

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Denetçinin Sorumluluğu, Alman Sistemi mi, İsviçre Sistemi mi?

N. Ayşe ODMAN BOZTOSUN*

Giriş

Yeni Türk Ticaret Kanunu, özellikle anonim ve limited şirketler alanında getirdiği esaslı değişikliklerle şirketler hukukuna yeni bir boyut kazandırmıştır. Bu değişikliklerden belki de en çarpıcı olanı, bu şirketlerin denetim sisteminin yeniden yapılandırılmasıdır. Artık bağımsız dış denetim zorunludur. Yeni Kanun, bu şirketlerdeki iç denetim sistemiyle ilgili özel bir hüküm içermemektedir. Bu şirketlerin denetimini yapma yetkisi ve görevi, kanunen bağımsız dış denetçiye tanınmıştır. Bu çerçevede, bağımsız dış denetçinin söze konu kanuni yükümlülüğünden kaynaklanan sorumluluğu önemli bir meseledir ve yeni Kanun'da iki farklı hükümlerle düzenlenmiştir. Makalede bu iki hüküm eleştirel gözle değerlendirilerek bağımsız dış denetçilerin tabi olduğu sorumluluk rejimi açıklanacaktır.

I. İlgili Hükümler: m. 404 ve m. 554

Yeni Kanun'un 404üncü maddesinin başlığı "denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğu"dur. Bununla birlikte, denetçinin denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapma yükümlülüğünün ve bu yükümlülüğün ihlali halinde sorumluluğunun kapsamının da bu maddede düzenlendiği görülmektedir. Nitekim ilgili madde gerekçesinde, denetlemenin, tam, gerçeği yansıtır, açıklayıcı, haber verici nitelikte olması gerektiği, dürüstlüğün, tarafsızlığın ihlalinin sorumluluk sebebi olduğu belirtilmiştir.¹ Dolayısıyla başlıktaki eksik ifadeye rağmen, 404üncü madde, denetçilerin sadece sır saklama yükümlülüğünü ihlalden doğan sorumluluğunu değil, kanunla öngörülen denetim yükümlülüğünü (görevini) gereği gibi yerine getirmemelerinden kaynaklanan sorumluluğunu da düzenlemektedir. Sorumluluk kusura dayalıdır; yükümlülüğün kasten veya ihmal ile ihlali sorumluluk doğurur.

* Doçent Dr. N. Ayşe Odman Boztosun - Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Ticaret Hukuku Ana Bilim Dalı Başkanı

¹ 17.10.2005 tarihli Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, s. 140.

Sorumluluk, şirkete ve bağlı şirketlere karşıdır. Denetçiyle birlikte yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri sorumluluk kapsamındadır ve sorumluluk müteselsildir. Ayrıca bu sorumluluğun sözleşme ile kaldırılamayacağı veya kapsamının daraltılamayacağı öngörülmüştür. Bununla birlikte yeni Borçlar Kanunu'nun 119uncu maddesinin üçüncü fıkrasında, uzmanlığı gerektiren bir hizmet, meslek veya sanatın, ancak kanun ya da yetkili makamlar tarafından verilen izinle yürütülebildiği hallerde, borçlunun hafif kusurundan sorumlu olmayacağına ilişkin önceden yapılan anlaşmanın kesin hükümsüz olacağı düzenlenmiştir. Bu çerçevede, denetçiyle şirket arasında denetçinin hafif kusurundan doğan zararlardan sorumlu tutulamayacağına dair münferit sözleşme hükümleri veya sözleşmeler, kesin hükümsüzdür.

Diğer yandan, 404üncü maddeye kaynaklık eden Alman Ticaret Kanunu'nun 323üncü maddesi hükmüne paralel şekilde, sorumluluk belirli bir miktarla sınırlandırılmıştır. Bu miktar her bir denetim için yüzbin Türk Lirası, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketler için ise üçyüzbin Türk Lirasıdır. Denetim faaliyetinde görev alanların tümü kasıtlı olarak kanundan kaynaklanan yükümlülüklerini ihlal etmişlerse bu sınırlamalar uygulanmaz. Bunlardan sadece bazıları kasıtlı hareket etmiş ise, sınırlamalar geçerlidir.

