen denetlenenlerin yönlendirmesiyle değil kendi kanaatiyle inceleme yapabilmesinin sağlıklı bir denetimin yapılabilmesi için gerekli olduğu, aksi bir yorum ise denetçilerin denetlenenlerin yönlendirmesiyle bazı şubelere giderek sayım yapması ve/veya bilgi belgeleri incelemesinden öteye geçemeyeceği ve bu durumda gerek mevzuat gerekse bağımsız denetçi standartları ile amaçlanan duruma uygun düşmeyeceği;

...'in 2012-2014 hesap dönemlerine ilişkin olarak stok tutarı ile stoklarla ilişkili ticari borçlar, satışların maliyeti, satışlar vb. finansal tablo kalemleri arasında analitik inceleme prosedürlerinin uygulandığına ilişkin herhangi bir çalışma kâğıdının bulunmadığı, şirketin fiziki stok sayım sonuçlarının kayıt ve kontrol edilmesine yönelik talimat ve prosedürlerin değerlendirildiğine ilişkin herhangi bir çalışma kâğıdının bulunmadığı, ... tarafından yapılan stok sayım sonuçlarının doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığına ilişkin olarak uygulanan denetim prosedürlerinin çalışma kâğıtlarında belgelendirilmediği, 2012-2014 dönemlerindeki şube sayımlarında, sayım yapılan şubelerdeki tutarların düşük, sayım yapılmayan veya sayım yapılan şubenin sayım yapılmayan bir önceki dönem veya bir sonraki dönem stok tutarlarından önemli ölçüde düşük olmasına karşın, meslekî şüphecilik ve meslekî özen ilkelerine aykırı olarak şube stok sayımlarında yüksek kapsamda fiziki sayım yapılması yoluna gidilmediği, fiziki stok sayımlarında özellikle sayım yapılan şube depolarındaki tutarlar ile sayım yapılmayan şube depolarındaki tutarların sayım yapılan depolarının

önceki veya sonraki dönemde sayım yapılmayan dönem tutarlarının önemli ölçüde farklılık göstermesine karşın, fiziki sayımın kapsamının genişletilmesine veya tutarların doğruluğuna ilişkin alternatif denetim prosedürlerinin uygulanmasına yönelik bir çalışmanın yapılmadığı, stoklar kaleminin, denetimin planlama ve yürütülmesi aşamasında önemli hata veya yanlışlık riski taşıma olasılığı yüksek olarak belirlenmesine karşın, şubelerdeki depo sayımları kapsamının düşük olduğu, davacı tarafından usulüne uygun bir denetim yapılmadığı anlaşıldığından, dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Belirtilen gerekçelerle, dava konusu işlem hukuka uygun bulunarak davanın reddine karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: ... Bölge İdare Mahkemesi ... İdari Dava Dairesi'nce; istinaf başvurusuna konu İdare Mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu ve davacı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği belirtilerek 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI : Davacı tarafından, kendisinin 2011-2014 yılları arasında bağımsız denetimde bulunduğu, 2015 yılının bağımsız denetimi ile ilgisi bulunmadığı, ön kabulle ve eksik incelemeyle karar verildiği, iddialarının dikkate alınmadığı, kararın gerekçesiz verildiği, gerekçeli karar hakkının ihlâl edildiği, çalışma kağıtlarının bulunmadığına dair tespitin hatalı olduğu, stok sayımlarının derlenmesi ve kontrol edilmesine dair herhangi bir prosedür bulunmadığı, ...'in kendilerini yönlendirdiğine dair iddiaların kabul edilemeyeceği, stok sayım oranının ülke geneline göre yerinde olduğu, alternatif prosedürlere başvurulmasını gerektirecek herhangi bir şüphe bulunmadığı, beklenebilecek makul özenin gösterildiği, hilenin denetlenen şirketin yönetimi tarafından gerçekleştirilmesi nedeniyle ortaya çıkarılmasının beklenemeyeceği, dava konusu işlemin hakkaniyete aykırı olduğu ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI : Davalı idare tarafından, dava konusu işlem ile temyize konu Bölge İdare Mahkemesi kararının hukuka uygun olduğu belirtilerek istemin reddi gerektiği savunulmuştur.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ...'IN DÜŞÜNCESİ : Temyiz isteminin reddi ile usul ve yasaya uygun olan Bölge İdare Mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA
Karar veren Danıştay Onüçüncü Dairesi'nce, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca davacının duruşma istemi yerinde görülmeyerek gereği görüşüldü:

HUKUKİ DEĞERLENDİRME :

Bölge idare mahkemesi kararlarının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı hâlinde mümkündür.

Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1. Davacının temyiz isteminin reddine,

2. Davanın yukarıda özetlenen gerekçeyle reddine ilişkin İdare Mahkemesi kararına yönelik istinaf başvurusunun reddi yolundaki ... Bölge İdare Mahkemesi ... İdari Dava Dairesi'nin ... tarih ve E:..., K:... sayılı temyize konu kararında, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde sayılan bozma nedenlerinden hiçbirisi bulunmadığından, anılan kararın ONANMASINA,

3. Temyiz giderlerinin istemde bulunan üzerinde bırakılmasına,

4. Posta giderleri avansından artan tutarın davacıya iadesine,

5. 2577 sayılı Kanun'un 50. maddesi uyarınca, bu kararın taraflara tebliğini ve bir örneğinin de ... Bölge İdare Mahkemesi ... İdari Dava Dairesi'ne gönderilmesini teminen dosyanın ... İdare Mahkemesi'ne gönderilmesine, 30/05/2024 tarihinde kesin olarak oyçokluğuyla karar verildi.

