

**T.C. İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRK VE ALMAN ANONİM ŞİRKETLER HUKUKUNDA
DENETÇİNİN SIR SAKLAMADAN DOĞAN SORUMLULUĞU**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Zehra BAŞER DOĞAN

1210030032

Anabilim Dalı: Özel Hukuk

Programı: Alman, Türk - Uluslararası Ekonomi Hukuku

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Merih Kemal OMAĞ

Haziran 2015

**T.C. İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRK VE ALMAN ANONİM ŞİRKETLER HUKUKUNDA
DENETÇİNİN SIR SAKLAMADAN DOĞAN SORUMLULUĞU**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Zehra BAŞER DOĞAN

1210030032

Anabilim Dalı: Özel Hukuk

Programı: Alman, Türk - Uluslararası Ekonomi Hukuku

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Merih Kemal OMAĞ

Jüri Üyeleri: Prof. Dr. Mehmet Bahtiyar,

Doç. Dr. Hanife Öztürk

Haziran 2015

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	vii
TÜRKÇE ÖZET.....	ix
YABANCI DİL ÖZET.....	x
I. GİRİŞ.....	1
II. DENETÇİ SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN ESKİ VE EN ÖNEMLİ YENİ DÜZENLEMELER.....	5
A. Türk Hukukunda Denetçi Sorumluluğuna İlişkin Düzenlemeler....	5
1. 6762 Sayılı Eski Ticaret Kanunu.....	5
2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.....	7
3. 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname.....	7
4. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ.....	8
5. Bağımsız Denetim Yönetmeliği.....	9
B. Alman Hukukunda Denetçinin Sorumluluğuna İlişkin Düzenlemeler.....	10
1. Denetçinin Sorumluluğuna İlişkin İlk Yasal Düzenlemeler.....	10
a. PSOK’nda ve Alm. TK’nda İlk Düzenlemeler.....	10
b. İlk Düzenlemelerin Genişletilmesi.....	10
c. Sorumluluğun Genişletilmesi.....	11
d. Alman Bilanço Yönergesi Kanunu.....	11
e. Şirketlere İlişkin Kontrol ve Şeffaflık Hakkında Kanun..	11
2. Alman Ticaret Kanunu.....	12
3. Alman Denetçiler Enstitüsü Denetim Standartları.....	12
a. Rapor ve Diğer Tebliğler.....	12
b. Bağlayıcılığı.....	13
4. Uluslararası Meslek Örgütlerinin Resmi Tebliğleri.....	13
5. Denetçi Kanunu.....	14
6. Denetçilerin ve Mali Muhasebecilerin Meslek Yönetmeliği.....	15

a. Denetçiler Odası'nın Yönetmelik Çıkarma Yetkisi.....	15
b. Yönetmeliğin Hukuki Niteliği.....	15
C. Mukayese.....	15
III. DENETÇİNİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ.....	16
A. Genel Olarak.....	16
B. Davranış Yükümlüsü.....	17
1. Denetçi.....	17
a. Türk Hukuku.....	17
b. Alman Hukuku.....	18
2. Özel Denetçi.....	18
a. Özel Denetçi Atanmasının Şartları.....	18
b. Özel Denetçinin Sır Saklama Yükümlülüğüne İlişkin Düzenlemeler.....	19
3. Yardımcıları.....	20
4. Bağımsız Denetim Kuruluşları.....	21
a. Türk Hukuku.....	21
b. Alman Hukuku.....	22
C. Davranış Yükümlülüğünün Muhatabı.....	23
1. Şirket ve Bağlı Şirketin Sırları.....	23
2. Üçüncü Kişilerin Sırları.....	23
D. Yüküm Kavramının Anlamı ve Kapsamı.....	24
1. Alman Hukukunda “Yüküm” Kavramının Kapsamı.....	25
a. Hükümde Sayılı Yükümlülükler.....	25
b. Her Türlü Görev İhlalinden Sorumluluk.....	25
c. Denetimin Temel Davranış Yükümü Olduğunu Savunan Görüş.....	26
d. Sonuç.....	26
2. Türk Hukukunda “Yüküm” Kavramının Kapsamı.....	27
a. Kaynak Hukuktaki Hakim Görüşün Uygulanması.....	27
b. Yüküm Kavramının sadece “Sır Saklama Yükümü”nü Kapsaması.....	28
c. Dürüstlük ve Tarafsızlık Yükümlülüklerinin Kanuni Görev Olarak Değerlendirilmesi.....	29
d. Sonuç.....	30

3. Mukayese.....	31
4. İhtiyari Denetimde Yükümlülüğün Kapsamı.....	31
E. Denetçinin Yükümlülükleri.....	32
1. Denetim Faaliyetinin Dürüst Bir Şekilde Yapılması.....	32
a. Türk hukukunda “Dürüstlüğün” Tanımı.....	32
b. Alman Hukukunda “Dürüstlüğün” Tanımı.....	33
2. Denetim Faaliyetinin “Tarafsız” Bir Şekilde Yürütülmesi.....	36
a. Tarafsızlık Kavramı.....	36
b. Mesleki Yükümlülük.....	36
c. Bağımsız Denetim.....	37
d. Denetçi Olamayacak Kişiler.....	37
e. Tarafsızlığı Ortadan Kaldıran Haller.....	38
3. Sır Saklama Yükümlülüğü.....	45
a. Sır Kavramı.....	45
b. Mesleki Yükümlülük.....	45
c. Sır Saklama Yükümlülüğünün Gerekliliği.....	46
d. Sır Saklama Yükümlülüğünün Kapsamı.....	46
4. Sır Saklama Yükümlülüğünün İstisnaları.....	47
a. Bilgi Verme Yükümlülüğü.....	47
b. Konuşma Hakkı.....	49
c. Sırrın Açıklanabileceğine İlişkin İzin.....	50
d. Haklı Menfaat.....	52
e. Kamusal Saldırıları.....	53
f. Tanıklıktan Çekinme Hakkı.....	54
5. İş ve İşletme Sırlarını İzinsiz olarak Kullanmama Yükümlülüğü.....	54
a. İş ve İşletme Sırları.....	55
b. İş ve İşletme Sırlarının Kullanılması.....	56
c. Mesleki Yükümlülük.....	57
F. Davranış Yükümlülüğünün Süresi.....	58
1. Dürüstlük ve Tarafsızlık Yükümlülüğü.....	58
2. Sır Saklama Yükümlülüğü.....	58
E. Mukayese.....	59

IV. GÖREV İHLALİNİN HUKUKİ SONUÇLARI.....	60
A. Tazminat Sorumluluğu.....	60
1. Hukuka Aykırılık.....	60
2. Kusur.....	61
a. Kusurun Türü.....	61
b. İspat Yükü.....	62
c. Kusurun Aranmadığı Haller.....	63
d. Zarar Görenin Kusuru.....	63
3. Zarar.....	64
4. Nedensellik Bağı.....	64
B. Davanın Tarafları.....	65
1. Davacı.....	65
2. Davalı.....	67
C. Müteselsil Sorumluluk.....	68
1. Genel Olarak.....	68
2. Farklılaştırılmış Teselsül.....	68
D. Görevli Ve Yetkili Mahkemeler.....	69
1. Görevli Mahkeme.....	69
2. Yetkili Mahkeme.....	70
E. Zamanaşımı.....	70
1. Türk Hukukunda Zamanaşımı Süreleri.....	71
a. TTK Gereğince Zamanaşımı.....	71
b. TCK Gereğince Zamanaşımı.....	72
2. Alman Hukukunda Zamanaşımı Süreleri.....	74
a. Alm. TK Gereğince Zamanaşımı.....	74
b. Alm. Hukukunda Denetçinin Cezai Sorumluluğu.....	75
F. İhtiyari Denetimde İhlalin Hukuki Sonuçları.....	77
G. Görev İhlalinin Diğer Hukuki Sonuçları.....	78
1. Türk Hukuku.....	78
a. Görevden Alınma.....	78
b. Faaliyet İzninin Askıya Alınması.....	79
2. Alman Hukuku.....	79
a. Atamanın Hükümsüzlüğü.....	79
b. Meslek Hukuku Yaptırımları.....	80

H. Mukayese.....	80
V. SORUMLULUĞUN SINIRLANMASI	81
A. Genel Olarak.....	81
B. AB Hukuku Açısından Sorumluluğun Sınırlanması.....	81
1. Yapı Yönergesi.....	82
2. Avrupa Anonim Şirketler Tüzüğü.....	82
3. Beşinci Yönerge Önerisi.....	83
4. Hizmet Sorumluluğu Yönergesi.....	83
5. Grünbuch – “Yeşil Kitap”.....	83
6. AB Komisyonu Bildirisi.....	85
7. Denetçiler Yönergesi.....	86
8. Forum.....	88
9. London Economics Araştırması ve AB Komisyonunun Müzakeresi.....	88
a. Üst Sınırın Belirlenmesi.....	89
b. Üst Sınırın Şirket Büyüklüğüne Göre Belirlenmesi.....	89
c. Üst Sınırın Denetim Ücretine Göre Belirlenmesi.....	89
d. Nispi Sorumluluk İlkesi.....	90
10. AB Komisyonunun Sorumluluğun Sınırlanmasını Hakkında Tavsiyesi.....	90
a. Üst Sınırın Belirlenmesi veya Üst Sınırın Hesaplanması İçin Bir Formül Belirlenmesi.....	91
b. Üst Sınırın Kusura Göre Belirlenmesi.....	91
c. Üst Sınırın Sözleşme İle Belirlenmesi.....	91
C. Türk Hukukunda Sorumluluğun Sınırlanması.....	92
1. Sorumluluğun Kanunen Sınırlanması.....	92
a. Üst Sınır.....	92
b. Üst Sınırın Belirlenmesi Açısından Kusurun Türü.....	93
c. Üst Sınırın Denetim Türüne Göre Belirlenmesi.....	93
2. Sorumluluğun Sözleşme ile Kaldırılması ve Daraltılması Yasağı.....	94
3. Mesleki Sorumluluk Sigortası.....	94
D. Alman Hukukunda Sorumluluğun Sınırlanması.....	95

1. Sorumluluğun Kanunen Sınırlanması.....	95
2. Sorumluluğun Sözleşme ile Sınırlanması.....	96
3. Mesleki Sorumluluk Sigortası.....	97
a. Sigorta Yaptırma Yükümlülüğü.....	97
b. Asgari Sigorta Bedeli.....	98
4. İhtiyari Denetimlerde Sorumluluğun Sınırlanması.....	98
E. Mukayese.....	99
VI. SONUÇ.....	100

KISALTMALAR

AB	:	Avrupa Birliği
ADE	:	Alman Denetçiler Enstitüsü
Alm. BiYönK	:	Alman Bilanço Yönergesi Kanunu (Bilanzrichtlinien – Gesetz)
Alm. CMK	:	Alman Ceza Muhakemesi Kanunu (Strafprozessordnung)
Alm. DK	:	Alman Denetçi Kanunu (WPO)
Alm. DYMMY	:	Alm. Denetçilerin ve Yeminli Muhasebecilerin Meslek Yönetmeliği (BS WP/vBP)
Alm. KETYHK	:	Alman Kıymetli Evrak İle Ticaret Yapılması Hakkında Kanun (Wertpapierhandelsgesetz)
Alm. MK	:	Alman Medeni Kanun (Bürgerliches Gesetzbuch)
Alm. MTK	:	Alman Mahkeme Teşkilatı Kanunu (Gerichtsverfassungsgesetz)
Alm. PSOK	:	Alman Pay Senetli Ortaklıklar Kanunu (Aktiengesetz)
Alm. TCK	:	Alman Ceza Kanunu (Strafgesetzbuch)
Alm. TK	:	Alman Ticaret Kanunu (Handelsgesetzbuch)
b.	:	bent
BilRiLG	:	Bilanzrichtlinien-Gesetz (Bilanço Kanunu)
BS WP/vBP	:	Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchführer (Denetçiler ve Yeminli Muhasebeciler için Meslek Yönetmeliği)
c.	:	cümle
CMK	:	Ceza Muhakemesi Kanunu
DMSYHY	:	Denetçilerin Mesleki Sigorta Yükümlülüğü Hakkında Yönetmelik
DYMMY	:	Denetçiler ve Yeminli Muhasebeciler için Meslek Tüzüğü (BS WP/vBP)
ETK	:	Yürürlükten Kaldırılan 6762 sayılı eski Ticaret Kanunu
f.	:	Fıkra
FEE	:	Foundation of Environmental Education
Grünbuch	:	“Yeşil Kitap” Avrupa Birliğinde Yasal Denetçinin Rolü, Pozisyonu ve Sorumluluğu’na dair
HGB	:	Handelsgesetzbuch (Alman Ticaret Kanunu)
HMK	:	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İBK	:	İsviçre Borçlar Kanunu (Schweizerisches Obligationengesetz)
IDW	:	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (Almanyadaki Denetçiler Enstitüsü)
IAASB	:	International Auditing and Assurance Standards Board
IASC	:	International Accounting Standards Committee
IFAC	:	International Federation of Accountants
ISA	:	International Standards on Auditing
KGMSDK	:	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	:	Kanun Hükmünde Kararname
MARC	:	Maastricht Accounting and Auditing Research Centre
m.	:	Madde
MK	:	Medeni Kanun

SerPK	:	Sermaye Piyasası Kanunu
TBK	:	Türk Borçlar Kanunu
TCK	:	Türk Ceza Kanunu
TTK	:	6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
SerPK	:	6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu
StGB	:	Strafgesetzbuch (Alman Ceza Kanunu)
StPO	:	Strafprozessordnung (Alman Ceza Muhakemesi Kanunu)
WPBHV	:	Wirtschaftsprüfer – Berufshaftpflichtversicherungsverordnung
WPO	:	Wirtschaftsprüferordnung (Alman Denetçiler Kanunu)

Üniversite : İstanbul Kültür Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü,
Dalı : Özel Hukuk
Programı : Alman, Türk - Uluslararası Ekonomi Hukuku
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Merih Kemal OMAĞ
Tez Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans – Haziran 2015

KISA ÖZET

Türk ve Alman Anonim Şirketler Hukukunda
Denetçinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu

Zehra Başer Doğan

Bu çalışmanın konusu 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilk kez Türk Ticaret Kanunu'nda TTK m. 404'te düzenlenmiş olan ve Alman Anonim Şirketler Hukukunda bu hükme tekabül eden Alman Ticaret Kanunu m. 323'te ele alınan "Türk ve Alman Anonim Şirketler Hukukunda Denetçinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu"dur.

TTK m. 404, f. 1, c. 1 ve Alm. TK m. 323, f. 1, c. 1 gereğince denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. Denetçi yükümlülüklerinin kapsamı her iki hukuk sisteminde de tartışmalıdır.

Cümle 3 gereğince kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar gören şirket belirli şartların varlığı halinde denetçiye karşı dava açabilmektedir. Bunun için hukuka aykırı bir davranışın, yani denetçi yükümlülüklerinin ihlali, denetçinin kusuru, denetlenenin zararı ve kusur ile zarar arasında uygun bir illiyet bağı gerekmektedir. Ancak, zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir.

Denetçi sorumluluğu sınırlıdır. Sorumluluğun sınırlanması AB düzeyinde de kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır. TTK'nda bu sınır her bir denetim için yüzbin Türk Lirası, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üçyüzbin Türk Lirası iken Alm. TK gereğince her bir denetim için bir milyon Avro, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise dört milyon Avro olarak belirlenmiştir. Gerek Türk hukukunda gerekse Alman hukukunda denetçinin mesleki sorumluluk sigortası yapması öngörülmüştür. Bu da denetçinin sınırlı sorumluluğu ve bağımsızlığı açısından önemli bir husustur.

TTK m. 404'ün Alman hukukundan alınmış olması sebebiyle iki hukuk sistemi arasında ilk bakışta bir çok benzerlik olsa da, Türk hukukunda TTK'nun İsviçre hükümlerinin de etkisi altında kalmış olması sebebiyle bir takım belirsizlikler mevcuttur ve bunların kanun koyucu tarafından giderilmesi gerekir.

Anahtar Sözcükler: denetçi, sır saklama yükümlülüğü, dürüst, tarafsız, bağımsız, sorumluluk, sorumluluğun sınırlanması, zamanaşımı, mesleki sorumluluk sigortası

Universität : İstanbul Kültür Üniversitesi,
Institut : Institut für Sozialwissenschaften
Lehrstuhl : Zivilrecht
Programm : Deutsches, Türkisches - Internationales
Wirtschaftsrecht
Betreuer : Prof. Dr. Merih Kemal OMAĞ
Abschluss und Datum : Aufbaustudiengang (Master) – Juni 2015

KURZFASSUNG

Die Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers aufgrund der Verletzung seiner Geheimhaltungspflicht im türkischen und deutschen Aktiengesellschaftsrecht

Zehra Başer Doğan

Gegenstand dieser Arbeit ist “Die Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers aufgrund der Verletzung seiner Geheimhaltungspflicht im türkischen und deutschen Aktiengesellschaftsrecht”. Diese wurde in das neue Türkische Handelsgesetzbuch mit der Gesetzesnummer 6102 das erste Mal in § 404 des Türkischen HGB geregelt. Die Norm entspricht der deutschen Regelung in § 323 HGB. Nach § 404 Abs. 1, Satz 1 des Türkischen HGB und § 323 Abs. 1, Satz 1 des HGB der Abschlussprüfer, Sonderprüfer, seine Gehilfen und die bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung und zur Verschwiegenheit verpflichtet. Hierbei ist der Umfang der “Pflicht” in beiden Rechtssystemen umstritten.

Wer vorsätzlich oder fahrlässig seine Pflichten verletzt, ist nach Satz 3 dieser Norm der Kapitalgesellschaft und, wenn ein verbundenes Unternehmen geschädigt worden ist, auch diesem zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet. Die geschädigte Gesellschaft kann unter bestimmten Voraussetzungen einen Schadensersatzanspruch geltend machen. Dazu muss eine Pflichtverletzung, also die Verletzung der Pflichten des Abschlussprüfers, die der Abschlussprüfer zu vertreten hat vorliegen. Außerdem muss die geprüfte Gesellschaft einen Schaden erlitten haben, für den die Pflichtverletzung auch kausal war. Jedoch haften hierbei mehrere als Gesamtschuldner.

Die Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers ist begrenzt. Die Begrenzung wurde auch auf EU – Ebene umfangreich diskutiert. Während sich die Ersatzpflicht nach dem Türkischen HGB auf hunderttausend Türkische Lira und bei börsennotierten Gesellschaften auf dreihunderttausend Türkische Lira begrenzt, beträgt die Begrenzung nach dem HGB auf eine Mio Euro und bei börsennotierten Unternehmen auf vier Mio Euro. Zudem besteht eine Berufshaftpflichtversicherungspflicht. Da die türkische Norm aus dem deutschen Recht übernommen wurde, sind die Regelungen scheinbar sehr ähnlich. Jedoch gibt es im Türk. HGB, das auch vom schweizerischen Recht beeinflusst wurde noch Unstimmigkeiten, die der Gesetzgeber regeln sollte.