Yeni Kanun'un 554'üncü maddesinin başlığı ise "*denetçinin ve işlem denetçilerinin sorumluluğu*"dur. Burada, sorumluluğun kaynağı, "kanuni görevlerin yerine getirilmesinde kusurlu hareket etme" şeklinde ifade edilmiştir. Sorumluluk, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşıdır. Madde, İsviçre Borçlar Kanunu'nun 755inci maddesinden mülhemdir. İsviçre düzenlemesinde sorumluluğun kapsamı herhangi bir şekilde sınırlandırılmamıştır; yani Alman hukukundaki sorumluluk sınırı (*auditor liability cap*) kavramı İsviçre'de yoktur. Dolayısıyla 554üncü maddede de denetçinin sorumluluğunu belirli bir miktarla sınırlandıran herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir.² Yine bu maddede, 404üncü maddenin aksine, sorumluluğun sözleşmeyle kaldırılmasının veya sınırlandırılmasının mümkün olup olmadığına dair açık bir hüküm yoktur.

² Yalnızca, sorumluluğun bulunup bulunmadığı belirlenirken, kusur olgusunun, kusurun varlığını iddia eden tarafından ispat edilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

II. İlgili Hükümlerin Uygulanma Alanları

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, yeni Kanun, denetçilerin kanunla kendilerine verilen denetim görevini gereği gibi yerine getirmemelerinden kaynaklanan sorumluluğunu iki farklı hükümle düzenlemiştir. Tasarıdaki madde gerekçelerinden hangi amaçla bu şekilde bir düzenleme yapıldığına dair bir ipucu tespit edilememiştir. Bu durum da akla şu olasılık gelmektedir: 404üncü maddede sadece denetçilerin sır saklama yükümlülüğünü ihlalden doğan sorumluluğu düzenlenmek istenmiştir. Yalnız Alman Ticaret Kanunu'nun 323üncü maddesi, Kanun'a yanlışlıkla aynen alınmıştır. Böylece, denetçilerin kanunla kendilerine yüklenen denetim görevini gereği gibi yerine getirmemesinden kaynaklanan sorumluluğu aslında 554üncü maddede düzenlenmiş olmasına rağmen, 404üncü maddede, şirketlere yönelik sorumluluk açısından tekrardan ve farklı bir şekilde düzenlenmiştir. 554'üncü maddenin gerekçesinde yer alan şu ifadeler, böyle bir yanlış olasılığının yüksek olduğunu düşündürmektedir:

*"Anılan denetçilerin sır saklama yükümünü ihlal etmeleri halinde tabi oldukları sorumluluk 404üncü maddede ayrı olarak düzenlendiği için, 554üncü madde kural olarak 404üncü maddenin kapsamına giren ihlallerde uygulanmaz."*³

Kanun koyucu, 404üncü maddede sadece denetçilerin sır saklama yükümlülüğünü ihlal etmesinden kaynaklanan sorumluluğunu düzenlemeyi amaçlamış olsa da 404üncü maddenin açık ifadesi ve yine 404üncü maddenin gerekçesinde yer alan açıklamalar böyle bir yoruma olanak tanımamaktadır. Böyle bir yanlışlık söz konusu ise, en uygun çözüm, 404üncü maddenin yeniden düzenlenerek "denetimin dürüst ve tarafsız bir şekilde yapılmasına" dair kısmın çıkarılmasıdır.⁴

Bir diğer olasılık, kanun koyucunun, "denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapma yükümlülüğünün ihlali" ile "kanuni görevlerin yerine getirilmesinde kusurlu

³ 17.10.2005 tarihli Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, s. 208.

⁴ Yalnız bu halde dahi şöyle bir uyumsuzluk ortaya çıkmaktadır. Denetçiler, sır saklama yükümlülüğünü ihlal ederek şirkete zarar verilerse azami yüzbin TL (halka açık şirketlerde üçyüzbin TL) tazminat ödeyeceklerdir. Halbuki denetleme görevlerini gereği gibi yerine getirmeyerek şirketi zarara uğrattırlarsa böyle bir sınır söz konusu olmayacaktır. Bu davranışların hukuki sonuçları açısından böyle bir ayırım yapılmasının makul bir gerekçesi bulunmamaktadır. Tutarlılık açısından, denetçinin sorumluluğunu aynı rejime tabi tutmak uygun olur.