(X) KARŞI OY :

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesiyle atıfta bulunulan 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 266. ve takip eden maddelerinde, mahkemenin, çözümü hukuk dışında, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar vereceği, hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulamayacağı; mahkemenin bilirkişinin görevlendirilmesine ilişkin kararında inceleme konusunun bütün sınırlarıyla açıkça belirlenmesine ve bilirkişinin cevaplaması gereken sorulara ilişkin hususlara yer vermek zorunda olduğu; bilirkişi raporunun gerekçeli olması gerektiği, bilirkişinin hukuki değerlendirmelerde bulunamayacağı; mahkemenin gerçeğin ortaya çıkması için gerekli görürse yeni görevlendireceği bilirkişi aracılığıyla tekrar inceleme de yaptırabileceği; hâkimin bilirkişinin oy ve görüşünü diğer delillerle birlikte serbestçe değerlendireceği kurala bağlanmıştır.

Aktarılan kurallara göre genel hayat tecrübesi ve kültürünün sonucu olarak herkesin bilmesi gereken konularla, hâkimlik mesleğinin gereği olarak hâkimin hukukî bilgisi ile çözümleyebileceği konular dışında kalan ve çözümü özel veya teknik bir bilgiyi gerektiren hâllerde bilirkişi oy ve görüşünün alınmasının zorunlu olduğu; bilirkişi incelemesi yapılmasına karar verilmesi hâlinde bilirkişilerce hazırlanan raporların olayın özel veya teknik bilgi gerektiren yönlerini hiçbir tereddüde yer vermeyecek şekilde aydınlatan bilimsel esaslara dayalı gerekçeleri içermesi gerektiği, bu nitelikte olmayan bilirkişi raporlarının hükme esas alınamayacağı, mahkemenin böyle bir durumda yeni bir bilirkişi heyeti oluşturabileceği ve hükme esas alınabilecek rapor elde edinceye kadar bilirkişi incelemesine devam edebileceği; kural olarak bilirkişi raporunun hâkimi bağlamayacağı ve hâkimin raporu serbestçe takdir edeceği açıktır.

Dosyanın incelenmesinden, davacı tarafından ...'in 2012 ve 2014 yılı finansal tablolarının bağımsız denetimi amacıyla düzenlenen bağımsız denetim raporlarının Sermaye Piyasası Kurulu uzmanlarınca incelenmesi sonucunda düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Denetleme Raporu'nda tespit edilen mevzuata aykırılıklara istinaden, davacının faaliyet izninin kararın kendisine tebliğ edildiği tarihten 29/04/2019 tarihine kadar askıya alınmasına ilişkin ... tarih ve ... sayılı Kurul kararının iptali istemiyle davanın açıldığı, gerek İdare Mahkemesi'nce gerek Bölge İdare Mahkemesi'nce bilirkişi incelemesi yaptırılmadan, başta Sermaye Piyasası Kurulu uzmanları tarafından düzenlenen Denetleme Raporu'nda yer alan tespitler olmak üzere, dosyada bulunan bilgi ve belgelerin değerlendirilmesi suretiyle karar verildiği anlaşılmaktadır.

Davacı tarafından imzalanan bağımsız denetim raporlarına yönelik Sermaye Piyasası Kurulu uzmanlarınca yapılan inceleme sonucunda düzenlenen ve dava konusu işlemin tesis edilmesine esas alınan Denetleme Raporu'nda, Bağımsız Denetim Standartları'nın ilgili hükümlerine aykırılık sebebi olarak değerlendirilen; çalışma kağıtlarının birbirinin aynı olması, stok sayımlarına iştirak edilmediğinin belirtilmesi, ürün bazında stok adetinin her ürün için aynı olması, 16 şubeden sadece belli illerdeki şubelerde stok sayımına iştirak edilmesi, şubelerin seçiminde uygulanan prosedüre yer verilmemesi, analitik inceleme prosedürlerine yönelik çalışma kağıtlarının bulunmaması vb. tespitlerin yerinde olup olmadığının değerlendirilmesi hususu, davacının bu tespitlere ilişkin itirazları da dikkate alındığında, hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi kapsamı dışında özel ve teknik bir muhasebe bilgisi gerektirmektedir. Uyuşmazlığın genel bilgi veya tecrübeyle ya da hâkimlik mesleğinin gerektirdiği hukukî bilgi ile çözümlenmesi mümkün değildir.

Bu itibarla, davacı tarafından imzalanan bağımsız denetim raporunun Bağımsız Denetim Standartları'na aykırılık içerip içermediğinin tespiti amacıyla, iyi derecede muhasebe ve finans bilgisine sahip olan öğretim üyesi düzeyinde bir bilirkişi ya da bilirkişi heyetince hükme esas alınabilecek nitelikte bir rapor düzenlendikten sonra hüküm kurulması gerekirken, eksik incelemeye dayalı olarak verilen kararda usûl hükümlerine uygunluk bulunmamaktadır.

Belirtilen gerekçelerle, davanın reddine ilişkin İdare Mahkemesi kararına yönelik istinaf başvurusunun reddi yolundaki Bölge İdare Mahkemesi kararının bozulması gerektiği oyuyla karara katılmıyorum.