Schlüsselwörter: Abschlussprüfer, Verschwiegenheitspflicht, gewissenhaft, unparteiisch, unabhängig, Haftung, Haftungsbegrenzung, Verjährung, Berufshaftpflichtversicherung

I. GİRİŞ

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) Şirketler Hukuku alanında birçok değişiklik getirmiştir. Anonim şirketin finansal tablolarının denetlenmesi sistemi tamamen değişmiştir. 6762 sayılı eski Ticaret Kanunu'na (eTK) göre denetçiler anonim şirketin zorunlu organlarındandı. Bu sebepten iç denetimi yapmak üzere görevlendirilmiş, uzman bilgisine sahip olması gerekmeyen yetkili “murakıpların” bulundurulması zorunlu kılınmıştı. Kanun koyucu yeni TTK ile bağımsız dış denetimi düzenlemiştir ve bununla birlikte denetçiler anonim şirketin organı olmaktan çıkarılmıştır.¹

Ticaret Kanunu tasarısının gerekçesine göre denetime ilişkin yeni hükümlerle, kurumsal yönetim ve resim ilkeleri bağlamında denetim sonuçlarının, açık, anlaşılabilir ve kamuyu aydınlatma ilkeleri uyarınca düzenlenmiş bir raporla pay sahipleri başta olmak üzere ilgililere sunulması amaçlanmıştır. Bununla birlikte Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu olan denetimin ülkemizin şirketlerini, pazarlarını ve borsalarını finansal sonuçlarına güvenilebilir konuma getireceği ve böylece işletmelerin dış pazarda rekabet güçlerini yükseltebilecekleri düşünülmüştür. Bunların yanı sıra Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde Türk Ticaret Kanunu'nun değiştirilmesi gerektiği kanaati oluşmuş ve bu bağlamda Avrupa'da uygulanan denetim mekanizmasının Türkiye'de de uygulanması amaçlanmıştır.²

Yeni kanunla birlikte denetçi olabilecekler ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş ve denetim görevi bir bağımsız denetleme kuruluşuna veya yeminli mali müşavire ya da serbest muhasebeci mali müşavirine bırakılmıştır.

¹ Fatih Bilgili, Erkan Demirkapı, *Şirketler Hukuku Dersleri* (Bursa: Dora Yayınları, 2013) 255.

² Türkiye Barolar Birliği: *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Toplantıları I, II, III* (Ankara: tbbyayınları, 2008) 26.

Kanunda, Bakanlar Kurulunca denetime tabi olan şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleneceği açıkça düzenlenmiştir (TTK m. 397, f. 1 ve 4).

TTK’nda denetçi olabileceklerin niteliklerinin yanı sıra denetçinin hukuki sorumluluğuna dair de önemli düzenlemeler getirilmiştir. Kanun koyucu TTK m. 404’de denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğunu, TTK m. 554’de ise denetim görevinin gereği gibi yerine getirilmemesinden kaynaklanan sorumluluğu düzenlemiştir.

Denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğunu düzenleyen TTK m. 404 hukuk düzenimize Alman Ticaret Kanunu’ndan uyarlanmıştır. Kaynak hukukta, bağımsız denetim kapsamında denetçinin sorumluluğu Alman Ticaret Kanunu’nun (Alm. TK) 323’üncü maddesinde düzenlenmiş olup, yasal denetimlerde zorunlu kılınmıştır.³ “Denetçinin Sorumluluğu” başlığını taşıyan hükmün tercüme edilerek Türk hukukuna aktarılmış olmasına rağmen, başta hükmün başlığı olmak üzere, TTK m. 404 ve Alm. TK m. 323 arasında bir çok farklılık mevcuttur.

Alm. TK m. 323 gereğince bağımsız denetçinin yanı sıra Alman şirketler hukukunda şirketin zorunlu organlarından olan denetim kurulu da (*Aufsichtsrat*) bulunmaktadır. Denetim kurulunun görevleri yönetim kurulunu denetlemek ve yönetim kuruluna danışmanlık yapmanın yanı sıra, yönetim kurulu üyelerinin atanması ve ibrası şeklindedir.⁴ Denetim kurulunun görevlerini yerine getirebilmesi için, anonim şirkette olup bitenler hakkında bilgi sahibi olması gerekir.⁵ Bunun için yönetim kurulu, Alman Pay Senetli Ortaklıklar Kanunu’nun (Alm. PSOK) 90’ıncı maddesi gereğince hedeflenen işletme politikası ve şirket planlamasına ilişkin hususlarda, özellikle mali, yatırımlara ilişkin ve personellere ilişkin hususlarda ve şirketin kazancına ve likiditesi için önem taşıyan işlerde, denetim kuruluna bilgi vermekle yükümlüdür. Denetim kurulunun bu kapsamlı bilgi edinme hakkı sebebiyle

³ Werner F. Ebke, *Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch Band 4* (Münih: C.H. Beck, 2013) N. 15.

⁴ Barbara Gründewald, *Gesellschaftsrecht* (Bochum: Mohr Siebeck, 2009) N. 74.

⁵ Grünewald N. 83.

PSOK'nun 93'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 2'nci cümlesi ve aynı kanunun 116'ncı maddesi gereğince denetim kurulu üyelerinin kapsamlı bir sır saklama yükümlülüğü vardır. Bu yükümlülük sadece istisnai durumlarda şirket lehine ihlal edilebilmektedir.⁶ Bağımsız denetçi ve denetim kurulu, şirketi denetleme görevleri açısından işbirliği içerisindedirler.⁷ Bu işbirliği de Kurumsal Yönetim (Corporate Governance)⁸ sisteminin bir yansıması olarak değerlendirilmektedir.⁹ Örneğin, bağımsız denetçinin hazırladığı yılsonu raporlarının yönetim kurulunun verdiği bilgilerin doğruluğu hakkında bilgi vermesi sebebiyle, denetçi denetim kurulunun görevlerini yerine getirmesinde de yardımcı olmaktadır. Her ne kadar denetim kurulu ile bağımsız denetçinin faaliyetleri birbirleri için önem taşısa da, bu çalışma açısından söz konusu “denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğu” sadece bağımsız denetçinin sorumluluğuna ilişkindir.

Çalışmanın özünü TTK'nun 404'üncü maddesi ve Alman hukukunda bu hükme tekabül eden Alm. TK'nun 323'üncü maddesi oluşturmaktadır. TTK m. 404, f. 1, c. 1 gereğince denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri¹⁰, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür.

Denetçinin sorumluluğunu düzenleyen bir diğer hüküm ise TTK'nun 554'üncü maddesinde ele alınmıştır. TTK m. 554 gereğince şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler TTK m. 554 gereğince; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur. TTK m. 554 İsviçre Borçlar Kanunu'nun (İBK) 755'inci maddesinden esinlenmiştir. İBK'nda

⁶ Grüneward N. 84.

⁷ Institut der Wirtschaftsprüfer: *IDW Positionspapier zur Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer* (2012) 1.

⁸ Ümit Hergüner, Levent Yaveroğlu, *Nedir Bu Kurumsal Yönetim* (Deloitte: Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, Kurumsal Yönetim Serisi: 2006): Corporate Governance Sistemini “şirketlerin hissedarlarına ve diğer menfaat sahiplerine en yüksek yarar sağlayacak biçimde yönetilmelerini” amaçlar şeklinde ifade edilmiştir.

⁹ Gerd Fey, *Corporate Governance – Unternehmensüberwachung bei deutschen Aktiengesellschaften* (Frankfurt: DStR 1995, 1320) 1320.

¹⁰ Zekerriya Arı, *Anonim Şirketlerde Denetçi Sorumluluğunun Sınırlanması* (Ankara: Yetkin, 2012) 19: İşlem denetçisi ve özel denetçiler bakımından da şartların mevcut olması halinde TTK md. 404 uygulanır.

sorumluluğun kapsamı herhangi bir şekilde sınırlanmamış, bu sebepten TTK m. 554 kapsamında da bir sınırlama öngörülmemiştir.¹¹ TTK m. 404, f. 2’de ise denetçinin sorumluluğu her bir denetim için yüz bin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üçyüz bin Türk Lirasına kadar sınırlanmıştır.

Çalışmanın başlığı “Türk ve Alman Anonim Şirketler Hukukunda Denetçinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu” şeklindedir. Bu çalışmanın amacı Türk ve Alman anonim şirketler hukukunda denetçinin dürüst ve tarafsız denetleme yükümlülüğünü, sır saklama ve şirket sırlarını izinsiz olarak kullanmama yükümlülüğünün ihlalden doğan sorumluluğunu inceleyip özellikle iki hukuk sistemi arasındaki farkları ve ortak yanları mukayeseli olarak incelemektir.

Denetçinin TTK m. 404 gereğince yükümlülüklerini ihlal etmesi durumunda hukuki sorumluluğunun yanı sıra cezai sorumluluğu da söz konusudur. TTK m. 404, f. 5 denetçinin sır saklama yükümünün ihlalden doğan sorumluluğuna ilişkin istemlerin zaman aşımı süresini düzenlemiştir. Bunun yanı sıra aynı hükümde fiilin suç oluşturup Türk Ceza Kanununa göre daha uzun bir zamanaşımına tabi bulunması durumunda, tazminat davasına da o zamanaşımı uygulanacağına hükmedilmiştir. Türk Ceza Kanunu’nda (TCK) sır saklama yükümlülüğünün ihlalden doğan suçların zamanaşımı süreleri esas alınıp TTK m. 404’teki zamanaşımı süresinin önüne geçeceğinden çalışmada Türk ve Alman hukukunda denetçinin ceza sorumluluğuna ilişkin hükümler de ele alınacaktır.

Sorumluluğun yanı sıra Avrupa Birliği (AB) Hukukunda da kapsamlı bir şekilde ele alınan denetçinin sorumluluğunun sınırlanması hususu incelenecektir. Denetim görevinin bağımsız ve tarafsız icrasını güçlendirmek için AB düzeyinde çeşitli araştırmalar yapılmıştır.¹² Özellikle, AB Komisyonunun “Denetçinin Avrupa Birliği İçindeki Rolü, Durumu ve Sorumluluğu” hakkında hazırlamış olduğu *Grünbuch* adlı çalışması ve bağımsız *London Economics* şirketinin araştırmasını takiben yayınladığı müzakere (konsültasyon) incelenecektir. Bununla birlikte Komisyonun AB üye devletlerine sorumluluğun sınırlanmasına ilişkin hazırladığı tavsiye ve sunduğu

¹¹ N. Ayşe Odman Boztosun “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Denetçinin Sorumluluğu, Alman Sistemi mi, İsviçre Sistemi mi?” Arslanlı Bilim Arşivi 2.

¹² Volker H. Peemöller, Stefan Oberste – Padtberg, “Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Internationale Entwicklungen” *Deutsches Steuerrecht* 2001,1813 (2001): 1813.

sınırlama modelleri de ele alınacaktır.¹³ Sonrasında da denetçi sorumluluğunun Türk ve Alman hukukunda nasıl sınırlanmış olduğu ele alınacaktır.

Denetçi sorumluluğuna ilişkin gerek Türk gerekse Alman hukukunda eski kanunlara kıyasla çok fazla yenilikler getirilmiştir ve güncel olarak da farklı düzenlemeler bulunmaktadır. Çalışmada, zaman zaman bu düzenlemelere değinileceği için, denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğunun incelenmesinden önce öncelikle bu düzenlemelerin ele alınması gerekir.

II. DENETÇİ SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN ESKİ ve EN ÖNEMLİ YENİ DÜZENLEMELER

Sermaye şirketlerinin denetimine, özellikle denetçinin sorumluluğuna ve sorumluluğunun sınırlandırılmasına ilişkin gerek Türk hukukunda gerek ise Alman hukukunda çeşitli yasal düzenlemelerin yanı sıra bağlayıcılığı tartışmalı olan denetim standartlarına ilişkin uluslararası tebliğler ve raporlar bulunmaktadır.

A. Türk Hukukunda Denetçi Sorumluluğuna İlişkin Düzenlemeler

Türk Ticaret hukukunda denetçinin sorumluluğuna ilişkin 6762 sayılı eski Ticaret Kanunu'nda, 6102 sayılı TTK'nda, Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) Tebliğlerinde, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname¹⁴'de çeşitli düzenlemeler öngörülmüştür.

1. 6762 Sayılı Eski Ticaret Kanunu

Ticaret Kanunu reformundan önceki 6762 sayılı eTK anonim şirketlerde gerçekleştirilecek denetim görevini, tüzel kişiliğin bünyesinin bir organı olan denetleme kuruluna vermişti. Dolayısıyla, iç denetlemeyi yapmakla yetkili ve görevli denetçi veya denetçiler kanunen lüzumlu organ sayılmış ve mevcut olmaması fesih

¹³ Patrick Velte, Stephan Lechner, Annemarie Kusch, *Diskussion einer Begrenzung der Abschlussprüferhaftung durch die EU-Kommission – Bestandsaufnahme und kritische Würdigung möglicher Reformmaßnahmen aus nationaler Sicht* (Hamburg: DStR, 2007) 1494.

¹⁴ Bundan böyle 660 sayılı KHK.

sebebi kabul edilmişti.¹⁵ Anonim şirketlerde eTK'nun 347'nci maddesi gereğince beşten fazla olmamak üzere bir veya daha çok murakıp denetçi bulunurdu. Birden çok olan denetçiler bir heyet teşkil ederdi. ETK'nun 353'üncü maddesinde denetçilerin görevleri düzenlenmişti. Buna göre denetçiler şirketin iş ve muamelelerini, defterlerini, bütçe ve bilançosunu denetlemekle, şirket veznesini teftiş etmekle görevlendirilmişti.

Denetçilerin sır saklama yükümü ve sorumluluklarına ilişkin düzenlemeler de mevcuttu eTK'nda. ETK'nun 358'inci maddesinde denetçilerin, vazifelerini yaptıkları esnada öğrendikleri sırları saklamakla yükümlü oldukları düzenlenmişti.¹⁶ Bu hüküm gereğince denetçiler, görevlerini icra ederken, öğrendikleri hususları, yani ortaklığın ticari sırlarını, ne pay sahiplerine, ne de diğer kişilere açıklamamak yükümü altında idiler.¹⁷ Bu hüküm denetçilerin sır saklama yükümünü belirtmekle beraber buna herhangi bir sonuç bağlamamış. Bunun yanı sıra, kanun veya esas sözleşmenin kendilerine yükledikleri görevleri “gereği gibi” yerine getirmekle yükümlü oldukları düzenlenmiş.¹⁸ Ayrı bir hükümde denetçilerin kanun veya sözleşme ile kendilerine yükletilen görevlerini hiç veya gereği gibi yerine getirmemelerinden doğan zararlardan dolayı kusursuz olduklarını ispat etmedikçe müteselsilen sorumlu oldukları düzenlenmiş (eTK m. 359). Ayrıca, görev ihlalden dolayı zarar gören pay sahipleri ve şirket alacaklarının dava hakları olduğu (eTK m. 359, m. 309, f. 1) ve hükmolunacak tazminatın şirkete verileceği düzenlenmiş. Bu hüküm TTK'nun 554'üncü maddesine göre denetim görevinin gereği gibi yerine getirilmemesinden kaynaklanan sorumluluğun eski kanundaki düzenlemesi olarak değerlendirilebilir.

ETK'nun 353'üncü maddesinde, genel olarak sayılan görevler ve 354 ila 357'nci maddelerde düzenlenmiş özel görev ve yetkiler göz önüne alındığında, Türk hukukundaki denetçilerin yönetim kurulunun üstünde, geniş idare ve hesap kontrolü yetkisine sahip bir organ niteliğinde olmuş olması sebebiyle, bunlar Alman

¹⁵ Reha Poroy, Ünal Tekinalp, Prof. Dr. Ersin Çamoğlu, *Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku* (İstanbul: Beta, 1997) N. 628.

¹⁶ eTK md. 358 “*Murakıplar, vazifelerini yaptıkları esnada öğrendikleri hususları münferit pay sahiplerine ve üçüncü şahıslara ifşa etmekten memnudurlar.*”

¹⁷ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu N. 639.

¹⁸ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu N. 639.

hukukunda yönetim kurulunu denetleyen denetim kurulu ile yılsonu denetimini gerçekleştiren denetçilerin bir nevi karışımı olarak kabul edilmiştir.¹⁹

2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile kanun koyucu anonim şirketlerde gerçekleşecek denetim faaliyetini tüzel kişiliğin dışında yer alan bağımsız denetçiye vermiştir. Bağımsız denetim, işletme veya şirketlerin finansal tablolarının bağımsız bir denetçi tarafından dışarıdan denetlenmesi anlamına gelmektedir.²⁰ TTK'na ilişkin 6335 sayılı "Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile de bağımsız denetime ilişkin önemli değişiklikler yapılmıştır ve bu kapsamda, bağımsız denetim yapılacak şirketler Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek sermaye şirketleri ile sınırlandırılmıştır.²¹

TTK'nda denetçinin sorumluluğu iki farklı hükümde düzenlenmiştir. Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler TTK'nun 554'üncü maddesi gereğince; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur.

Aşağıda ayrıntılı bir şekilde ele alınacak olan ve denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğunu düzenleyen TTK'nun 404'üncü maddesinin 1'inci fıkrası gereğince denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. TTK'nda sır saklama yükümlülüğüne ilişkin bir düzenleme daha mevcuttur. TTK m. 441 f. 5 özel denetçinin sır saklamakla yükümlülüğünü düzenlemiştir.

3. 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname

Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim

¹⁹ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu N. 634.

²⁰ Metin Topçuoğlu, *Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu*.

²¹ Bilgili/Demirkapı 255.

kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemeyi amaçlayan 660 sayılı KHK denetçi sorumluluğunun sınırlanmasına ilişkin önemli düzenlemeler içermektedir.

4. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 62'nci maddesinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGMDSK) tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından bu kanun uyarınca bağımsız denetim faaliyetinde bulunacaklardan istenilecek ilave şartların Kurul tarafından belirleneceği ve bu şartları haiz denetim kuruluşlarına ilişkin listenin kamuoyuna açıklanacağı öngörülmüştür.

SPK tarafından yayınlanan 12.06.2006 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğin" (SPK X 22. No.'lu Tebliğ) 1'inci maddesi gereğince amacı, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyette bulunmak üzere Kurulca yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirtmektir.

Dolayısıyla Tebliğ bağımsız denetimde denetim faaliyetini gerçekleştirecek olanlar için ilave şartlar öngörmektedir

Tebliğ, denetçinin sorumluluğuna ilişkin çeşitli düzenlemeler içermektedir. Bunlardan birisi denetçinin hukuki ve cezai sorumluluğuna ilişkindir. SPK X 22. Tebliğ m. 29, f. 1 uyarınca bağımsız denetim, bağımsız denetim standartlarına uygun yapılmaması nedeniyle müşteri ve üçüncü şahıslara karşı doğacak zararlardan, genel hükümler saklı kalmak kaydıyla, bağımsız denetim kuruluşu ile birlikte bağımsız denetim raporunu imzalayanlar müteselsilen sorumludur. Fıkra 2 gereğince bağımsız denetim standartlarına aykırı olarak bağımsız denetim raporu düzenleyenler ve düzenlenmesini sağlayanlar hakkındaki cezai sorumluluk, kanunda belirtilen özel hükümlere tabidir.

2006 tarihli bu tebliğ, 13.11.2011 tarihli TTK ve 26.09.2011 tarihli 660 sayılı KHK ile yürürlüğe giren yenilikler kapsamında güncellenmesi ihtiyacı ortaya çıkmış ve bu

kapsamda hazırlanan Seri: X, No:28 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”, 28.6.2013 tarihli ve 28691 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olup, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğin 3’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının e bendi gereğince 26.9.2011 tarihli ve 660 sayılı KHK uyarınca yaptırması zorunlu mesleki sorumluluk sigortasına ilişkin şartlar düzenlenmiştir. Bu şartlar aşağıda da ayrıntılı bir şekilde ele alınacak olan denetçi sorumluluğunun sınırlandırılması açısından önem arz etmektedir.