hareket etme" arasında bir ayırım yapmış olmasıdır. İki kavram, muhtemelen aynı olgulara dayandırılacak olsalar da farklı nitelendirmelerdir. Örneğin denetçi denetimi Türkiye Denetim Standartları'nda öngörüldüğü şekilde yürütmüş olabilir ve görevini usulünce yerine getirdiğini ileri sürebilir. Halbuki bu halde dahi, uzmanlık düzeyine veya gayriresmi bilgi kanallarına bağlı olarak farkına vardığı veya önceden bildiği hususları bilmiyormuş gibi davranarak dürüst ve tarafsız davranma yükümlülüğünü ihlal edebilir. Yalnız bu ayırımı yapmak kolay olmayacaktır. Kanuni görevin yerine getirilmesinin niteliği gereği dürüst ve tarafsız davranmayı kapsadığı pekâlâ ileri sürülebilir. Bu durumda, şirketler, denetçiden 404üncü madde veya 554üncü madde uyarınca tazminat talep edebileceklerdir. 404üncü maddenin avantajlarından biri, kusurun ispatının açık bir hükümle iddia sahibine yüklenmemiş olmasıdır. Bu durumda Hukuk Muhakemeleri Kanunu'ndaki genel hüküm uygulanacaktır; bu hüküm ispat yükünü mutlak olarak iddia sahibine yüklememektedir.⁵ Diğer avantajı ise denetçinin yardımcılarının ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcilerinin sorumlu kişiler arasında açıkça sayılmış olmasıdır. Halbuki 554üncü maddede bu kişilerden bahsedilmemektedir.⁶ 404üncü maddenin davacı şirket açısından bir diğer elverişli yönü de sorumluluğun müteselsil olmasıdır. 554üncü madde kapsamındaki sorumluluk ise, 557inci madde uyarınca "zarar şahsen denetçiye yükletilebildiği ölçüde" diğerleri ile müteselsil sorumlu olma şeklindedir.

Diğer yandan, 404üncü maddede sorumluluk sınırı öngörülmüş olması, bu sınırı aşan miktarda tazminat talep etmek isteyen şirketler açısından dezavantajlıdır ve bu durumda şirketler muhtemelen 554üncü maddeye dayanmayı tercih edeceklerdir.⁷ Yalnız ilgili madde gerekçelerinde, bu şekilde hakların yarışmasına olanak tanıyan bir düzenleme getirilmesinin amaçlandığına dair herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Bu ikinci varsayımsal yaklaşımın en zayıf noktası, denetçilerin sorumluluğunu farklı şekilde düzenleyen iki sistemin telif edilmeye çalışılmasıdır. Kanun koyucunun "denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapma yükümlülüğünün ihlali" ile "kanuni görevlerin yerine getirilmesinde kusurlu hareket

⁵ Hukuk Muhakemeleri Kanunu, m. 190(1): "İspat yükü, kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakiya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkaran tarafa aittir."

⁶ Bununla birlikte Borçlar Kanunu'nun 66ncı maddesi uyarınca adam çalıştırmanın sorumluluğuna dair hükümlere başvurulabilir.

⁷ Pay sahipleri ile şirket alacaklılarının 404üncü maddeye dayanması mümkün değildir; sadece 554üncü maddeye dayanarak tazminat talep edebilirler.

etme" arasında bir ayırım yapmayı amaçladığını ileri sürmek zorlama bir yorumdur. Bu durumda ilk olasılık, yani Alman düzenlemesinin yanlışlıkla olduğu gibi alınarak İsviçre sistemine göre düzenlenen denetçinin sorumluluğunun bir kere daha düzenlenmiş olması daha akla yatkın görünmektedir.

III. Doktrindeki Görüşler

Tekinalp, yeni Kanun'u ana hatlarıyla değerlendirdiği çalışmasında 404üncü maddeye değinmemiştir. "Denetçinin, İşlem Denetçilerinin ve Özel Denetçilerin Sorumluluğu" başlığı altında ise sadece 554üncü maddeyi incelediği görülmektedir. Bu durumda *Tekinalp*'in de 404'üncü maddeyi, açık lafzının aksine, sadece denetçinin sır saklama yükümlülüğüne ve bu yükümlülüğün ihlali halinde tabi tutulacağı sorumluluk düzenine özgü algıladığı anlaşılmaktadır.