5. Bağımsız Denetim Yönetmeliği

21.10.2014 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin madde 1 uyarınca amacı TTK ve 660 sayılı KHK çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

Yönetmeliğin 21’inci maddesinin 1’inci fıkrasının ç bendinde denetim kuruluşları ve denetçilerin, sır saklama, mesleğin icrasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek; söz konusu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir hak veya görevin bulunması durumu saklı olmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü kişilere açıklamamak ve kendisi veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanmamak, şeklindeki ayrıntıların Kurum tarafından belirlenecek mesleki etik ilkelere uymak zorundadır. Denetime başladıktan sonra Burada belirtilen huşuları olumsuz yönde etkileyebilecek huşuların ortaya çıkması halinde ise denetçiler ve denetime katılanlar bu durumu denetim kuruluşuna yazılı olarak bildirir.

Fıkra 2 uyarınca denetim kuruluşları ve denetime katılanlardan, her bir denetimden önce ve her halükarda yılda en az bir kez, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklamayla ilgili kuruluş politika ve süreçlerine uygun davrandıklarına ve davranacaklarına ilişkin yazılı taahhüt alır.

B. Alman Hukukunda Denetçinin Sorumluluğuna İlişkin Düzenlemeler

Alman hukukunda denetçinin sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler kanun koyucu tarafından defalarca değiştirilmiştir. Alm. TK ve Alm. PSOK'nun yanı sıra, denetçilerin ulusal ve uluslararası meslek örgütleri de nizami bir denetimin sağlanması için gereken koşulları somutlaştırmaya çalışmıştır. Bu örgütlerin belirledikleri meslek ilkelerine ilişkin düzenlemeler de önem arz etmektedir.

1. Denetçinin Sorumluluğuna İlişkin İlk Yasal Düzenlemeler

Alman hukukunda denetçinin sorumluluğu ilk kez 1930 yılında Alman Ticaret Kanunu'nda düzenlenip, yıllar içinde bir çok kez yeniden düzenlenip, farklı kanunlarda yer almıştır.

a. PSOK'nda ve Alm. TK'nda İlk Düzenlemeler

Alman Ticaret Hukukunda denetçinin sorumluluğuna dair ilk hüküm 1930 yılında Alman Pay Senetli Ortaklıklar Kanunu Taslağının 124'üncü maddesinde bulunup 1 yıl sonra da Alman Ticaret Kanunu'nun 262g maddesinde düzenlenmiş. Bu düzenleme gereğince denetçinin görevlerini ihmal ile ihlal ettiği durumlar için sorumluluğu 100.000 İmparatorluk Markı'na kadar sınırlanmıştı.²² Alm. TK 262g maddesinin 1'inci fıkrasında denetçinin ve yardımcısının denetimi dürüst ve tarafsız yapmakla yükümlü oldukları düzenlenmişti.²³ Alm. TK 262c maddesinin 2'nci fıkrası gereğince denetlenen şirketin, denetçinin işletmesini önemli ölçüde etkileyebilmesi durumunda veya denetçinin, denetlenen şirkette yönetim kurulu veya denetim kurulu üyesi veya çalışanı olması halinde, denetçilik yapması yasaklanmıştı. Bunun dışında, denetçinin denetçilik yapamayacağı başka haller düzenlenmemişti.²⁴

b. İlk Düzenlemelerin Genişletilmesi

1937 yılınca denetçinin yasaklı olduğu haller genişletilerek PSOK madde 137, fıkra 2'de düzenlenmiştir. Buna göre denetçilerin, şirketlerde yönetim kurulu, denetim kurulu veya çalışan pozisyonunda olmaları, şirkete bağımlı olmaları veya o şirkete

²² Ebke § 323 N. 4.

²³ Katrin Müller, *Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers: Eine kritische Analyse der Vorschriften in Deutschland im Vergleich zu den Vorschriften der Europäischen Union, der IFAC und in den USA* (Frankfurt: Deutscher Universitätsverlag 2005) 52.

²⁴ Müller 52.

hakim olmaları halleri eklenmiştir.²⁵ 137'nci maddenin 2'nci fıkrasına aykırı davranılması halinde PSOK'nun 195'inci maddesinin 3 numaralı bendi gereğince denetimin geçersiz olacağı da düzenlenmiştir.²⁶1937 yılında denetçinin sorumluluğuna dair hüküm Alm. TK'ndan çıkarılıp Alm. PSOK'nun 141'inci maddesinde düzenlenmiştir. Dürüstlük ve tarafsızlık şartları bakımından bir değişiklik gerçekleşmemiştir.²⁷

c. Sorumluluğun Genişletilmesi

Ancak, 1965 yılında bir reformla kanun koyucu maddeyi yeniden Alm. PSOK'na, madde 168'de düzenleyip, içeriğini de genişletmiştir. Denetçinin, denetimi gerçekleştirdiği şirkete bağlı şirketlere de sorumlu tutulabilecek şekilde değiştirilmiştir.²⁸ Ve ilk kez denetçi ve denetim yapmakla görevlendirilmiş şirket arasında ayırım yapılmıştır. Bunun yanı sıra denetçinin yasaklı olduğu haller liste halinde tek tek düzenlenmiştir.²⁹

d. Alman Bilanço Yönergesi Kanunu

19.12.1985 tarihli Alman Bilanço Yönergesi Kanunu (Alm. BiYönK) ile AB Konseyinin dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergesi Alman hukukuna aktarılıp, denetçinin sorumluluğu tekrar Alm. TK'nda düzenlenmiştir. Denetçinin sorumluluğu her bir denetim faaliyeti için 100.000 Alman Markı ile sınırlandırılmışken, sınır bu kanun değişikliği ile 500.000 Alman Markına çıkarılmıştır.³⁰

Bilanço Yönergesi Kanunu ile özellikle denetçinin bağımsızlığına ilişkin ciddi yenilikler getirilmiştir. Bu kanunla Alm. TK'nun 319'uncu maddesi yeniden düzenlenmiştir.³¹

e. Şirketlere İlişkin Kontrol ve Şeffaflık Hakkında Kanun

1998 yılında Şirketlere İlişkin Kontrol ve Şeffaflık Hakkında Kanun'da üst sınırı 500.000 Mark olan sorumluluk sınırının çok düşük olduğu düşüncesiyle bu sınır

²⁵ Müller 52.

²⁶ Müller 53.

²⁷ Müller 52.

²⁸ Ebke § 323N. 5.

²⁹ Müller 53.

³⁰ Ebke § 323N. 6.

³¹ Christoph Hülsmann, *Stärkung der Abschlussprüfung durch das Bilanzrechtsreformgesetz – Neue Bestimmungen zur Trennung von Beratung und Prüfung*, DStR 2005, 166, 166.

değiştirilmiştir ve Alm. TK’nda sınır 2 milyon Alman Markına kadar çıkarılmıştır.³² Sonraki yıllarda, yılsonu denetimine ilişkin kapsamlı düzenlemeler içeren diğer kanunlarda (Bilanço Kanunu, Bilanço Hukukunun Yenilenmesi Hakkında Kanun ve Şeffaflık ve Açıklık Kanunu) yapılan değişiklikler ile denetçi sorumluluğu ve sorumluluğun sınırlandırılmasına ilişkin yeni düzenlemeler getirilmemiştir.³³

2. Alman Ticaret Kanunu

Son olarak yürürlükteki Alman Ticaret Kanunu’nun 323’üncü maddesinde denetçinin sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu hüküm çalışmanın devamında ayrıntılı olarak incelenecektir.

3. Alman Denetçiler Enstitüsü Denetim Standartları

a. Rapor ve Diğer Tebliğler

Almanya Denetçiler Enstitüsü (ADE) (*IDW Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.*) 1998 yılında Alman meslek prensiplerinin uluslararası katı kurallarına uyum sağlayabildiğini göstermek amacıyla içerik, şekil ve uluslararası denetim standartları bakımından (*International Standards on Auditing ISA*) üç uzman raporu³⁴ düzenlemeyi görev edinmiştir.³⁵ Raporlar yeni isimleriyle: “Denetim faaliyetinin amacı ve genel prensipleri”³⁶ ve “Denetime ilişkin muhasebe ve denetim prensipleri”³⁷, “Denetimde nizami rapor hazırlanmasına ilişkin prensipler”³⁸, “Denetimde görüş yazılarının nizami hazırlanması prensibi”³⁹ başlıklarını taşımaktadırlar. Bu raporların yanı sıra, kuruluşun komisyon ve uzman görüşleri ve ADE’nün diğer resmi tebliğleri ve Denetçiler Odası (WPK *Wirtschaftsprüferkammer*) ile birlikte yaptığı açıklamaları mevcuttur. Bunların yanı

³² Ebke § 323 N. 7.

³³ Ebke § 323 N. 5.

³⁴ FG 1/1988: Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlussprüfungen; FG 2/1988: Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen; FG 3/1988: Grundsätze für die Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen.

³⁵ Müller 79; Ebke N. 30; Üç Uzman Raporlarının Başlıkları: Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen und Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung, Grundsätze ordnungsgemäßer Berichterstattung bei Abschlussprüfungen, Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen

³⁶ IDW PS 200: Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfung.

³⁷ IDW PS 201: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung.

³⁸ IDW PS 450: Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen.

³⁹ IDW PS 400: Grundsätze für die Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen.

sıra ADE daha az bağlayıcı olan denetim direktifleri (*Prüfungshinweise*) yayınlamaktadır.

b. Bağlayıcılığı

Yukarıda sayılan rapor ve tebliğlerin hukuki sorumluluk açısından hukuki niteliği ve bağlayıcılığı tartışmalıdır. Alman içtihatlarına göre ADE'nün resmi tebliğleri tanınan ve kabul gören uzman görüşü olarak değerlendirilmektedir. Ancak enstitünün her türlü tebliğleri ve bildirimlerinin hukuk normu olmadığına da altını çizmektedir. Gerekçe olarak ADE'nün kanun yapma yetkisi olmayan özel bir kuruluş olduğunu ve bu sebepten tebliğlerinin bağlayıcı olmadığını ileri sürülmüştür. Bunun yanı sıra enstitünün bildirimleri ve tebliğleri genel tecrübe kurallarına dayanıp devimsel olduğu için de bağlayıcı hukuk normu niteliği taşıyamayacağı görüşü bildiriliyor. Buna rağmen Enstitünün raporları, tebliğleri ve her türlü bildirimleri pratikte denetçiler tarafından tanınıp, şirket değerlendirilmelerinde dikkate alınmaktadır. Şirket değerlendirilmesindeki düzen ve devamlılığa önemli ölçüde katkı sağladıkları ve dolayısıyla içtihatları da etkiledikleri kabul ediliyor.⁴⁰ ADE'nün denetim standartları bütün şirketleri için, türüne ve büyüklüğüne göre bir ayırım kapsamaktadır.⁴¹

4. Uluslararası Meslek Organizasyonlarının Resmi Tebliğleri

Alm. TK'nun 317'nci maddesinin 5'inci fıkrası gereğince denetçi, denetim faaliyetinde AB Komisyonu tarafından kabul gören denetim standartlarını gözetmekle yükümlüdür.⁴² Bu sebepten uluslararası meslek organizasyonlarının⁴³ açıkladıkları resmi tebliğler de denetçinin sorumluluğu açısından önem taşımaktadır.

Denetim mesleklerinin uyumlu hale getirilmesi amacıyla 1977 yılında kurulan "International Federation of Accountants" (IFAC) International Standards on Auditing (ISA) ile birlikte denetim ilkelerine ilişkin bildirimler yayınlamıştır ve içinde ADE ve Denetçiler Odası'nın da bulunduğu üye örgütlerinin bildirimleri ulusal denetim hükümlerine aktarmaları zorunlu kılınmıştır.⁴⁴ Özellikle IFAC örgütünün

⁴⁰ OLG Stuttgart Beschluss vom 24. Juli 2013 Az. 20 W 2 /12 134.

⁴¹ Walter Niemann, "Besonderheiten" der Abschlussprüfung kleiner und mittelgroßer Unternehmen – Analyse des IDW PH 9.100.1 (DStR 2005, 663) 663.

⁴² Alm. TK md. 317 f. 5: "Bei der Durchführung einer Prüfung hat der Abschlussprüfer die internationalen Prüfungsstandards anzuwenden, die von der Europäischen Kommission [...] angenommen worden sind."

⁴³ Örn.: IFAC, FEE, IASC.

⁴⁴ Martin Klöbb, *Das interne Kontrollsystem im Rahmen der Jahresabschlussprüfung: IDW PS 260*

açıklamış olduğu “International Standards on Auditing” önem arz etmektedir. Alm. TK’nun 317’nci maddesinin 6’ncı fıkrası gereğince Federal Adalet Bakanlığı yayınlacağı yönetmelik ile uluslararası denetim standartlarının kısmen uygulanmayacağı veya ilave denetim standartları ve şartları belirleme konusunda yetkili kılınmıştır.

5. Denetçi Kanunu

Denetçilerin meslek kurallarını düzenleyen Denetçi Kanunu denetçinin sorumluluğu açısından önemli düzenlemeler içermektedir. Alman hukukunda Alm. TK m. 323’ün yanı sıra Alman Denetçi Kanunu’nda da denetçinin yükümlülükleri özel olarak ele alınmıştır. Alm. DK’nun 43’üncü maddesi denetçinin mesleki yükümlülüklerini düzenlemiştir. Hükme göre denetçi mesleğini tarafsız, dürüst, sır saklama yükümlülüğünü dikkate alarak bağımsız yürütmelidir.⁴⁵ Bu düzenlemeden de anlaşıldığı üzere Alman hukukunda denetçinin sorumluluğu mesleki yükümlülükler çerçevesinde değerlendirilmektedir. Mesleki yükümlülüklerini ihlal eden denetçilerin hukuki ve cezai sorumluluğu söz konusu olur.

Alm. DK’nun bir diğer önemli düzenlemesi de 57’nci maddesinin 3’üncü fıkrasında yer almaktadır. Bu hüküm gereğince Denetçiler Odası, denetçilerin ve yeminli mali müşavirlerin mesleklerini icra ederken gözetmeleri gereken hak ve yükümlülükleri hakkında bir meslek tüzüğü çıkarabileceği konusunda yetkilendirilmiştir. Dolayısıyla 43’üncü madde de belirtilen hususlara ilişkin düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. Bu yetki Alm. DK m. 57, f. 4, bent 1a’da somutlaştırılmıştır. Buna göre Denetçiler Odası’nın çıkaracağı meslek tüzüğü denetçinin genel meslek yükümlülüğü sayılan “tarafsızlık, dürüstlük, sır saklama ve bağımsızlık” kurallarına ilişkin de olabilecektir.

versus ISA 400 (DStR 2002, 415) 415.

⁴⁵ Thomas Heidel, Alexander Schall, *Handelsgesetzbuch: Handkommentar* (Nomos, 2011) N. 3; Alm. DY md. 43 f. 1 “*Der Wirtschaftsprüfer hat seinen Beruf unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich auszuüben. Er hat sich insbesondere bei der Erstattung von Prüfungsberichten und Gutachten unparteiisch zu verhalten.*”

6. Denetçilerin ve Yeminli Muhasebecilerin Meslek Yönetmeliği (Alm. DYMMY)

a. Denetçiler Odası'nın Yönetmelik Çıkarma Yetkisi

Alm. DK'nun 57'nci maddesindeki yetkiye dayanarak Denetçiler Odası'nın, denetçi ve yeminli muhasebecilerin mesleğini icra ederken sahip oldukları hakları ve yükümlülükleri hakkındaki “Denetçiler ve Yeminli Muhasebecilerin Meslek Yönetmeliği”⁴⁶ ortaya çıkmıştır. Bu yönetmeliğin 1'inci maddesinin 1'inci fıkrası gereğince denetçiler ve yeminli muhasebeciler mesleklerini bağımsız, dürüst ve sır saklama yükümünü gözeterek icra etmekle yükümlüdürler. Mesleklerini bağımsız ve özenle yürütmekle yükümlüdürler. DYMMY denetçinin yükümlülüklerini kapsamlı bir şekilde düzenlemiştir. Bu açıdan denetçinin sorumluluğunun belirlenmesi konusunda da önem taşımaktadır.

b. Yönetmeliğin Hukuki Niteliği

Alm. DK'nun 57'nci maddesinin 3'üncü fıkrası Denetçiler Odası'nı fıkra 4 gereğince, üyeleri için “genel ve özel meslek kuralları” belirlemek konusunda yetkilendirmiştir. Bu da Denetçiler Odası'nın sadece üyelerine yönelik iç ilişkide geçerli olan düzenlemeler yapabileceği anlamına gelmektedir. Denetlenen veya üçüncü kişilere karşı doğrudan doğruya hukuki bir etkisi söz konusu değildir ve mahkemeler için bu düzenlemeler bağlayıcı değildir.⁴⁷

C. Mukayese

Görüldüğü gibi her iki hukuk sisteminde de denetçinin sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Kaynak hukukta ilk düzenlemeler çok önceden yapılmıştır ve hala da denetim alanı uluslararası AB yönergelerinden ve tebliğlerden etkilenmektedir. Türkiye, her ne kadar AB üyesi olmasa da ve AB'nin üye devletler arasında uyumlu denetim standartları getirilmesi konusunda doğrudan doğruya hedef alınmamış olsa da, TTK'nun 404'üncü maddesinin uluslararası denetim standartlarını uygulayan bir üye devlet olan Almanya'dan alarak, dolaylı bir şekilde uluslararası

⁴⁶ *Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchführers* (Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchführer – BS WP/vBP).

⁴⁷ Ebke § 323 N. 38.

bildirimleri de dikkate almıştır. Bunun yanı sıra iki hukuk sisteminde meslek örgütlerinin yönetmekikleri bulunmaktadır. Bunlar niteliği gereğince üyelerine yönelik, özellikle iç ilişkide bunları bağlayan düzenlemelerdir. Fakat, özellikle Alman hukukunda denetçinin Alm. TK m. 323'te sayılı yükümlülükleri de mesleki yükümlülük olarak kabul görmüştür.

III. DENETÇİNİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

A. Genel Olarak

Denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğu TTK m. 404'te düzenlenmiştir. 6102 sayılı Ticaret Kanununa giren bu hüküm Alm. TK m. 323'den tercüme edilerek 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa girmiştir.⁴⁸ Hükümün kaynak hukuktan alınmasına ve büyük ölçüde Türkçeye çevrilmiş olmasına rağmen, hükümlerin başlıkları ve denetçilere yükledikleri sorumluluğun kapsamı değişmektedir. TTK m. 404'ün başlığı "Denetçinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu" iken Alm. TK m. 323'ün başlığı "Denetçinin Sorumluluğu" şeklindedir.

TTK m. 404, f. 1 ve Alm. TK m. 323, f. 1 gereğince denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. Bunun yanı sıra faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar.

Bu bölümde denetçinin hükümde sayılı yükümlülükleri incelenmeden önce, davranış yükümlüsünün ve muhatabının belirlenmesi gerekir. Ardından yüküm kavramının

⁴⁸ Alm. TK md. 323 f. 1 "Der Abschlussprüfer, seine Gehilfen und die bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft sind zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung und zur Verschwiegenheit verpflichtet; §57b der Wirtschaftsprüferordnung bleibt unberührt. Sie dürfen nicht unbefugt Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse verwerten, die sie bei ihrer Tätigkeit erfahren haben. Wer vorsätzlich oder fahrlässig seine Pflichten verletzt, ist der Kapitalgesellschaft und, wenn ein verbundenes Unternehmen geschädigt worden ist, auch diesem zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet. Mehrere Personen haften als Gesamtschuldner."

Türk ve Alman hukukunda mukayeseli olarak kapsamı belirlenip hukuk sistemleri arasındaki farklar gösterilecektir.

B. Davranış Yükümlüsü

Kanun hükmüne göre 1'inci fıkradaki yükümlülükler sadece denetçi ile sınırlandırılmamış, bunların yanı sıra yardımcılarını ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri ve Türk hukukunda ayrıca özel denetçi ve yardımcılarını da davranış yükümlüsü olarak kabul edilmişlerdir.

1. Denetçi⁴⁹

a. Türk Hukuku

TTK m. 404, f. 1, c. 1 gereğince denetçi olabilecek kişiler düzenlenmiştir. Buna göre denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1.6.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve / veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilmektedir. Hükmün tasarısında şirketlerin ölçeklerine göre bir ayırım yapılmıştır. Küçük anonim şirketler, en az iki yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilirler. TTK m. 1523'te ölçeklerine göre sermaye şirketleri düzenlenmiştir. Madde 1522'ye atıfta bulunan ve bu maddeye göre belirlenen küçük ve orta ölçekli işletme ölçütleri, 1523'üncü madde uyarınca sermaye şirketleri için de geçerlidir. Bu ölçütlerin üzerindeki sermaye şirketleri ise büyük ölçekli sermaye şirketi sayılır. İkinci fıkrada küçük ve orta ölçekli işletmelerin bazı hallerde büyük sermaye şirketi sayılacağı düzenlenmiştir. TTK ölçütleri kendisi düzenlememiştir. TTK madde 1522 gereğince ölçüler konusunda en çok bilgiye sahip olduğu sebebiyle⁵⁰, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinin ve KGMDSK'nun görüşü de

⁴⁹ Alman hukukunda denetçi için "Abschlussprüfer" ifadesi kullanılmıştır. Bu kavramın "yılsonu denetçisi" olarak tercüme edilmesi gerekse de, söz konusu denetleyenin TTK madde 404'te düzenlenen denetçi ile aynı olmaları sebebiyle, çalışmada "yılsonu denetçisi" yerine denetçi ifadesi kullanılacaktır. Ayrıca çalışmanın devamında her davranış yükümlüsünün her defasında ayrı ayrı belirtilmemesi için sadece "denetçi" ifadesi kullanılacaktır. Bundan böyle "denetçiye" ilişkin yapılan açıklamalar, özellikle farklı bir açıklama yapılmadığı sürece, bütün davranış yükümlülükleri açısından geçerli olacaktır.

⁵⁰ TTK madde 1522 Kanun Tasarısı Gerekçesi.

alınarak, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından ölçütler yönetmelikle düzenlenir.

b. Alman Hukuku

Alman hukukunda Türk hukukundan farklı olarak, şirketlerin ölçeklerine göre denetçi olabilecekler kanun hükmünde açıkça düzenlemiştir. Alm. TK madde 319 fıkra 1 gereğince denetçiler sadece muhasebeciler olabilir. Hükmün devamında orta ölçekli şirketler için özel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre orta ölçekli Limited şirketlerde ve orta ölçekli sermaye şirketlerinde muhasebecilerin yanı sıra yeminli mali müşavirler ve mali müşavirlerden oluşan şirketler hükümde denetçi olabilecek kişiler arasında yer almıştır.

2. Özel Denetçi

TTK'nun 404'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 1'inci cümlesi gereğince özel denetçi de denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. Kaynak hukukta denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümde özel denetçi davranış yükümlüsü olarak geçmemektedir. Ancak, özel denetçiye ilişkin düzenlemeler Alman Ticaret Kanunu'nda değil, Alman Pay Senetli Ortaklıklar Kanunu'nda ele alınmıştır. "Özel Denetçinin Sorumluluğu" başlığını taşıyan PSOK'nun 144'üncü maddesi uyarınca, özel denetçinin sorumluluğuna ilişkin Alm. TK'nun 323'üncü maddesi uygulanır. Dolayısıyla Alm. TK m. 323 özel denetçiye ilişkin de uygulanmalıdır.

a. Özel Denetçi Atanmasının Şartları

Özel denetçinin sır saklama yükümlülüğüne değinmeden, öncelikle özel denetçinin yukarıda söz edilen denetçiye göre üstlendiği denetim faaliyetinin hangi durumlarda söz konusu olduğunun açıklanması gerekir.

Özel denetçi, sadece belirli şartlar altında atanabilmektedir. "Topluluk ilişkileri için özel denetçi denetimi" başlığını taşıyan TTK madde 406 özel denetçi atanması durumunu düzenlemiştir. Buna göre denetçi, şirketin hâkim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa özel denetçinin atanması söz konusu olur. Bu alternatifte göre önceden denetçi tarafından bir denetleme faaliyeti icra edilmiş olması gerekir.

Aynı şekilde yönetim kurulu, şirketin topluluk tarafından, bazı belirli hukuki işlemler veya uygulanan önlemler dolayısıyla kayba uğratıldığını ve bunlar dolayısıyla denkleştirme yapılmadığını açıklamışsa özel denetçi atanabilir. Her iki durumda da özel denetçi atanabilmesi için, her hangi bir pay sahibinin buna ilişkin istemde bulunması gerekir. Bunun üzerine şirketin hâkim şirketle bağlı şirketlerden biriyle olan ilişkisini incelemek şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından özel denetçi atanabilir.

Alman hukukunda özel denetçinin atanmasına ilişkin şartlar PSOK'nun 142'nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddenin 1'inci fıkrası uyarınca şirketin kuruluşu aşamasında veya temsiline ilişkin, özellikle sermaye koyulmasına ilişkin konularda Genel Kurula mutlak oy çoğunluğu ile özel denetçi atama yetkisi verilmiştir. Ancak, PSOK'nun 258'inci maddesinde TTK'nun 406'ncı maddesine tekabül eden bir düzenleme bulunmaktadır. Buna göre sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı verilmesi durumunda mahkeme talep üzerine özel denetçi atayabilmektedir.

b. Özel Denetçinin Sır Saklama Yükümlülüğüne İlişkin Düzenlemeler

TTK'nun 404'üncü maddesi gereğince sır saklama yükümlülüğünün yanı sıra özel denetçinin denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapma yükümlülüğü de düzenlenmiştir. Özel denetçi, bu hüküm gereğince sır saklama borcunun ihlalinden doğan zararlar için sorumludur.

TTK m. 404'ün dışında özel denetçinin sır saklama yükümlülüğü TTK'nun başka hükümlerinde de yer almıştır. Özel denetçinin sır saklama yükümlülüğü TTK m. 441, f. 5'te özel olarak düzenlenmiştir. Buna göre özel denetçi sır saklamakla yükümlüdür. Özel denetçinin sır saklama yükümlülüğü sadece şirkete karşı değil herkese karşıdır.⁵¹

Bunların yanı sıra TTK'nun 442'nci maddesinin 1'inci fıkrası gereğince özel denetçi, incelemenin sonucu hakkında, şirketin sırlarını da koruyarak, mahkemeye ayrıntılı bir rapor verir. Özel denetçi kendisine verilen görev çerçevesinde her şeyi inceler, fakat sır saklama yükümlülüğü sebebiyle her tespitini ve bilgiyi raporuna koyamaz, şirketin menfaatlerini saklamakla yükümlüdür. Şirket sırları olarak, müşteri ve tedarikçi firmaları listesi, maliyetler, fiyat oluşumları, patentler ve diğer fikri

⁵¹ Bkz. TTK md. 441 Kanun Tasarısı Gerekçesi.

mülkiyet hakları ile ilgili bilgiler gibi şirketin korunmaya değer menfaatlerini kapsar. Bu menfaatler arasında projelere, yatırımlara, şirketin kurduğu veya kurmakta olduğu ticari, sınai, finansal vs. ilişkilere dair bilgiler de yer alır. Özel denetçi şirket sırlarını özel denetimin amacı ve konusu yönünden zorunlu ise ve zorunlu oldukları ölçüde açıklayabilir.⁵² TTK m. 442, f. 2 gereğince mahkeme özel denetçinin birinci fıkra uyarınca kendisine göndermiş olduğu raporu şirkete tebliğ eder ve şirketin, raporun açıklanmasının şirket sırlarını veya şirketin korunmaya değer diğer menfaatlerini zarara uğratarak uğratmayacağına ve bu sebeple istem sahiplerine sunulmamasına ilişkin istemi hakkında karar verir. Şirket sadece bu yönde istemde bulunabilir, neyin açıklanıp açıklanmayacağına mahkeme karar verir. Bunun için TTK madde 442'nin Kanun Taslağı Gerekçesine göre mahkeme şirket sırları ve korunmaya değer taslakta bir ayıklama (temizleme) işlemi yaptırır ve bu ayıklama usulü ile hükmün menfaatler dengesi sağlanmış olur.

3. Yardımcıları

Denetçi olmadan, denetim görevini yapanlar da, hükme göre her iki hukuk sisteminde de davranış yükümlüleridirler. Kanun koyucu bu kişileri “yardımcı” olarak ifade etmiştir. Yardımcılar kavramına denetim yöneticileri, denetim asistanları ve denetçiler, rapor eleştirisi ve rapor düzenleme alanında çalışanlar da yardımcı olarak kabul ediliyorlar. Denetçinin denetim faaliyeti kapsamında, örneğin sigorta, taşınmaz ve bilgisayar ile alakalı uzmanlık gerektiren konularda, danıştığı bilirkişiler de yardımcı olarak değerlendirilebilmektedirler. Bunun için yardımcı ve denetçi arasında sabit bir iş sözleşmesine ihtiyaç duyulmamaktadır. Denetçi yardımcı ilişkisi olması yeterli kabul edilir.⁵³

Türk hukukunda ayrıca Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 27'nci maddesinin 3'üncü fıkrası denetime yardımcı kişiler hakkında bir düzenleme içermektedir. Bu madde gereğince söz konusu denetim için yetkisi bulunmayan denetçilerin, denetçi yardımcılarının, bilgi sistemleri denetimi de dahil olmak üzere teknik bilgisine başvurulacak uzmanlar ve denetime yardımcı diğer kişilerin de denetçi olarak görevlendirilmek kaydıyla denetim ekiplerinde yer alabileceği düzenlenmiştir. Bu

⁵² Bkz. TTK madde. 442 Kanun Tasarısı Gerekçesi.

⁵³ Ingo Koller, Peter Kindler, Wulf-Henning Roth, Winfried Morck, *Handelsgesetzbuch Kommentar* (Münih: C.H. Beck, 2015) §323 N. 2.

kişilerin denetçilerin sorumluluk, gözetim ve kontrolü altında çalışmaları ve denetimin herhangi bir aşamasında karar verici konumda olamayacakları sebebiyle sorumlu tutulamayacaklardır. Ancak Yönetmelik bu kişiler için “bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklama yükümlülükleri saklı kalmak kaydıyla” sorumlu tutulamayacaklarına dair bir istisna getirmiştir. Yine Yönetmeliğin 44’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasında yardımcılardan genel hükümler gereğince, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklama yükümlülüklerinden doğan sorumluluk hallerinin saklı olduğu düzenlenmiştir.

4. Bağımsız Denetim Kuruluşları

a. Türk Hukuku

TTK’nun 404’üncü maddesinin 3’üncü fıkrası gereğince denetçinin bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi olması halinde, sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve çalışanlarını da kapsar. Hükümde denetimin dürüst ve tarafsız bir şekilde kimler tarafından yapılması gerektiğine ilişkin bir açıklama yapılmamıştır. Gerekçede ise yardımcılardan, temsilcilerin ve yönetim kurulu üyelerinin de diğer davranış yükümleri gibi sır saklamakla yükümlü oldukları açıklanmıştır.⁵⁴ Gerekçede madde metninden farklı bir yaklaşım benimsenmiştir.⁵⁵

Hükümdeki denetleme kuruluşunun “denetime yardımcı temsilcisi” terimi ile denetlemeyi bizzat yapan denetçi/denetçilerin eşgüdümünü sağlayan, gözetim işlevini yerine getiren kişileri de kapsamıştır. Kanun gerekçesine göre bu hükümle “davranış yükümlerini sadece ‘arazide çalışanlara’” özgüleyebilecek yorumlara engel olunmak istenmiştir. Buna karşılık denetçinin denetleme kuruluşu olması halinde bu şirketin yönetim kurulu üyelerine tüm davranış yükümleri değil, sadece sır saklama yükümü yükletilmiştir.⁵⁶

Bunun yanı sıra TTK’nun 404’üncü maddesinin 3’üncü fıkrası uyarınca yönetim kurulu ve üyelerinden ayrı ayrı bahsedilmiştir. Sır saklama yükümlülüğü zaten üyelere ilişkin bir yükümlülük olabileceği için, burada yönetim kurulu ve üyelerinin

⁵⁴ Bkz. TTK Tasarısı Gerekçesi m. 404.

⁵⁵ Arı 139.

⁵⁶ Bkz. TTK Tasarısı Gerekçesi m. 404.

ayrı ayrı kişilermiş gibi ayrı zikredilmeleri de isabetsiz olmuştur. TTK'nun başka hiçbir yerinde yönetim kurulu ve üyelerinin ayrı ayrı belirtildiğine rastlanmamıştır.⁵⁷ “Denetim kurulu ve üyelerinden” bahseden kaynak hukuk ile karşılaştırıldığında, Türk hukukunda “denetleme kurulu” yeni TTK ile kaldırıldığı için, kanun koyucu burada denetleme kurulu yerine yönetim kurulundan bahsedip, kaynak hukukun düzenleme şekline de sadık kalmak için “üyelerinden” ayrı ayrı bahsetmiş olabilir.

b. Alman Hukuku

Alman hukukunda bağlı şirketlerin sorumluluğu Türk hukukundan farklı ele alınmıştır. Alm. TK'nun 323'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası gereğince denetçinin bir denetim şirketi olması halinde, denetçinin sır saklama yükümlülüğü denetim kurulu ve üyelerine karşı da olduğu düzenlenmiştir.⁵⁸ TTK madde 404ün aksine hükümde yönetim kurulu ve üyelerinden söz edilmemiştir. Bunun yerine denetim kurulu ve üyeleri geçmektedir.

Her ne kadar denetim kurulunun denetim görevi bu şekilde kısıtlanmış olsa da, sır saklama yükümlülüğü devam eder.⁵⁹ Alm. TK m. 323 f. 3 denetleyen şirketin ihtiyari organı olan denetim kuruluna ilişkin uygulanır. Denetçi şirket, şirketin ortaklarına karşı da sır saklamakla yükümlüdür.⁶⁰ Ancak, sır saklama yükümlülüğü, denetleyen şirketin ortaklarına karşı da geçerlidir. Alm. TK m. 323, f. 1'de yer alan denetçi şirketin “denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri” ibaresi dar yorumlanmamalıdır. Temsile yetkili kurulun bütün üyeleri iç ilişkideki iş bölümünden bağımsız olarak, geniş yetki ve sorumluluklara sahip oldukları için şirketin denetim faaliyetine ilişkin bilgi alma hakkına sahiptirler.⁶¹ Bu sebepten de şüpheli durumlarda temsile yetkili organın bütün üyeleri sır saklamak ile yükümlüdür.⁶²

⁵⁷ AFI 139.

⁵⁸ Alm. TK m. 323, f. 3: “Die Verpflichtung zur Verschwiegenheit besteht, wenn eine Prüfungsgesellschaft Abschlussprüfer ist, auch gegenüber dem Aufsichtsrat und den Mitgliedern des Aufsichtsrats der Prüfungsgesellschaft.”.

⁵⁹ Schmidt/Feldmüller N. 37.

⁶⁰ Ebke § 323 N. 54

⁶¹ Schmidt/Feldmüller N. 37.

⁶² Ebke § 323 N. 54; Schmidt/Feldmüller N. 37.

C. Davranış Yükümlülüğünün Muhatabı

1. Şirket ve Bağlı Şirketin Sırları

Sözleşmenin diğer tarafı olan şirket davranış yükümlülüğünün muhatabıdır.⁶³ Fakat öncelikle hangi şirketlerin sözleşmenin diğer tarafı olabileceği, yani hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olduğu konusuna değinmek gerekir. 6102 sayılı kanunun ilk düzenlemesinde her büyüklükteki anonim şirketin denetimi bağımsız denetim kuruluşlarına veya serbest muhasebeci mali müşavire ya da yeminli mali müşavire bırakılmıştı. Fakat 6335 sayılı Kanun'un 18'inci maddesi gereğince yapılan değişiklikle bağımsız dış denetime ilişkin hükümlerin, tüm sermaye şirketlerine uygulanması esastan vazgeçilmiştir.⁶⁴ Bu değişiklik nedeniyle TTK m. 397, f. 4 gereğince denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulu tarafınca belirlenecektir. Bakanlar Kurulunun buna ilişkin kararı 23.01.2013 tarihli resmi gazetede yayınlanmış ve yürürlüğe girmiştir.⁶⁵ Bu kararın 3'üncü maddesine de sayılı üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketlerin ve ekli I sayılı liste kapsamında yer alan şirketlerin bağımsız denetime tabi oldukları belirlenmiştir. Söz konusu ölçütler aktif toplamı yüz elli milyon ve üstü Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı iki yüz milyon ve üstü Türk Lirası, çalışan sayısı beş yüz ve üstü olan şirketler şeklindedir. Bu ölçütlerin ikisini taşıyan şirketler TTK'nun 398'inci maddesi gereğince denetime tabidirler.

Dolayısıyla, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen şirketi denetleyen denetçi, bu şirketin sırlarını saklamakla yükümlüdür. Ayrıca bu yükümlülükler nedeniyle TTK m. 404, f. 2 gereğince tazminat tazminat hakkı bulunan şirketin davranış yükümlülüğünün muhatabı olması gerekmektedir. Bağlı şirketlere de tazminat hakkı tanındığı için, denetçi bunların da sırlarını saklamakla yükümlüdür.⁶⁶

2. Üçüncü Kişilerin Sırları

Denetçi ile şirket arasında süreklilik arz eden bir ilişki söz konusu olduğu ve şirketle arasında bir güven ilişkisi olduğu için, denetçinin faaliyeti sırasında veya dışında

⁶³ Arı 145.

⁶⁴ Bilgili/Demirkapı 255.

⁶⁵ Bakanlar Kurulu Kararı: *Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar*, Karar sayısı 2012/4213, Resmi Gazete 23.01.2013, Sayı 28537.

⁶⁶ Arı 145.