Pulaşlı ise, önce, "denetçilerin sır saklama yükümünü ihlal etmeleri halinde tabi oldukları sorumluluk 404. maddede ayrı olarak düzenlendiği için, 554. Madde kural olarak anılan maddenin kapsamına giren ihlallerde uygulanmaz." demektedir.⁸ Dolayısıyla, ilk bakışta, açık lafzına ve mehzaz hükmün kapsamına rağmen, bu maddeyi sadece sır saklama yükümlülüğü ve yükümlülüğün ihlalden kaynaklanan sorumlulukla ilgili kabul ediyor görünmektedir. Daha sonra maddenin lafzına aynen yer vererek, bu maddenin, denetimi özenli, tarafsız, doğru ve gerçeği yansıtacak şekilde yapma yükümlülüğünü de kapsadığını belirtmektedir.⁹

Topçuoğlu ise 404üncü maddeyi sır saklama yükümlülüğüne özgüleyerek denetim görevinin hiç veya gereği gibi yerine getirilmemiş olmasından doğan sorumluluğun sadece 554üncü maddede düzenlendiğini kabul etmiştir.¹⁰

IV. Alman Sistemi ile İsviçre Sistemi Birlikte Uygulanabilir mi?

Yeni Kanun'un 404üncü maddesine karşılık gelen Alman Ticaret Kanunu'nun 323üncü maddesi, kanunen dönemsel hesapları denetlemekle görevli denetçinin

⁸ Pulaşlı, s. 915, § 36, 7.

⁹ Pulaşlı, s. 917, § 36, 14.

¹⁰ Topçuoğlu, s. 177, 184.

şirkete karşı sözleşmesel sorumluluğunu düzenler.¹¹ Maddenin başlığı “Yıllık Denetçinin Sorumluluğu (*Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers*)”tir. Bu maddeyle, denetçiye, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yürütme (“*gewissenhaften und unparteiischen Prüfung*”) ve sır saklama (“*Verschwiegenheit*”) yükümlülüğü yüklenmiştir. Yani bu madde sadece denetçinin sır saklama yükümlülüğüne özgülenmemiştir.

Yeni Kanun’un 554üncü maddesine kaynaklık eden İsviçre Borçlar Kanunu’nun 755inci maddesi ise esas itibarıyla bir haksız fiil sorumluluğu¹² düzenlemektedir. Sorumluluğun kaynağı, denetçinin kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket etmesidir. Denetçi, bu durumda şirkete, pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı, verdiği zarar miktarınca sorumludur. Sorumluluğu belirli bir miktarla sınırlandırılmamıştır. Bununla birlikte, İsviçre Borçlar Kanunu’nun denetçileri de kapsayan 759uncu maddesinde, birden çok kişinin aynı zararı tazminle yükümlü olmaları halinde, bunlardan her birinin, kusuruna ve olayın koşullarına bağlı olarak, zarar kendisine atfedilebildiği ölçüde diğerleriyle birlikte müteselsil sorumlu olacağı düzenlenmiştir.

Doktrinde şu ana kadar ileri sürülen görüşler incelendiğinde yukarıda değinilen, 404üncü ve 554üncü maddelerin uygulama alanlarının çakışması meselesi üzerinde durulmadığı görülmektedir. Kanunun açık lafzı karşısında 404üncü madde hükmünü denetçinin sır saklama sorumluluğuna özgülemek mümkün olmadığına göre iki yoldan birini tercih etmek gerekecektir: Ya 404üncü madde tamamen çıkarılacaktır veya en azından denetçinin denetim görevini tarafsız ve bağımsız şekilde yürütmesine dair kısmı yürürlükten kaldırılacaktır. 404üncü

¹¹ Şirket dışındaki kişilerin (pay sahiplerinin, alacaklıların) denetçiye yönelik tazminat talepleri haksız fiil hükümlerine dayanılarak ileri sürülecektir. A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union, Carried out on behalf of the European Commission, s. 12, http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/auditliability_en.pdf (Son erişim tarihi. 8 Şubat 2012); Chung ve diğerleri, s. 74.