üçüncü kişilerden öğrenmiş olduğu bilgiler de önem arz edebilir. Bu sebepten TTK'nun 404'üncü maddesinin amacı ve dürüstlük kuralı da dikkate alındığında, denetçi üçüncü kişilerden denetim faaliyeti dışında elde ettiği bilgileri dahi saklamakla yükümlüdür.⁶⁷ Alman hukukunda da özellikle denetleme ile görevlendirilmiş şirkette, denetlenen ile bir ilişkisi bulunmayan kişilere karşı da sır saklama yükümlülüğü söz konusudur.⁶⁸

D. Yükümlülük Kavramının Anlamı ve Kapsamı

TTK m. 404 ve Alm. TK m. 323 yükümlülüklerini ihmal eden denetçilerin şirkete ve bağlı oldukları şirketlere karşı sorumluluğunu düzenliyor. 404'üncü madde, 554'üncü maddeden farklı olarak denetçinin davranış yükümünden doğan sorumluluğu düzenliyor. Kanun Taslağı gerekçesine göre “davranış” sözcüğü dürüstlüğü, tarafsızlığı ve şirket sırrına bağlılığı içerir ve ifade eder. Hükmün birinci fıkrası dürüst ve tarafsız denetim faaliyeti yürütme, sır saklama ve sırları izinsiz olarak kullanmama yükümlüğünden bahsederken üçüncü cümleye göre “Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı” sorumlu tutulabiliyorlar. Alman doktrininde “yüküm” kavramının kapsamına ilişkin farklı görüşler savunulurken Türk hukukunda da özellikle hükmün uygulama alanının belirlenmesi açısından “yüküm” kavramının kapsamının belirlenmesi gerekiyor. Hükmün birinci fıkrasında denetimin “dürüst”, “tarafsız” ve “sır saklama” yükümlülüğüne uygun yapılmasından bahsedilirken ikinci fıkrada düzenlenen üst sınırın birinci fıkrada öngörülen yükümün yerine getirilmesinde ihmali bulunanlar hakkında uygulanmasından bahsedilmesi de yükümlülüğün kapsamı açısından tereddütlere yol açmıştır.

⁶⁷ Ar 146, 147: Denetçinin sırları denetim faaliyeti dışında öğrenmesine ilişkin şu açıklamaları yapmıştır: “Bu bağlamda denetçinin, söz konusu bilgilerin denetim faaliyetinin dışında elde edildiğini gerekçe göstererek kendisini savunmaması gerekir. Zira TTK m. 404/I bu ihtimali kapsamıyor gözükmemektedir. Ancak bazı yazarlara örneğin bir banka memurunun bir arkadaş grubu içinde müşteriyle ilgili öğrenmiş olduğu bilginin meslek sırrı kapsamına girmeyeceğini, öğrenilen sır ile icra edilen meslek arasında illiyet bağının bulunmadığını ileri sürmektedir. Bu anlamda Ticari sırlar ise Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı m. 6'nın yoruma yer vermeyecek ölçüde şirketle denetçi arasındaki menfaatler dengesini daha iyi kurduğunu belirtmek mümkündür. Bu hükme göre, sırları doğrudan veya dolayısıyla öğrenen kamu görevlileri ve diğer kişiler, bunları saklamakla yükümlüdürler.”

⁶⁸ Ebke § 323 N. 37.

1. Alman Hukukunda “Yüküm” Kavramının Kapsamı

Kaynak hukukta yüküm kavramının anlamına ilişkin aşağıdaki görüşler savunuluyor.

a. Hükümde Sayılı Yükümlülükler

Öğretideki bir görüşe göre yükümlülük sadece hükmün lafzında sayılan yükümlülükleri kapsamaktadır. Buna göre denetçiler dürüst ve tarafsız denetleme, sır saklama ve iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanmama yükümlülüğünü ihmal etmeleri durumunda Alm. TK'nun 323'üncü maddesine göre sorumlu tutulabilecekler.⁶⁹ Bu görüş yükümlülük kavramını dar yorumlayıp bu kapsamı aşan bir yorum kabul etmiyor. Bazılarına göre hükümde sayılı yükümlülükler Alm. TK m. 317'de ele alınan denetimin konusu ve kapsamına giren görevlerle sınırlıdır.

Alm. TK m. 323, f. 1, c. 3 gereğince “*Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar*”⁷⁰ şeklindeki 3. cümlesi denetçilerin sorumluluğunu ele alan 1. Ve 2. Cümleyi takiben aynı fıkırdaki düzenlenmiştir. Dolayısıyla “yüküm” kavramının bu ilk iki cümlede geçen yükümlülükleri kapsadığı görüşü savunulabilir.

b. Her Türü Görev İhlalinden Sorumluluk

Alm. TK m. 323, f. 1, c. 3 gereğince kasten veya ihmal ile “yükümlerini” ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Alman doktrinindeki hakim görüşe göre hükmün 3'üncü cümlesi “yüküm” kavramını ilk iki cümledeki gibi somutlaştırmadığı ve ilk iki cümleye doğrudan atıfta bulunmadığı için denetçi denetimdeki her türlü görev ihlalinden sorumludur.⁷¹

Bu görüş sistematik olarak da savunulabilir. Hüküm sistematik olarak “Denetleme” ana başlığı altında yer alması nedeniyle denetimle alakalı bilimum yükümleri kapsadığı savunulabilir. Yani, hakim görüşe göre denetçiler dürüst ve tarafsız denetim, sır saklama yükümü ve iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanmama yükümlülüğünün ihlali dışında, denetime ilişkin diğer hükümlerin ihlalinden de

⁶⁹ Ebke § 323 N. 23.

⁷⁰ Alm. TK m. 323, f. 1, c. 3: “*Wer vorsätzlich oder fahrlässig seine Pflichten verletzt, ist der Kapitalgesellschaft und, wenn ein verbundenes Unternehmen geschädigt worden ist, auch diesem zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet.*”

⁷¹ Stefan Schmidt, Christian Feldmüller, *Beck'scher Bilanzkommentar* (Münih: C.H. Beck, 2014) N. 10.

sorumludurlar. Buna göre denetçiler ibraz yükümü ve bilgi alma hakkı ile ilgili ihlallerden (Alman TK m. 320 / TTK m. 401), yanlış raporlardan veya raporun verilmesinin haksız yere geciktirilmesinden (Alm. TK m. / 321 TTK m. 402) ve görüş yazısı hazırlama yükümlülüğünün ihlalinden (Alm. TK m. 322 / TTK m. 403), örneğin sebepsiz yere olumlu görüş yazısının sınırlandırılması veya olumsuz görüş yazısı verilmesinden, Alm. TK m. 323 gereğince sorumlu tutulabilir.⁷² Bu görüşe göre hüküm denetim görevi dışında, denetim görevini sadece tamamlayan nitelikteki faaliyetleri kapsamıyor.⁷³

c. Denetimin Temel Davranış Yükümü Olduğunu Savunan Görüş (Zentrale Verhaltenspflicht)

Alman doktrininde savunulan bir diğer görüşe göre ise “özenli denetim / dürüst denetim” temel davranış yükümü olarak anlaşılmalıdır. Bu görüşe göre denetçi sadece asıl denetim faaliyetinden değil, denetim kapsamındaki bilimum davranışlarından sorumludur.⁷⁴ Bu görüş hakim görüşe göre denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğunun kapsamını genişletmekle beraber, hakim görüşle aynı sonuca ulaşıyor. Örneğin ibraz yükümü ve bilgi alma hakkı (Alm. TK m. 320 / TTK md. 401), denetim raporlarının düzenlenmesi (Alm. TK m. 321 / TTK md. 402), görüş yazısının yazılması, sınırlandırılması veya olumsuz görüş verilmesi ile alakalı ihlallerde de denetçinin sorumluluğu kabul edilmektedir.

d. Sonuç

Doktrindeki bir görüşe göre Alm TK m. 323’deki yüküm kavramı dürüst ve tarafsız denetleme, sır saklama ve iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanmama yükümlülüğünü kapsıyor. Hâkim görüş ve üçüncü görüşe göre denetçinin denetim faaliyeti ile alakalı bütün ihlallerden sorumlu tutulacağı savunuluyor. Alm. TK’nun 323’üncü maddesi ile TTK’nun 404’üncü maddesinde geçen yükümlülük kavramının kapsamı, hükümler arasındaki farklardan dolayı iki hukuk sistemi açısından ayrı ayrı değerlendirilmek gerekir.

⁷² Koller/Kindler/Roth/Morck § 323 N. 1.

⁷³ Adolf Baumbach, Klaus J. Hopt, *Beck’sche Kurz – Kommentare Band 9* (Müni: C.H. Beck, 2014) N. 1A; Ebke § 323 N. 24; Heidel/Schall N. 3.

⁷⁴ Ebke § 323 N. 25.

Alm. TK m. 323 “Denetçinin Sorumluluğu” başlığını taşıyor. Kanun Koyucu TTK md. 404ün başlığı gibi sorumluluğu “Sır saklamadan Doğan Sorumluluk” diye sınırlandırmamış ve hükme soyut bir başlık vermiştir. Bu durum hakim görüşü destekler nitelikte. Bunun yanı sıra Alman Ticaret Hukukunda denetçinin söz konusu hükümde sayılı yükümlülükleri dışındaki yükümlülüklerinin ihlalden doğan sorumluluğu düzenleyen bir hüküm yoktur. Denetçinin faaliyeti kapsamındaki diğer davranışlarından da sorumlu tutulabilmesi için Alm. TK’nun 323’üncü maddesindeki yüküm kavramının geniş yorumlanması gerekmektedir. Buna göre Alman ticaret hukukunda denetçi dürüst ve tarafsız denetim, sır saklama yükümü ve is ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanmama yükümlülüğünün ihlali dışında denetim faaliyeti ile ilgili diğer ihlallerden de Alm. TK m. 323 gereğince sorumlu tutulması gerekir.

Kanun koyucu belirsiz hukuk terimi olarak kabul edilen “dürüst” ve “tarafsız” kavramlarını özellikle kullanmıştır. Muhasebe işlerinde neyin doğru olduğu sorusuna birçok savunulabilir cevap verilebileceği için, denetim faaliyeti de tamamen belirli bir bilime dayanmamaktadır. Alman hukukunda denetim faaliyeti “en yüksek düzeyde gerçekleşen bir sanat eseri” şeklinde tanımlanmaktadır.⁷⁵ Bu sebepten Alman kanun koyucu zorunlu denetimin 1931 yılında düzenlenmesiyle birlikte denetim faaliyetine ilişkin kriterleri ve denetçinin ve yardımcılarının davranış yükümlülüklerini kanunen somutlaştırmaktan kaçınmıştır. Kanun koyucu belirsiz hukuki terimlere sığınmıştır. (“dürüst”, “özenli”, “tarafsız” gibi m. 323, m. 317, f. 1, c. 3, m. 320, f. 2, c. 1,3). Bu belirsiz hukuk terimleri ile kanun koyucu bir nevi esneklik tanımıştır. Bunu yaparken, denetim işleminin icrası ile ilgili her türlü hususu düzenlemenin imkansız olduğu bilincine varmıştır. Bunun yanı sıra var olan denetim ilkelerinin ve gelişen yeni denetim ilkelerini katı yasal kurallarla engellemek istememiştir.⁷⁶ Bu sebeplerden de hükümün geniş yorumlanması yerindedir.

2. Türk Hukukunda “Yüküm” Kavramının Kapsamı

a. Kaynak Hukuktaki Hakim Görüşün Uygulanması

TK m. 404 Alm. TK m. 323’ten farklı olarak “Denetçilerin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu” başlığını taşıyor. Kanun koyucu hükmün kapsamını başlığında net bir

⁷⁵ Ebke § 323 N. 26.

⁷⁶ Ebke § 323 N. 26.

şekilde belirtmiştir. Türk hukukunda hakim görüşün kabul edilmesi halinde denetçinin genel sorumluluğunu düzenleyen TTK m. 554 anlamını yitirmektedir. Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarının denetleyen denetçi ve özel denetçiler TTK m. 554 gereğince; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur. Buna göre TTK'nun 554'üncü maddesinde sayılı kişilerin sorumluluğu kanuni görevlerin yerine getirilmesinde kusurlu hareket edilmesinden kaynaklanıyor. Dolayısıyla 404'üncü maddenin denetçinin kanuni görevlerini yerine getirmesindeki sorumluluğa dair olarak geniş yorumlanması halinde, 554'üncü maddenin ayrı olarak bir anlam ifade etmeyeceğinden, hakim görüş TTK m. 404 açısından savunulamaz.

b. Yüküm Kavramının Sadece “Sır Saklama Yükümlülüğü”nü Kapsaması

Görüldüğü gibi Türk hukukunda denetçinin sorumluluğunu düzenleyen iki farklı hüküm bulunmaktadır. Kanun koyucu gerekçesinde neden iki farklı hukuk sisteminden sorumluluğa dair iki hüküm alınıp düzenlendiğine dair bir açıklama yapmamış. Kanun tasarısında hem şirketin hem de şirketler topluluğunun denetçilerinin, işlem denetçilerinin, özel denetçinin sorumluluğunu düzenleyen 554'üncü maddenin gerekçesine göre anılan denetçilerin sır saklama yükümlülüğünü ihlal etmeleri halinde tabi oldukları sorumluluk 404'üncü maddede ayrı olarak düzenlendiği için, 554'üncü madde kural olarak 404'üncü maddenin kapsamına giren ihlallerde uygulanmaz. Buna göre, kanun koyucunun 404'üncü madde ile sadece sır saklama yükümlülüğünün ihlalinden doğan sorumluluğu düzenlemek istediği düşünülebilir. TTK'nun 404'üncü maddesi denetçi bakımından özel bir sorumluluk hali düzenlenmiştir. Fakat hükmün lafzı sır saklama yükümünün yanı sıra dürüst ve tarafsız denetim yürütme yükümlülüğünün ihlalini de aynı hükümde düzenlemiştir. Bu sebepten TTK'nun 554'üncü maddesinin gerekçesi ile 404'üncü maddenin içeriği çelişmektedir ve kanun koyucunun amacını desteklemektedir.

Denetçi denetim faaliyetini Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmeye uygun olarak yürütmelidir (TTK md. 338, f. 1, c. 2). Denetçi, denetçilik mesleğinin gereklerine ve dürüst resim ilkesine uygun olarak, ve bu kuralların sadece bir kısmını yansıtan “dürüstlük”, “tarafsızlık” ve “sır saklama” borcunu gözeterek denetim görevini icra etmekle yükümlüdür.⁷⁷

Bu yüzden Türk ticaret hukuku açısından TTK’nun 404’üncü maddesinin sadece sır saklamadan doğan sorumluluğu kapsadığını bunun dışındaki yüküm ihlallerinde ise TTK’nun 554’üncü maddesinin uygulanması gerektiği savunulabilir. Sır saklama yükümünün yanı sıra TTK m. 404, f. 1’de düzenlenen denetçinin denetimi dürüst ve tarafsız yapma yükümlülüğü ve bu yükümlülüklerin ihlali halinde yine bu hükme göre sorumlulukları düzenlenmiştir. Dolayısıyla hüküm her ne kadar Alman hukukundaki gibi geniş yorumlanamasa da, sadece sır saklama yükümlülüğünün ihlalden doğan sorumluluğu düzenlememektedir. Başlıktaki eksik ifadeye rağmen hüküm kanunla öngörülen denetim yükümlülüğünü ihlal edenlerin sorumluluğunu da düzenlemektedir.⁷⁸ Bu sebepten hükmün sadece sır saklama yükümünün ihlalden doğan sorumluluğu kapsadığını savunmak, hükmün lafzına tamamen aykırı olacağından savunulamaz.

c. Dürüstlük Ve Tarafsızlık Yükümlülüklerinin Kanuni Görev Olarak Değerlendirilmemesi

Bir diğer görüşe göre denetimi “dürüst ve tarafsız yapma yükümlülüğünün ihlali” ile TTK m. 554 gereğince kanuni görevlerin yerine getirilmesinde kusurlu hareket etme arasında bir ayırım yapılması gerektiği yönündedir.⁷⁹ Alman doktrinindeki dar görüşe göre hüküm sadece maddedeki sayılı olan dürüst, tarafsız denetim yapma yükümlülüğü ve sır saklama yükümlülüğünü kapsıyor. Denetçinin bu yükümlülükler dışındaki yükümlerini ihlal edip kanuni görevlerini yerine getirirken kusurlu davranması ise TTK m. 554’ün uygulama alanına giriyor. Denetçi görevini usulünce yerine getirmiş olmasına rağmen, uzmanlık düzeyine veya gayriresmi bilgi kanallarına bağlı olarak farkına vardığı veya önceden bildiği hususları bilmiyormuş gibi davranarak dürüst ve tarafsız davranma yükümlülüğünü ihlal etmiş olabilir.⁸⁰

⁷⁷ Topçuoğlu 125.

⁷⁸ Odman Boztosun 1.

⁷⁹ Odman Boztosun 4.

⁸⁰ Odman Boztosun 4.

Sır saklama yükümlülüğünün, düzenlenmemiş olsa idi bile, dürüstlük kuralının bir sonucu olarak, varlığını sürdüreceği ve hükmün sır saklama yükümlülüğünün vurgulanması amacıyla düzenlenmiş olduğu savunulabilir. Faka, “tarafsızlık” kuralı düzenlenmemiş olsa idi, varlığını sürdüreceğini savunmak mümkün değildir. Bu sebepten sır saklama yükümlülüğünün ihlalden doğan zararların yanı sıra denetim faaliyetinin “dürüst” ve “tarafsız” icra edilmemesinden doğan zararların da TTK m. 404 gereğince tazmin edilebilir olması gerekir.

d. Sonuç

Türk hukukunda sorunun temel kaynağı TTK m. 404’ün Alman hukukundan TTK m. 554’ün ise İsviçre hukukundan alınmış olmasıdır. Alm. TK m. 323 tercüme edilerek ve içeriğinde neredeyse hiçbir değişiklik yapılmadan Türk hukukuna aktarılmıştır. Sadece başlığı “Denetçinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu” şeklinde değiştirilmiştir. TTK m. 554’ün hükmünün kaynağı ise kanun gerekçesinde de açıkça belirtilmesi de İsviçre Borçlar Kanunu m. 755’tir.⁸¹ İBK’nda “Denetçinin sorumluluğu” başlığını taşıyan İBK’nun 755’inci⁸² maddesinin yanı sıra, İBK m. 730b, f. 2 denetçilerin sır saklama yükümlülüğü düzenlemiştir. İBK m. 730b gereğince denetçi kanunen bilgi verme yükümlülüğü olmadığı takdirde, edindiği bilgileri saklamakla yükümlüdür.⁸³ Sır saklama yükümünün ihlalden doğan sorumluluktan söz edilmemiştir. Fakat, bu düzenleme ile sır saklama yükümlülüğünün kanunen düzenlenen bir görev olduğu anlaşılmaktadır. Bu görevi ihlal eden de İBK’nun 755’inci maddesine göre sorumlu tutulabilmektedir. Türk hukukunda mevcut uyumsuzlukların giderilmesi için TTK’nun 404’üncü maddesinin yeniden düzenlenmesi gerekir. Kanun koyucu İsviçre hukukundaki uygulamayı benimseyerek veya 404’üncü maddeden “tarafsızlık” ve “dürüstlük”

⁸¹ Artı 155.

⁸² İBK md. 755 “REVISIONSHAFTUNG: “Alle mit der Prüfung der Jahres- und Konzernrechnung, der Gründung, der Kapitalerhöhung oder Kapitalherabsetzung befassten Personen sind sowohl der Gesellschaft als auch den einzelnen Aktionären und Gesellschaftsgläubigern für den Schaden verantwortlich, den sie durch absichtliche oder fahrlässige Verletzung ihrer Pflichten verursachen. Wurde die Prüfung von einer Finanzkontrolle der öffentlichen Hand oder von einem ihrer Mitarbeiter durchgeführt, so haftet das betreffende Gemeinwesen. Der Rückgriff auf die an der Prüfung beteiligten Personen richtet sich nach dem öffentlichen Recht.”