¹² *Tekinalp*, Açıklamalı, Notlu ve Karşılaştırmalı 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Ticari Mevzuat’ta 554üncü madde ile ilgili olarak “Sorumluluğun temeli asli edimi bulunmayan kanuni yükümlülük bağlamında sözleşmeseldir.” demektedir (s. 264). Bununla birlikte, Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku ile Tek Kişi Ortaklığının Esasları kitabında, önce, denetçi ile şirket arasındaki sözleşmenin ihlalinin 554üncü madde anlamında hukuki sorumluluğun nedeni olarak kabul edilmediğini ve denetçilerin sözleşmeyi ihlalinden doğan sorumluluğunun genel hükümlere tabi olduğunu ifade etmektedir (s. 288-289). Yalnız daha sonra bu sorumluluğa sözleşme sorumluluğunun hükümlerinin uygulanacağını, çünkü kanuna dayanan sorumluluğun asli edimi bulunmayan kanuni yükümlülükten doğduğunu belirtmektedir (s. 291).

maddeyi tamamen çıkarmak daha uygundur; 554üncü maddeye kaynaklık eden İsviçre Borçlar Kanunu'nun 755inci maddesi, denetçinin sır saklama yükümlülüğüne aykırı davranmasını da kapsayacak şekilde kaleme alınmıştır. İsviçre Borçlar Kanunu'nun 730uncu maddesi denetçinin şirket sırlarını saklama yükümlülüğünü öngörmüştür; dolayısıyla sır saklama yükümlülüğü zaten denetçinin kanunen yerine getirmesi gereken görevler arasındadır. Bu yükümlülüğe aykırı davranması halinde zaten 755inci maddedeki yaptırıma tabi olacaktır. Denetçinin sır saklama yükümlülüğünü düzenlemek için, Almanya'daki denetçilerin sorumluluğunu bir bütün olarak düzenleyen hükmün kanunumuza alınmasının nedeni anlaşılamamaktadır. Bu sistem, İsviçre'de halen tartışılan ancak kabul edilmeyen sorumluluk sınırını öngörmektedir. Ayrıca müteselsil sorumluluk sistemi İsviçre'dekinden farklı düzenlenmiştir. Halbuki biz müteselsil sorumluluk konusunda İsviçre'nin farklılaştırılmış teselsül sistemini tercih etmiş görünüyoruz. Bu durumda yapılacak en uygun düzenleme 404üncü maddeyi kanundan çıkararak İsviçre Borçlar Kanunu'nun 730uncu maddesine paralel bir düzenlemeyle denetçinin sır saklama yükümlülüğünü öngörmektir. 404üncü madde muhafaza edilecek ise en azından, doğrudan çakışmayı önlemek için denetçinin dürüst ve tarafsız denetim yapma yükümlülüğüne dair kısmın çıkarılması gerekli görülmektedir. Yine de bu çözüm, yukarıda değinilen çelişkileri ve uyumsuzlukları gidermekte eksik kalacaktır.

Eğer bunlar yapılamazsa 404üncü ve 554üncü maddeler yukarıda önerildiği şekilde yorumlanarak "denetimin dürüst ve tarafsız şekilde yürütülmesi" ile "denetimle ilgili kanunla öngörülen görevlerin kusursuz şekilde yerine getirilmesi"nin iki farklı yükümlülük teşkil ettiği kabul edilecek, şirketlere, davalarını bu iki davranıştan birinin ihlaline dayandırma olanağı tanındığı kabul edilecektir. Böyle karma bir sistemi uygulamanın zorluğu bir yana, denetçinin sorumluluğunun neden böyle ikili ve çelişik bir yapıyla düzenlendiğini açıklayacak rasyonel bir gerekçe saptanamadığından, sistemin yeniden düzenlenmesi önerilmektedir.

Kaynakça

ANONİM ÇALIŞMA, A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union, Carried out on behalf of the European Commission, s. 12, http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/auditliability_en.pdf (Son erişim tarihi. 8 Şubat 2012)

CHUNG, Janne ve diğerleri, Auditor liability to third parties after Sarbanes-Oxley: An international comparison of regulatory and legal reforms, [Journal of International Accounting, Auditing and Taxation](#), [Volume 19, Issue 1](#), 2010, s. 66–78.

PULAŞLI, Hasan, 6102 Sayılı Ticaret Kanununa Göre Yeni Şirketler Hukuku Genel Esaslar, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

TEKİNALP, Ünal, Açıklamalı, Notlu ve Karşılaştırmalı 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Ticari Mevzuat, Güncelleştirilmiş 13. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2011.

TEKİNALP, Ünal, Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku ile Tek Kişi Ortaklığının Esasları, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2011.

TOPÇUOĞLU, Metin, Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre İşlem Denetçisi ve Sorumluluğu, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2011.