⁸³ İBK md. 730b f. 2 “Die Revisionsstelle wahrt das Geheimnis über ihre Feststellungen, soweit sie nicht von Gesetzes wegen zur Bekanntgabe verpflichtet ist. Sie wahrt bei der Berichterstattung, bei der Erstattung von Anzeigen und bei der Auskunftserteilung an die Generalversammlung die Geschäftsgeheimnisse der Gesellschaft.”

yükümlülüklerini çıkararak soruna çözüm getirebilir. Aksi takdirde “tarafsızlık” ve “dürüslük” kavramlarının 554’üncü madde kapsamında ihlal edilebilen görevlerden farklı oldukları kabul edilmelidir.

3. Mukayese

İki hukuk sisteminde de hükmün 3’üncü cümlesinde geçen “yüküm” kavramının kapsamı tartışmalıdır. Alman hukukunda denetçinin sorumluluğuna ilişkin başka bir hüküm bulunmamasından dolayı denetçinin Alm. TK m. 323, fıkra 1, cümle 1 ve 2’de sayılan yükümlülüklerinin yanı sıra her türlü görev ihlalden doğan zararlardan sorumlu olduğu kabul ediliyor. Alman doktrinindeki bütün görüşlerin temelinde “dürüst ve tarafsız denetim faaliyetini ve sır saklama ve kullanmama” yükümlülükleri denetçinin faaliyeti kapsamında gözetmesi gereken yükümlülükler, dolayısıyla bunların ihlali aynı zamanda görev ihlali olarak değerlendirilmektedir. Türk hukukunda ise tartışmanın nedeni Alman hukukunun aksine denetçinin görev ihlalden doğan sorumluluğuna dair özel bir hükmün bulunmasıdır. Türk doktrinindeki bazı görüşler “dürüslük” ve “tarafsızlık” yükümlülüklerini denetçinin TTK m. 554’te düzenlenmiş olan ihlal edebileceği görevler kapsamında değerlendiriyor. Hatta, bir görüş denetçiyi sadece sır saklama yükümünün ihlalden sorumlu tutmak istiyor. “Dürüst ve tarafsız denetim yapma yükümlülüğü” nün denetçinin diğer görev yükümlülüklerinden ayrı bir uygulama alanı olduğunun kabul edilmesi halinde TTK m. 404 anlam kazanıyor. Sonuç olarak, iki hukuk sisteminde “yüküm” kavramının kapsamı, hükümlerin aynı olmasına rağmen, değişiyor. Alman kavramın denetçinin bütün görev ihlallerini kapsayacak şekilde geniş yorumlanması gerekirken, Türk hukukunda 554’ünü madde nedeniyle böyle geniş bir yorum mümkün değildir.

4. İhtiyari Denetimde Yükümlülüğün Kapsamı

İhtiyari denetimlerde denetçi yükümlülüklerinin kapsamı ve yükümlülüklerle aykırılığın yaptırımları, sözleşme hükümleri ve genel medeni hukuk hükümlerince belirlenir. İhtiyari denetimlerde 323’üncü madde uygulanmaz, kıyas yolu ile uygulama da söz konusu değildir. Sözleşmede belirlenen denetçi yükümlülüklerinin 323’üncü madde de sayılı yükümlülükler ile aynı olması halinde dahi 323’üncü

madde bu hallerde uygulanmaz.⁸⁴ Aynı uygulamanın Türk hukuku için de kabul edilmesi gerekir.

E. Denetçinin Yükümlülükleri

TTK'nun 404'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında ve Alm. TK'nun 323'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında denetçinin yükümlülükleri “denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak”, sır saklamak iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamama şeklinde ifade edilmiştir.

1. Denetim Faaliyetinin Dürüst Bir Şekilde Yapılması

a. Türk Hukukunda “Dürüstlüğün” Tanımı

TTK m. 404, f. 1, c. 1 gereğince denetçi denetimi dürüst bir biçimde yapmak zorundadır. Dürüstlük kavramına ilişkin kanun gerekçesinde açıklamalarda bulunulmuştur. Buna göre “dürüst” kavramı Alm. TK m. 323'deki “gewissenhaft” sözcüğünün karşılığı olarak kullanılmıştır. Kaynak hukuktaki terimin aynı zamanda “vicdanlı, özenli, güvenilir” anlamına geldiği için Türkçe terim yeterli görülmeyebilir. Her ne kadar ilk yaklaşımda “dürüst” kavramına bu anlamlar yüklenmeyebilse de Kanun tasarısı gerekçesine göre Medeni Kanun'un 1'inci maddesini de göz önünde bulundurarak “dürüst” kavramına aynı zamanda “vicdanlı, özenli, güvenilir” anlamları yüklenmelidir. Dürüstçe, ahlak kurallarına, mesleki etiğe göre ve tarafsız bir şekilde yapılması gereken “denetim”dir, sır saklama da denetim ile bağlantılıdır. Dolayısıyla bu davranış yükümleri denetimi nitelemektedir.

Kanun tasarısı gerekçesinde Alman öğretisinin haklı olarak hükmü “mesleki yükümler” çerçevesinde de anlamlandırdığı ifade edilmiştir. Alman hukukunda özellikle Denetçiler Odası'nın Meslek Yönetmeliğinde yükümlülükler ayrıntılı bir şekilde tek tek düzenlenmiştir. Hükmünde mesleki yükümlülük kapsamında açıklanmasının sonucu, denetlemenin tam, gerçeği yansıtır, açıklayıcı, haber verici nitelikte olması gerektiğidir.

⁸⁴Andreas Langseder, Ulrich Prinz, Norbert Winkeljohann, Beck'sches handbuch der GmbH: Gesellschaftsrecht, Steuerrecht (Münih: Beck Verlag, 2014) § 9 N. 231.

Türk hukukunda da böyle bir yaklaşım kabul edilebilir. TTK md. 398 f. 1 c. 3 gereğince denetleme, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGMDSK) belirlediği esaslar bağlamında, “denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle” gerçekleştirir. Dolayısıyla “dürüst” olma kuralı da meslek etiğinin bir parçası olarak değerlendirilir.

TTK m. 398, f. 1, c. 4 gereğince de denetleme, şirketin ve topluluğun malvarlıksal ve finansal durumunun 515’inci madde anlamında “dürüst resim ilkesine” uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır. Dürüst resim ilkesine göre ise anonim şirketlerin finansal tabloları, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır.

b. Alman Hukukunda Dürüstlüğün Tanımı

Dürüstlük yükümlülüğü zorunlu denetimin öngörülmesi ile 1931 yılında Alm. TK’nun 262g maddesinde ilk kez düzenlenmiştir. Bir borç ilişkisinden doğan bir yükümlülüğün “dürüst” olarak nitelendirilmesi Alman medeni hukukunda da alışılmamış bir ifadedir. Alm. Medeni Kanun, genel olarak “ilgili mesleklerin gerektirdiği özen”den bahsetmektedir (örneğin Alm. MK m. 276, f. 2)⁸⁵. Kanun koyucu dürüstlük kavramını genel olarak özel bir sadakat ilişkisinden doğan yükümlülüklerde kullanmıştır. Alm. TK m. 323 çerçevesinde de bir borç ilişkisi söz konusudur. Kanun koyucu buna rağmen “dürüst” kavramını kullanmakla denetim faaliyetinde “ilgili mesleklerin gerektirdiği özen”den daha kapsamlı bir özen gösterilmesi gerektiğini vurgulamak istemiş olabilir.⁸⁶

⁸⁵ Alm. MK m. 276, f. 2 “ilgili mesleklerin gerektirdiği özen” ifadesini içeren hüküm şu şekildedir: “İlgili mesleklerin gerektirdiği özeni dikkate almayanlar, ihmal ile hareket etmiş olurlar.” (“Fahlässig handelt, wer die im Verkehr erforderliche Sorgfalt außer Acht lässt”)

⁸⁶ Ebke § 323 N. 40.

Alm. DYMMY'nin "Dürüstlük ("Gewissenhaftigkeit") başlığını taşıyan 4. maddesi gereğince denetçiler faaliyetlerini icra ederken kanuna bağlıdırlar ve meslekleri için geçerli kuralları öğrenip bunlara riayet etmeleri gerekmektedir. Hükme göre denetçiler hizmetlerini sadece gerekli liyakate sahip olmaları ve hizmetlerinin icrası için gerekli zamanı ayırabilmeleri durumunda hizmet vermelişler.

Kavramın kapsamı ve anlamı Alman öğretisinde tartışmalıdır. Doktrindeki bir görüşe göre "gewissenhaft" şartı denetçinin özen yükümlülüğünü ifade edip, bu yükümlülüğü ayrıca genişletmez. Alm. MK özen kurallarına ilişkin genel bir şart koymuştur.⁸⁷ Alm. TK m. 318 gereğince denetim faaliyeti ile görevlendirilen denetçi denetimi "mesleklerin gerektirdiği özen" kuralına göre yürütmelidir. Buna göre objektif bir özen yükümü aranmaktadır. Bu kural Alm. MK'nun 276'ncı maddesinin 2'nci fıkrasına dayandırılıyor.⁸⁸ Alm MK m. 276, f. 2 gereğince bu kuralı ihlal eden taksirli davranmıştır.⁸⁹ Denetçinin sorumluluğunun belirlenmesinde objektif bir özen kriteri aranmaktadır. Buna göre özel bir bilgi ve tecrübe gerektiren mesleki faaliyetlerde basiretli ve özenli bir meslek mensubunun özen yükümlülüğü esas alınmalıdır.⁹⁰

Öğretideki bir diğer görüşe göre ise dürüstlüğün özel bir sadakat yükümlülüğü olduğu savunuluyor. Bu görüşe göre dürüstlük kavramı denetlenen şirket ile denetçi arasında özel bir sadakat ilişkisi olduğunu ifade ediyor. Ancak, bu görüş denetçiyi şirket organının bir parçası olarak gördüğü için bağımsız denetime, yani denetçinin bağımsız (Alm. TK m. 323, f. 1, c. 1, m. 318 f. 3, c. 1 ve m. 319, f. 2 ila 5, DK m. 43 f. 1, c. 1) olması gerektiği ilkesine aykırıdır ve savunulamaz.⁹¹

Bazı yazarlara göre sıfat olan "özenli" kelimesi (gewissenhaft) özne olan "vicdan" kelimesiyle (Gewissen) bağdaştırılmaya çalışılıyor. Bu görüş vicdan kavramını kendi davranışının objektif değeri veya değersizliği hakkındaki subjektif bilinç olarak tanımlıyor. Buna göre vicdani kararlar subjektif ve kişisel değerlendirmeler

⁸⁷ Schmidt/Feldmüller N. 11.

⁸⁸ Ebke § 323 N. 40.

⁸⁹ Alm. MK md. 267 f. 2 "*Fahrlässig handelt, wer die im Verkehr erforderliche Sorgfalt außer Acht lässt.*"

⁹⁰ Schmidt/Feldmüller N. 11.

⁹¹ Ebke § 323 N. 41.

sonucunda ortaya çıkmaktadır.⁹² Bu görüşü savunan bazı yazarlar, sınırsız subjektif bir değerlendirmenin önlenmesi amacıyla ölçütün objektifleştirilmesi gerektiğini savunmaktadırlar. Objektifleştirme ise özen kuralı ile, yani objektif olarak gerekli davranışların toplamıyla sağlanmalıdır. Özen asgari bir kriter olarak değerlendirilirken, vicdan kavramına mesleklerin gerektirdiği özen kavramından çok daha derin ve kapsamlı yükümlülükler yüklenmektedir.⁹³

Bir başka görüş vicdan kavramının subjektif, özen kavramının ise objektif olduğu yönündeki ifadeleri bertaraf edip, her iki kavramında hem subjektif hem de objektif unsurları olduğunu savunuyor. Kavramlar arasındaki fark ise vicdan kavramının daha çok içsel ve psikolojik bir olayı, özen kavramının ise daha çok dışsal bir davranışa yönelik olduğu yönündedir. Ancak, bu görüşe göre dürüst davranma yükümlülüğünün özen yükümlülüğüne göre daha geniş yorumlanması gerekmemektedir. Mesleklerin gerektirdiği özen ölçütü zaten belirli gruplara ilişkindir. Bu sebepten belli meslek mensupları, Alm. MK m. 276, f. 2'nin öngördüğü çerçevede, meslek mensupları için geçerli olan özel yetenek ve bilgiler kapsamında hareket etmeleri gerekmektedir. “Dürüst” kavramının yüklediği yükümlülüğün daha geniş olması mutlaka şart değildir. “Dürüstlük” ile “özen” kavramlarının eşdeğer kabul edilmesi gerekir. Ayrıca kanun koyucunun ilgili hükümlerde bazen “dürüst” (örn. Alm. TK md. 317 f. 1 c. 2, md. 323 f. 1 c. 1) bazen de “özen” (Alm. TK md. 320, f. 2, c. 1 ve 3) kelimelerini kullanması ve farklı kavramlara farklı sonuçlar bağlamaması da kavramların eşdeğer olduğunun bir göstergesidir.⁹⁴

“Dürüst” (gewissenhaft) kelimesinin yorumlanması ve kapsamı ile ilgili yukarıda belirtilen farklı görüşler olmasına rağmen Alman doktrininde, kavramın belirsiz bir hukuki terim olduğu genel görüş olarak kabul edilmektedir. Bu kavram pozitif olarak yorumlanmalı ve uygulanmalıdır. Bu sebepten hâkimin “dürüstlük yükümlülüğünü” somutlaştırırken, bu kavramı denetime ilişkin yasal düzenlemelerin anlam ve amacına göre belirlemelidir. Yani, denetçi açısından mutlak olan değil, denetim hükümlerinin anlam ve amacına göre bir yorumlama benimsenmelidir. Bu yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken şartlar konusunda ulusal ve

⁹² Ebke § 323 N. 42.

⁹³ Ebke § 323 N. 32.

⁹⁴ Ebke § 323 N. 43.

uluslararası denetçilerin meslek kuruluşlarının bildirimleri, özellikle ADE'nün denetim standartları ve Denetçiler Odası'nın Meslek Yönetmeliği'nden de faydalanılabilir. Ancak, bunlar mahkemeler için bağlayıcı değildir. Dürüst veya özenli denetim yükümlülüğünün somutlaştırılması açısından denetimde esaslilik ilkesi (Principle of Audit Materiality) benimsenmelidir.⁹⁵

2. Denetim Faaliyetinin “Tarafsız” Bir Şekilde Yürütülmesi

a. Tarafsızlık Kavramı

Denetçi denetimi tarafsız yapmakla yükümlüdür. Alm. DK'nun 43'üncü maddesinin 2'nci fıkrası gereğince denetçi özellikle denetim raporlarının hazırlanmasında tarafsız davranmalıdır. Alman hukukunda diğer yükümler gibi tarafsızlık yükümü de mesleki bir yükümlülüktür. Şirket denetiminde denetçinin tarafsız davranmasını gerektiren taraflar bulunmamaktadır. Hükümdeki tarafsız ifadesi denetçinin ne şirketin ne de diğer grupların, şirketin organları, işçiler ve alacaklılarının menfaatlerinden etkilenmeden, objektif ve bağımsız bir şekilde üçüncü kişilerin etkisi altında kalmadan yürütmesi gerektiği anlamına gelir.⁹⁶ Buna göre denetçinin denetim faaliyetini, tarafsız yapabilmesi için bağımsız olması şarttır.⁹⁷ Denetçinin özellikle denetim faaliyetini nasıl yürütmesi ve denetim raporunu nasıl hazırlaması hususunda etki altında kalmaması gerekir.⁹⁸ Ancak, denetçinin bilgi alma hakkı kapsamında, örneğin denetim raporu taslağının şirket müdürlerine verilmesi ve müdürlerin haklı sebeple yorum yapmaları hali, yasağın dışında kalır.⁹⁹

b. Mesleki Yükümlülük

Alm. TK md. 323 de belirlenen tarafsızlık şartı Alm. DK'nun 43'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 2'nci cümlesinde de belirlenen mesleki şartla büyük ölçüde örtüşmektedir. Alm. DK m. 43, f. 1, c. 2 ve DYMMY m. 20'de mesleki yükümlülük olarak düzenlenen tarafsızlık şartı ile büyük ölçüde uyumlu düzenlenmiştir. DYMMY'nin 20'nci maddesi uyarınca denetçilerin özellikle rapor hazırlama aşamasında tarafsız olmaları gerekmektedir, yani kimseye bir menfaat sağlamadan veya zarar oluşturmayacak şekilde hareket etmeleri gerekir. Ayrıca, bütün hususları

⁹⁵ Schmidt/Feldmüller N. 11.

⁹⁶ Schmidt/Feldmüller N. 25.

⁹⁷ Arı 123.

⁹⁸ Schmidt/Feldmüller N. 26.

⁹⁹ Ebke §323 N. 46; Schmidt/Feldmüller N. 26.

bir uzman görüşüyle değerlendirip raporunda dikkate alması gerektiği düzenlenmiştir. DK m. 49 ve DYMMY madde 21 gereğince denetçinin bir faaliyeti yürütürken yasaklı olması halinde görevden çekilmesi gerekmektedir. Bu hüküm Alm. TK'nun 319'uncu maddesini yansıtmaktadır.

c. Bağımsız Denetim

Denetçinin denetim faaliyetini dürüst ve tarafsız yürütebilmesinin temel şartı bağımsızlığıdır.¹⁰⁰ TTK'nda da bir çok hükümde tarafsızlığın ve bağımsızlığın aynı anlamda kullanıldığı görülmektedir. (TTK md. 428 f. 1, TTK md. 359, TTK md. 399 f. 2 gibi)¹⁰¹ Denetçinin bağımsızlığını etkileyip, ortadan kaldıracabilecek haller TTK md. 400 f. 3'ün yanı sıra Sermaye Piyasası Kanununda da düzenlenmiştir.¹⁰² (SPK X 22. No.lu Tebliğ 2. Kısım madde 13)

Denetim kuruluşu ve denetçilerin, denetimleri esasen ve şeklen bağımsız olarak gerçekleştirmeleri gerektiğini düzenleyen Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 22'nci maddesinin 1'inci fıkrasının a bendinde bağımsızlık kavramı “denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arı olarak görüş açıklamasıdır” şeklinde tanımlanmıştır.

Alman öğretisinde bazı yazarlar bağımsızlığı iç ve dış bağımsızlık olarak ikiye ayırıyor. Buna göre dış bağımsızlık denetçi ile denetlenen arasındaki hukuki, ekonomik ve fiili ilişkiyi tanımlıyor ve denetçilerin mesleki karar verme yetilerini kısıtlayan veya kısıtlama tehlikesi olan bir ilişki kurmamaları gerektiğinin altını çiziyor. Denetçinin Alm. TK md. 319 gereğince yasaklı olduğu haller dış bağımsızlığını kısıtlıyor.¹⁰³ İç bağımsızlık ise denetçinin içsel durumuna göre peşin kanaat sahibi olmadan, önyargısız bir denetim ilişkisi kurmasını öngörüyor.

d. Denetçi Olamayacak Kişiler

Denetçinin tarafsızlığını ortadan kaldıran haller her iki hukuk sisteminde de ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Türk hukukunda TTK'nun 400'üncü maddesi, Alman

¹⁰⁰ Topçuoğlu 104.

¹⁰¹ Arı 121, 122.

¹⁰² Topçuoğlu 104.

¹⁰³ Peemöller/Oberste-Padtberg S. 1813; WP,vBP.

hukukunda da Alm. TK'nun 319'uncu maddesi tarafsızlığın ortadan kalktığı ve bu sebeple denetçi olamayacak kişileri düzenlemiştir.

TTK m. 400 f. 1, c. 2 gereğince yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve / veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette tarafsızlığı ortadan kaldıran hallerin mevcudiyetinde denetçi olamaz.

Alm. TK madde 319 fıkra 3 gereğince tarafsızlığı ortadan kaldıran haller sadece denetçinin hükümdeki şartları gerçekleştirilmesi halinde değil, bu şartları faaliyetini birlikte yürüttüğü kişinin gerçekleştirilmesi halinde de tarafsızlığın ortadan kalkacağını düzenlemiştir. Bu "Ortaklık İlkesi" (*Sozietätsklausel*) şeklinde adlandırılan kural serbest veya çalışan statüsündeki denetçileri ve denetim faaliyetinde görev icra eden diğer kişilerin aynı yönde menfaatlerinin bulunduğunu varsaymaktadır. Hüküm sadece denetçi ve yeminli mali müşavirlere değil aynı zamanda avukat veya denetim mesleğinin birlikte icra edildiği diğer serbest meslek mensuplarını da kapsamaktadır. Bunlar tüzel kişiler veya ticaret şirketleri de olabilir.¹⁰⁴

e. Tarafsızlığı Ortadan Kaldıran Haller

TTK m. 400 ve Alm. TK m. 319 gereğince denetçi olması yasaklananlar düzenlenmiştir. Alm. TK m. 319, f. 2 gereğince denetçi denetim faaliyetini ticari, mali veya kişisel bir ilişki nedeniyle denetçinin tarafsızlığının gölgeye düşürecek bir halde bulunması durumunda yürütemez.¹⁰⁵ Özellikle denetlenen şirkette denetçinin akrabalarının bulunması veya denetçinin şirkette pay sahibi olması¹⁰⁶ her iki hukuk düzeninde de tarafsızlığını ortadan kaldıran haller olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca Alm. DYMMY'nin 21'inci maddesinde denetçinin yasaklı olduğu haller katalog halinde düzenlenmiştir: Buna göre denetçinin kişisel bir çıkarı olması, kendi

¹⁰⁴ Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn § 319 N. 10.

¹⁰⁵ Alm. TK md. 319 f. 2 "Ein Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchführer ist als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wenn Gründe, insbesondere Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art, vorliegen, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht."

¹⁰⁶ Peemöller/Oberste – Padtberg 1813.

şirketini denetlemesi durumlarında tarafsızlığının ortadan kalktığı kabul edilir.¹⁰⁷ Bu örneklerin bulunması kural olarak denetçinin tarafsızlığının şüpheye düşmesinden dolayı faaliyeti yürütememesi anlamına gelir. Fakat Alm. DYMMY md. 21 f. 2 c. 3 gereğince yukarıda sayılı hallerin aleni önemsiz olması veya bir takım güvenlik önlemleri (safeguards) alınması halinde önemsiz hale gelmesi durumunda, bu haller denetçinin faaliyetini yürütmesine engel değildir.¹⁰⁸

Tarafsızlığı ortadan kaldıran haller aşağıda özellikle ortaklık ilişkisi, iş ilişkisi, diğer iş ilişkileri, ekonomik bir ilişki, aynı şirket için tekrar denetçi olarak atanma durumu, yakınlık ilişkisi olarak gruplandırılıp incelenecektir.

Denetçinin şirket ile bir ortaklık ilişkisi bulunması halinde denetçi olamayacağı düzenlenmiştir. Denetçi, denetlenecek şirkette pay sahibiyse TTK m. 400, f. 1, bent a gereğince denetçi olamayacaktır. Kanunda payın büyüklüğüne ilişkin bir sınırlama öngörülmediğinden, denetlenecek şirkette pay sahibi olmak mutlak yasaklanmıştır.¹⁰⁹ Aynı şekilde denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan şirketlerle aynı ilişki içerisinde olması yasaklanmıştır.

Alm. TK m. 319, f. 3, c. 1, bent 1 gereğince denetlenen sermaye şirketinde önemsiz olmayan ticari menfaati bulunan veya sermaye şirketine bağlı bir şirkette ortaklığı veya yüzde 20'den fazla payı bulunması halinde denetçi olamayacaktır. Ticari menfaat olarak borç senetleri ve diğer kıymetli evraklar örneklendirilebilir Hüküm gereğince sadece önemsiz olmayan bir menfaat teşkil etmeleri durumunda tarafsızlığın ortadan kalktığı kabul edilmektedir.¹¹⁰

Bir diğer tarafsızlığı ortadan kaldıran hal ise yasaklı bir kişinin çalıştırılması halidir, yani denetçi ile denetlenecek şirket arasında bir iş ilişkisi olması halinde de tarafsızlığı ortadan kaldıran bir hal söz konusudur. Denetçi denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa TTK m. 400 f. 1, b bendi gereğince denetçi olamaz. Ayrıca TTK m. 400, f. 1, a ila f bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir

¹⁰⁷ Ebke § 323 N. 48.

¹⁰⁸ Ebke § 323 N. 48.

¹⁰⁹ Arı 129.

¹¹⁰ Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn § 319 N. 15.

denetçinin yanında çalışıyorsa da TTK m. 400, f. 1, g bendi gereğince denetçi olamayacaktır. Alman hukukunda da Denetçinin denetim faaliyeti sırasında 1 ila 3'üncü bentler gereğince tarafsızlığı sebebiyle denetçi olamayan bir kişi çalıştırması yasaklanmıştır. Çalıştırılan kişilerin de denetim sonucuna önemli etkisi olabileceğinden, tarafsızlığın ortadan kalkması söz konusudur. Bunun için çalışanın, serbest çalışan da olabilir, denetim faaliyetinde ve rapor hazırlanması aşamasında katkıda bulunması gerekir, sadece idari işlerle ilgilenilmesi yeterli değildir.¹¹¹ Bir diğer iş ilişkisi hali de TTK m. 400, f. 1, d bendinde düzenlenmiştir. Buna göre denetçi, denetlenecek şirketle bağlantı halinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla bir paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa da tarafsız olmadığı kabul edilir. Bu şekilde dolaylı bir yolla işveren çalışan ilişkisi kurulması da engellenmiştir.¹¹² Benzer yasaklar Alman hukukunda da bulunmaktadır. TTK m. 400, f. 1, bent c gereğince denetçi, denetlenecek şirketler bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse de denetçi olamayacaktır. TTK'nun 400'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca denetçi denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz.

Alm. TK m. 319, f. 3, c. 1, bent 2' de iş ililkisi kurulması hali düzenlenmiştir. Buna göre denetçinin sermaye şirketinin yasal temsilcisi, denetim kurulu üyesi veya çalışanı olması durumunda denetçi olamayacaktır. Anonim şirketlerde yasal temsilci her yönetim kurulu üyesidir. Çalışan ise, denetlenen şirket ile bir iş sözleşmesi bulunan kişilerdir, stajyerler ve serbest meslek mensupları bu kapsama girmezler.¹¹³ Sermaye şirketi ile bağlı bir şirketin yasal temsilcisi, denetim kurulu üyesi veya çalışanı olan veya bu şirkette %de 20den fazla pay sahibi denetçiler veya yeminli mali müşavirler de denetim faaliyetini icra etmeleri yasaklanmıştır. Bu hükmümde bahsedilen iş sözleşmeleri sermaye şirketine yakın denetim veya muhasebe şirketleri ile yapılan sözleşmelerdir. Denetçiler Kanunu'nun 43a maddesinin 3'üncü fıkrası

¹¹¹ Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn § 323 N. 27.

¹¹² Arı 130.

¹¹³ Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn § 319 N. 17.

gereğince meslek şirketleri dışındaki iş ilişkileri yasaklanmıştır. Bunun yanı sıra sadece gerçek kişilerin, somut olarak sadece denetçilerin ve yeminli mali müşavirlerin iş ilişkisi bu yasak kapsamına girer.¹¹⁴

Denetçi ile şirket arasında işveren ve çalışan ilişkisi dışında diğer iş ilişkilerinin düzenlendiği durumlar da tarafsızlığı ortadan kaldıran haller olarak değerlendirilebilir. TTK m. 400, f. 1, e bendi gereğince denetçi, denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde, denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa veya bu şartları taşıdığı için denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise f bendi gereğince denetçi olamayacaktır.

Alm. TK'nun 319'uncu maddesinin 3'üncü fıkrasının 1'inci cümlesinin 3 numaralı bendinde yasaklanan diğer iş ilişkileri dört bent halinde düzenlenmiştir. Buna denetlenen veya denetlenecek olan sermaye şirketinin denetim faaliyeti dışında, denetlenecek işletme yılında veya görüş raporunun verilmesine kadar geçen sürede gerçekleşen aşağıdaki hallerde tarafsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir. Bunlardan ilki olan 3a bendine göre denetçinin bu süreçte muhasebe defterleri veya denetlenecek yılsonu defterlerinin tutulmasında katkıda bulunmuş olması halinde denetçi olamayacaktır. Bu hükmün amacı güvenilir ve bağımsız bir yılsonu denetiminin özellikle alacaklının korunması ilkesine ilişkin sağlanmasıdır. Her türlü katkı faaliyeti denetçinin yasaklanması için yeterlidir. Bunun için katkının, denetçinin atanmasından önce veya sonra gerçekleşmesinin bir önemi yoktur. Önce yapılan katkı sebebiyle genel kurulun denetçiyi atama kararı PSOK'nun 241'inci maddesi gereğince ve denetçi ile aralarındaki borçlar hukuku sözleşmesi Alm. MK'nun 134'üncü maddesi gereğince hükümsüz sayılır. Sonradan yapılan katkı sebebiyle de Federal Yargıtay'ının 30.04.1992 tarihli ve 03.06.2004 tarihli kararları gereğince sadece borçlar hukuku sözleşmesi hükümsüz sayılır, buna karşılık atama kararı geçerlidir.¹¹⁵ Burada yasaklanan katkının bu hüküm kapsamına girmeyen danışmanlık hizmetinden ayırt edilmesi gerekir. Denetlenenin vergiye veya ekonomiye ilişkin alanlarda temsil edilmesi veya bu hususlarda kendisine danışmanlık hizmeti verilmesi kural olarak denetim faaliyeti ile bağdaşmaktadır.

¹¹⁴ Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn § 319 N. 19.

¹¹⁵ Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn § 319 N. 21.

Ancak, bunun için danışmanlık hizmetinin bir tavsiye niteliğinde olması, yani uzmanlık veya bilimsel bir açıklama veya bilirkişi açıklamasını aşmaması gerekmektedir. Önemli olan karar verme yetkisinin denetlenen de bulunmasıdır. Bu sebeplerden alternatif önerilerde bulunulması 3a numaralı bentte belirtilen yasağın kapsamına girmez. Ancak, denetçinin danışanın yerine ticari bir karar vermesi halinde tarafsızlığı ortadan kalkmış sayılacaktır.¹¹⁶

3b bendi gereğince denetçi iç ilişkide yapılan denetimde (interne revision) sorumlu bir pozisyonda katkıda bulunmuş ise yine bu hüküm gereğince denetçi olamayacaktır. Bu düzenleme ile özellikle denetçinin iç denetimi tamamen üstlenmesine engel olunmak istenmiştir.¹¹⁷

BiYök'nu ile hüküm altına alınan bu 3c bendi uyarınca denetçi, şirket yönetiminde katkıda veya mali hizmetlerde bulunmuş ise, denetçi olamayacaktır. Bu tür hizmetlerin verilmesi halinde, denetlenen şirket ile denetçi arasında aynı yönde menfaatler ve yakın bir ilişki oluşabileceği için, bu durumlar denetçinin tarafsızlığını ortadan kaldıran haller olarak değerlendirilmektedir.¹¹⁸

Son bent olan 3d numaralı bende göre denetçinin önemli ölçüde denetlenecek olan yılsonunu ilgilendiren değerlendirme hizmetlerinde bulunmuş olması durumunda, denetçi olması yasaklanmıştır. Ancak, yılsonu bilançosu açısından sadece dolaylı bir önem arz eden değerlendirme hizmetleri, örneğin sadece karşılaştırma amaçlı ve somut olayda verilen değerlendirme hizmeti tarafsızlığı etkilemiyorsa, yasak söz konusu olmayacaktır.¹¹⁹

Her dört bent için de düzenlenen faaliyetlerin önemsiz olmaması şartı aranmıştır. Denetimi bir şirket üstlenmiş ise ve bu bentler de sayılı işleri icra etmiş ise, denetçi olamayacaktır. Ancak bunun için görevli şirketin denetçisinin veya yeminli mali müşavirinin denetlenen şirketin yasal temsilcisi, çalışanı, denetim kurulu üyesi veya yüzde 20'den fazla oy hakkı bulunan ortağı olması gerekmektedir.

¹¹⁶ Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn § 319 N. 22.

¹¹⁷ Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn § 319 N. 23.

¹¹⁸ Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn § 319 N. 24.

¹¹⁹ Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn § 323 N. 26.

Denetçi ile denetlenecek şirket arasında *ekonomik bir ilişkinin* bulunması halinde de denetçinin tarafsızlığının ortadan kalması söz konusu olabilmektedir. TTK'nun 400'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının h bendi gereğince denetçi, son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetinden kaynaklanan gelirin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamayacaktır.

Alm. TK'nun 319'uncu maddesinin 3'üncü fıkrasının 1'inci cümlesinin 5 numaralı bendi uyarınca denetçi, mesleki faaliyeti dolayısıyla son beş yılda her yıl toplam gelirin yüzde 30'undan fazlasını denetlenecek sermaye şirketi ve sermaye şirketinin yüzde 20'den fazla pay sahibi olduğu şirketlerden elde etmişse ve bu bulunduğu işletme yılında da aynı şekilde bekleniyorsa, denetçi olamayacaktır. Ağır mağduriyetlerin önlenmesi amacıyla Denetçiler Odası süreli istisnai durumlar belirleyebilir. Alm. TK madde 319a fıkra 1 cümle 1 bent 1 uyarınca kamu yararı gözetilen şirketlerin denetiminde maaş sınırı yüzde 15'tir. Maaş sınırının belirlenmesinin amacı denetim görevinin gözetim işlevi olmasından kaynaklanmaktadır. Denetçi ve şirket yönetimi arasında yılsonu denetimi görüş ayrılıklarına yol açabilecektir. Denetçinin aldığı maaş ne kadar yüksek olursa - denetçinin kendi görüşünü savunması halinde, görevinin sonlandırılması riski ile karşılaşabileceğinden - bu maaştan feragat etmek istemeyen denetçi için kendi görüşünü savunmak o kadar güç olacaktır. Toplam gelir olarak denetçinin mesleki görevinden elde ettiği gelirler anlaşılmalıdır. Burada müvekkili için yaptığı görevin niteliği önem arz etmemektedir.¹²⁰ Önemli olan denetçinin atanmasından önceki beş yıl içinde yukarıda belirtilen şartlarda bir gelir elde etmiş olmasıdır. Bu durumda da tarafsızlığının ortadan kalktığı kabul edileceğinden denetçi olamayacaktır.

¹²⁰ Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn § 323 N. 28.

Denetçinin aynı şirket için tekrar denetçi olarak atanması bazı şartlar altında yasaklanmıştır. TTK'nun 400'üncü maddesinin 2'nci fıkrası gereğince on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemeyecektir. KGMDSK bur süreleri kısaltmaya yetkilidir.¹²¹ Alm. TK'nun 319'uncu maddesinde denetçinin belirli şartlar altında tekrar atanamayacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

Denetçinin tarafsız olmadığı kabul edilen bir diğer hal ise, bir yakınlık ilişkisinin bulunmasıdır. TTK'nun 400'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının c bendi gereğince denetçi, denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dahil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısıımıysa, denetçi olamayacaktır.

Alm. TK'nun 319'uncu maddesinin 3'üncü fıkrasının 2'nci cümlesi gereğince, 3a ila 3d bentlerinde sayılı hallerin denetçinin eşi veya hayat arkadaşı için geçerli olması durumu da, denetçinin tarafsızlığını ortadan kaldıran hal olarak değerlendirilmektedir.

Alman Ticaret Kanunu'nda bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin özel bir fıkra mevcuttur. Alm. TK'nun 319'uncu maddesinin 4'üncü fıkrası denetimle görevlendirilmiş şirketlerin tarafsız olmadıkları halleri düzenlemiştir. Buna göre bağımsız denetim kuruluşları veya bunların yasal temsilcilerinden biri, yüzde 20'den fazla oy hakkına sahip ortağı, bağlı şirketi, denetimde sorumlu bir pozisyonda görevlendirilen ortağı veya kendisi tarafından görevlendirilen denetim sonucunu etkileyebilecek bir başkası, ikinci veya üçüncü fıkra gereğince denetçi olamayacak ise, bağımsız denetim kuruluşunun tarafsızlığının ortadan kalktığı kabul edilir. Aynı şekilde, denetim kurulu üyesinin 319'uncu maddenin üçüncü fıkrasının 1'inci cümlesinin 2 numaralı bendi gereğince yasaklı olması veya yüzde 20'den fazla oy hakkına sahip ortakların birlikte 2'inci veya 3'üncü fıkra gereğince yasaklı olmaları halinde, şirketin tarafsız olmadığı kabul edilir.

¹²¹ TTK'nun 400'üncü maddesinin 2'nci fıkrası 6335 sayılı Kanun ile yukarıdaki şekilde değiştirilmiştir. Değiştirilmeden önceki hali bağımsız denetleme kuruluşlarına ilişkin olarak şu şekilde düzenlenmişti: “Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir.”

3. Sır Saklama Yükümlülüğü

Davranış yükümlerinden sır saklama, hükümde ayrı olarak zikredilmiştir. Bu vurgulama ile hem birinci fıkranın birinci cümlesinin hem de üçüncü fıkrasının işlevi ortaya çıkmaktadır. TTK m. 404 ve Alm. TK m. 323 gereğince denetçi, yardımcıları ve denetim faaliyetine katılan kanuni temsilcileri sır saklamakla yükümlüdür. Buna göre hükümde sayılan kişiler denetim faaliyetinde edindikleri veya kendilerine verilen bilgileri izinsiz olarak kullanamazlar. SPK X, 22 Nolu tebliğ 2'nci Kısım m. 17, f. 1 gereğince de *“bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri, bağımsız denetçileri ve bütün çalışanları ile bağımsız denetim kuruluşlarına dışardan hizmet verenler, işleri dolayısıyla, sahip oldukları sırları açıklayamazlar; bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar.”*

a. Sır Kavramı

“Sır” kavramı herkes tarafından bilinmeyen ve açıklanması sahibinin şeref ve menfaatine zarar verme tehlikesi gösteren hususlar şeklinde tanımlanıyor.¹²² Özellikle şirketin üçüncü kişilerin öğrenmesini istemediği hususlar bu hüküm kapsamına giriyor. Basın açıklaması yoluyla bildirilen hususlar dahi, açıklama şirket tarafından yapılmadığı sürece, sır olarak değerlendirilebilir.¹²³ TTK Tasarısının gerekçesinde “sır” kavramı ile denetleme faaliyeti sırasında öğrenilen bilgilerin anlaşılacağı ifade edilmiştir.

Türk hukukunda denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğu iki farklı maddede ele alınmıştır. TTK md. 404 denetçinin sorumluluğunu ve sorumluluğunun ihlali halinde denetlenen şirketin ve bağlı şirketlerin haklarını düzenlerken TTK md. 441 f. 5 özel denetçinin sır saklamakla yükümlülüğünü düzenlemiştir.¹²⁴ TTK md. 441 f. 5 in gerekçesine göre sır saklama yükümü sadece şirkete değil, herkese karşıdır.

b. Mesleki Yükümlülük

DYMMY'nin 9'uncu maddesi gereğince denetçilerin faaliyetleri sırasında öğrendikleri vakıaları izinsiz olarak açıklayamayacakları düzenlenmiştir. 2'nci fıkra

¹²² Topuoğlu 120.

¹²³ Baumbach/Hopt N. 2B.

¹²⁴ Şirin Güven, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Anonim Şirketler Hukukunda Özel Denetim* (Çankaya University Journal of Law, 7/2: 2011) 168.

gereğince denetçilerin bu vakıaların, yetkisiz kişiler tarafından öğrenilmemesi için özen gösterip, gerekli önlemleri almaları gerekir.

c. Sır Saklama Yükümlülüğünün Gerekliliği

Sır saklama yükümlülüğü Alm. TK m. 323, f. 1, c. 1’de genel olarak düzenlenmiştir ve kural olarak denetçiye aktarılan veya denetçinin herhangi bir şekilde edindiği bilgileri kapsamaktadır.

Sır saklama yükümlülüğü denetçinin kapsamlı bilgi hakkından kaynaklanmaktadır. Kanun koyucu TTK m. 401 ve Alm. TK m. 320’de denetçinin ibraz yükümünü ve bilgi alma hakkını kapsamlı bir şekilde düzenlemiştir. Bu hükümler gereğince şirketin yönetim kurulu, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylatarak denetçiye verir. Ayrıca şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli imkanları sağlar. Yönetim kurulunun bu kapsamlı ibraz yükümünün yanı sıra denetçi de aynı hükmün ikinci fıkrası gereğince, yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine vermesini ve dayanak oluşturulabilecek belgeleri sunmasını isteyebilmektedir. Denetçinin geniş bir biçimde düzenlenmiş ibraz yükümü ve bilgi alma hakkı nedeniyle ulaşabileceği bilgilerden dolayı TTK m. 404 ve Alm. TK m. 323’ün düzenlediği sır saklama yükümünün geniş yorumlanması gerekmektedir.¹²⁵

Sır saklama yükümü denetim faaliyetini yürüten kişiler için geçerlidir. Denetçinin yardımcıları için Alm. DK ayrıyeten sır saklama yükümlülüklerine ilişkin bir düzenleme getirmiştir. Alm. DK m. 50 gereğince denetçi, hakkında sır saklama yükümlülüğü başka bir kanunda düzenlenmemiş olan denetçi yardımcısına sır saklamakla yükümlü olduğunu öğretir.

d. Sır Saklama Yükümlülüğünün Kapsamı

Sır saklama yükümlülüğü denetlenen şirketin objektif bir menfaatinin bulunduğu vakıalar, subjektif olguları da kapsamaktadır.

¹²⁵ Ebke § 323 N. 53; Schmidt/Feldmüller N. 31.

Denetlenen şirketin şirket sırlarının Saklanması konusunda *objektif bir menfaati* bulunuyorsa, bu sırlar sır saklama yükümlülüğü kapsamında değerlendirilmelidir. Denetçi veya yardımcısı, denetlenen şirketin planları, projeleri, ticari bağlantıları, üretim modelleri ve her türlü şirket ve iş sırları hakkında bilgi edinmesi halinde bu bilgileri saklamakla yükümlüdür. Burada söz konusu sırlar şirket için elle tutulabilir, objektif niteliktedir. Bu sebepten denetlenen şirketin objektif olarak şirket sırlarının saklanması konusunda önemli ve aleni bir menfaati söz konusudur.¹²⁶

Denetlenmesi gereken şirketin, kanuni temsilcilerinin ve çalışanlarının beklentileri, değerlendirmeleri ve görüşleri, yani *sübjektif olguların* da denetçi ve yardımcıları tarafından sır olarak saklanması gerekir. Olguların şirket için, organları veya çalışanları için objektif olarak esaslı olmaması bu durumu değiştirmez.¹²⁷

Alm. TK m. 323, f. 3 gereğince sır saklama yükümlülüğü denetim göreviyle yetkilendirilmiş sermaye şirketinin, denetim kurulundaki ortakları ve çalışanlarının denetim faaliyeti sırasında veya denetim dolayısıyla öğrendikleri bilimum bilgiyi de kapsar.¹²⁸

4. Sır Saklama Yükümlülüğünün İstisnaları

Denetçinin sır saklama yükümlülüğünün bir takım istisnaları vardır. Bu istisnaların söz konusu olduğu durumlarda denetçi şirket sırlarını saklamadığı için sorumlu tutulamayacağı gibi, aksine bilgi vermesi zorunlu olabilmektedir.

a. Bilgi Verme Yükümlülüğü

Denetçinin denetim görevini yapabilmesi için bir takım bilgilerin iletilmesinin gerekliliği veya kanunen bilgi verme yükümlülüğü, denetçinin şirket sırlarını açıklaması için haklı bir neden oluşturabilmektedir.

Buna ilişkin SPK X 2 No.lu Tebliğ'de de bir düzenleme mevcuttur. SPK X 2 Nolu Tebliğ, 2. Kısım m. 17, f. 3 uyarınca adli veya mevzuatla yetkili ve görevli kılınmış olmak kaydıyla idari ve her türlü inceleme ve soruşturma halleri ile suç oluşturan durumlara ilişkin olarak, sır sayılan bilgilerin yetkililere verilmesi sır saklama

¹²⁶ Ebke § 323 N. 52.

¹²⁷ Ebke § 323 N. 53.

¹²⁸ Heidel/Schall N. 7.

yükümlülüğüne aykırılık oluşturmaz. Türk ve Alman mevzuatlarında denetçinin bilgi verme yükümlülüğüne ilişkin çeşitli düzenlemeler mevcuttur.

TTK madde 442 fıkra 1 uyarınca, özel denetçinin mahkemeye incelemenin sonucu hakkında, şirket sırlarını da koruyarak ayrıntılı bir rapor vermesi gerekir. Şirket raporun açıklanmasının şirket sırlarını veya şirketin korunmaya değer diğer menfaatlerini zarara uğratıp uğratmayacağına değerlendirip raporun istem sahiplerine sunulmaması için mahkemeden istemde bulunur. Bunun üzerine açıklanabilecek sırların kapsamını denetçi değil mahkeme belirler.

Alman hukukuna göre denetçi hazırladığı raporu denetim kuruluna ibraz etmek ve bilgi vermekle yükümlüdür.¹²⁹ Bunun yanı sıra denetim kurulu denetçiye yürüttüğü denetim faaliyeti ile ilgili geniş bir soru sorma hakkına sahiptir. Bu durumda denetçinin bilgi vermesi sır saklama borcunun ihlali kapsamına girmez.¹³⁰

Alm TK m., 320 f., 3 c. 2 gereğince konsern denetçisine ve Alm. TK m. 320, f. 4 gereğince sonradan gelen denetçiye bilgi verme zorunluluğu söz konusudur.¹³¹

TTK m. 438 uyarınca özel denetçi, belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulması amacıyla atanabilir. Bu amaç doğrultusunda yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmaları dahil, yazılarının, kasa, kıymetli evrak ve mallar başta olmak üzere, varlıklarının incelenmesine izin verebilir (TK m. 441, f. 2). Kurucular, organlar, vekiller, çalışanlar, kayyımlar ve tasfiye memurlarının önemli olgular konusunda özel denetçiye bilgi vermekle yükümlü oldukarı düzenlenmiştir. Bu hükümlerde özel denetçiye bilgi vermesi gerekenler tek tek sayılmıştır. Burada, denetçinin bu kişiler arasında yer almadığı sebebiyle, kendisinin bilgi vermeye yükümlü olmadığı düşünülebilir. Ancak, 441'inci maddenin gerekçesinde kişilerin sınırlı sayı ilkesine göre gösterilmediği, bunların dışında kayyım, yediemin ve benzer koruyucuların da bilgi vermekle yükümlü oldukları belirtilmiştir. Özel denetçi 438'inci madde4 uyarınca sadece belirli olayların denetimiyle görevlendirilir. Dolayısıyla bu belirli olaylara ilişkin özel denetleme yapılabilmesi için denetçinin de

¹²⁹ Schmidt/Feldmüller N. 40.

¹³⁰ Spindler/Stilz N. 54.

¹³¹ Schmidt/Feldmüller N. 40.

bilgi vermesi gerekebilir, aksi takdirde özel denetimin yapılması bile anlamsız olabilir.¹³² Bu sebepten burada da denetçi bilgi vererek hem 441'inci maddeye ilişkin kanun gerekçesinde açıkça sınırlı sayı ilkesinin geçerli olmadığı hem de bilgi vermenin gerekliliği sebebiyle, sır saklama yükümlülüğünü ihlal etmiş sayılmaz. Alm. PSOK m. 258, f. 5, c. 2 ve m. 145, f.2 gereğince denetçinin özel denetçiye bilgi verme yükümlülüğü söz konusu olduğunda, denetçi sır saklama yükümlülüğünü ihlal etmiş sayılmaz.¹³³

Denetçi, yılsonu denetiminin yanı sıra kanun ve esas sözleşmeye önemli hukuka aykırılıkların söz konusu olması halinde, yönetim kuruluna bilgi vermekle yükümlüdür. Denetçi TK m. 323 uyarınca, bu bilgi verme yükümlülüğü kapsamında ekonomik durumun önemli ölçüde kötüleşmesi hakkında bilgi verebilmektedir.¹³⁴

Alm. TK md. 321 a maddesinin 1'inci fıkrası gereğince denetçinin özel durumlarda denetim raporunu açıklaması beklenebilir.¹³⁵ Bu hükme göre, şirket malvarlığı hakkında iflas davasının açılması veya iflas talebinin, iflas masasının oluşmadığı sebebiyle reddedilmesi halinde, alacaklı veya şirketin bir ortağı kendisi veya kendisi tarafından belirlenen bir denetçi veya (m. 319, f. 1, c. 2'nin söz konusu olduğu durumlarda) yeminli bir mali müşavir aracılığı ile yasal denetimlerde son üç işletme yılının yılsonu denetim sonuçlarına bakabilirler,

Alman DK'nun 62'nci maddesi gereğince meslek hukukuna ilişkin davalarda bilgi verme ve belgeleri ibraz etme yükümlülüğü söz konusu olabilir.¹³⁶

b. Konuşma Hakkı

Bazı hallerde denetçinin konuşma zorunluluğu olmasa da konuşma hakkı bulunmaktadır. Bu durumda da sır saklama yükümünden muaf olduğu kabul edilir. Denetçinin sır saklama yükümlülüğünden ibra edilmiş olması veya haklı menfaatlerin korunması söz konusu olduğunda, denetçi konuşma hakkına sahiptir ve dolayısıyla konuşarak sır saklamakla yükümlülüğünü ihlal etmiş sayılmayacaktır.

¹³² Arı 84.

¹³³ Schmidt/Feldmüller N. 40.

¹³⁴ Fey 1325.

¹³⁵ Heidel/Schall N. 8.

¹³⁶ Ebke § 323 N. 61.

SPK X, 22 No.'lu Tebliğ 2'nci Kısım, m. 17, f. 2 gereğince sır sayılmayan hususlar düzenlenmiştir. Buna göre bağımsız denetim standart, ilke ve kuralları ile meslek ahlaki gereği yapılması zorunlu açıklamalar ve kamuyu aydınlatma amacıyla mevzuat gereği yapılan ilave duyurular sır sayılmaz. Bu sebepten bu hususların açıklanması durumunda sır saklama borcu ihlal edilmiş olmaz.

Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısının 5. Maddesi gereğince bu kanun kapsamında bulunan sırların sahipleri ve bu sırları ellerinde bulunduranlar Türkiye Büyük Millet Meclisine, mahkemelere ve Cumhuriyet Başsavcılıklarına sır kapsamındaki bilgi ve belgeleri vermekle yükümlüdürler. Bunun yanı sıra mali ve idari konularda yürütülen denetim faaliyetlerinde ise sırların sahipleri ve bu sırları ellerinde bulunduranlar, yapılan görevle doğrudan bağlantılı ve talebin amacıyla sınırlı olmak ve yürütülen faaliyet açısından zorunluluk bulunmak kaydıyla sır kapsamındaki bilgi ve belgeleri vermekle yükümlüdürler.

Sır saklama yükümlülüğünün bir diğer istisnası da 660 sayılı KHK'de bulunmaktadır. KGMSK'nun m. 25, f. 6, c. 2 uyarınca yapmaya yetkili olduğu incelemeler kapsamında bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler özel kanunlarda yazılı gizlilik ve sır saklama hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten imtina edemezler.

c. Sırrın Açıklanabileceğine İlişkin İzin

Denetçinin konuşma hakkı veya zorunluluğu olduğuna dair hükümlerin bulunmadığı durumlarda, denetçi yürüttüğü denetim faaliyetinde edindiği izlenimleri ve bilgileri hakkında sadece denetlediği şirket tarafından sır saklama yükümünden alenen veya zımnen izin verilmiş olması halinde bilgi verebilir.¹³⁷ Şirketin, sırrın açıklanması konusunda rızası varsa denetçi şirket sırrını açıklamaya yetkili kabul edilir ve sır saklama yükümlülüğünün ihlalinden doğan bir sorumluluğu bulunmaz.¹³⁸ İzin beyanı denetçiye yapılır ve sır saklama yükümlülüğünün kapsadığı her türlü vakıa ve husus için beyan edilebileceği gibi sadece bir kısmı için de izin beyanında bulunulabilir. Yükümlülüğün muhatabı, yani sır saklama yükümlülüğü lehine olan kişi izin

¹³⁷ Heidel/Schall N. 8.

¹³⁸ Topçuoğlu 129.

beyanını yapmaya yetkilidir. Bu kural olarak denetimle görevlendirendir, birden fazla müvekkil olması halinde müteselsilen izin beyanı yapmaya yetkilidirler.¹³⁹ İzin şirketin kanuni temsilcisi tarafından verilmesi gerekir. Anonim şirketlerde temsilci TTK m. 365 ve Alm. PSOK m. 77 gereğince yönetim kuruludur.

Sır saklama yükümlülüğü zorunlu denetimde olduğu gibi bir şirket lehine ise şirketin yönetim kurulu üyeleri şirketi temsil etmeye yetkili kişiler sayısınca sır saklama yükümün ibrasını beyan edebilirler. İzin, denetçinin denetim faaliyeti sırasında öğrendiği her türlü bilgiyi kapsayabilir. Fakat denetçinin ana veya yavru şirket hakkında bilgi edinmiş olması halinde bu şirketlerinde ibra beyanında bulunması gerekli olabilir (Alm. TK m. 320).

Alman hukukunda Denetleme Kurulunun atama yetkisi sebebiyle bir özellik söz konusudur. Denetleme Kurulunun denetçiyi Alm. PSOK m. 111, f. 2, c. 3 gereğince atama yetkisi vardır. Denetleme Kurulunun denetçiyi ataması halinde de, sırların açıklanmasına dair izni vermeye yönetim kurulu yetkilidir. Bunun tek istisnası da izin verme hakkının denetim kurulunun gözetim görevi için zaruri olmasıdır.¹⁴⁰ Bir Denetim Kurulu üyesinin şirket sırlarının saklanması konusunda bağımsız, korunması gereken bir menfaati olması halinde yönetim kurulunun izin beyanı yetersiz olarak değerlendirilmektedir. Üyenin menfaatinin kabul edilebilmesi için denetçi atanmasında sadece şirketin bir kurulu olarak değil açıkça kendisi için de hareket etmiş olması gerekir veya sırların kişiyle ilgili vakıalar - örneğin üyelere karşı bir ceza davası olması halinde - olması gerekir. Bu durumlarda menfaati olan kurul üyesinin geçerli bir izin için şirketle birlikte izin beyanında bulunması gerekir.¹⁴¹ Şirket sona ermiş tasfiye memurları tarafından tasfiye edilir (TTK m. 533, f. 1). Ancak tasfiye aşamasında yönetim ve temsil yetkilerinin tümü tasfiye memuruna geçmez. TTK m. 535, f. 1 gereğince tasfiye aşamasında, organların yetkileri ve görevleri, tasfiyenin yapılabilmesi için zorunlu olan, ancak nitelikleri gereği tasfiye memurlarınca yapılamayan işlemlere özgülenir. Bu sebepten tasfiye aşamasında dahi, sırların açıklanabileceğine dair izin yönetim kurulu tarafından

¹³⁹ Schmidt/Feldmüller N. 43.

¹⁴⁰ Schmidt/Feldmüller N. 44.

¹⁴¹ Schmidt/Feldmüller N. 45.

verilebilir.¹⁴² İflas halinde de iflas idaresinin amacı şirketi tasfiye etmektir. Bu durumda şirket malvarlığına ilişkin tasarruf yetkisinin kaybedilmesi nedeniyle, denetçilere şirket sırlarının açıklanmasına ilişkin izin verilmesi söz konusu değildir. Ancak somut olayın şartlarına göre iflas idaresi de sırların açıklanabileceği konusunda izin beyanında bulunabilmektedir.¹⁴³

d. Haklı Menfaati

Denetçiye konuşma hakkı tanıyan bir diğer husus ise denetçinin haklı bir menfaatinin bulunması durumudur. Bu durumda haklı menfaatinin korunması için sırları açıklamaya yetkili olduğu kabul edilir.¹⁴⁴ Haklı menfaatlerin gerektirdiği ölçüde ve yetkili makamlar önünde sırrın açıklanması yükümlülüğün ihlali olarak kabul edilemez.¹⁴⁵ Sır saklama yükümlülüğü güven ilişkisi gibi önem taşır ve denetçinin her türlü menfaatinde ortadan kalkmaz. Denetçinin denetim faaliyeti sırasında kendisine verilen veya öğrendiği bilgileri açıklaması sır saklama yükümlüğünün öneminden dolayı ultima ratioidir. Yani, sır saklama yükümlülüğünün denetçiye ciddi bir zarar vermesi ve diğer çarelerin denetçinin şan ve itibarını, malını ve diğer menfaatlerini korumak için yetersiz kalmış olması halinde ve şirketin sır saklama menfaatinin denetçinin menfaati ile orantısız olması halinde, sır saklama yükümlülüğü ortadan kalkar.¹⁴⁶ Sır saklama yükümlülüğünün sınırları ve yükümlülüğü ortadan kaldıran haklı bir menfaatin ne zaman söz konusu olduğuna dair düzenlemeler ve mahkeme içtihatları bulunmamaktadır. Bu sebepten genel hukuk prensipleri ve başka mesleklere dair sır saklama yükümlülüğüne ilişkin içtihatlara başvurmak gerekir. Örneğin Alm. Ceza Kanunu m. 34, 193¹⁴⁷ gereğince denetçinin haklı menfaati söz konusu olduğunda ve denetçi ile şirket arasındaki menfaat çatışmasında, denetçi menfaatinin ağır basması halinde, denetçiden sır saklama yükümlülüğüne riayet etmesi beklenemeyebilir.¹⁴⁸

¹⁴² Arı 80.

¹⁴³ Arı 80; Baumbach/Hopt N. 2B.

¹⁴⁴ Schmidt/Feldmüller N. 47.

¹⁴⁵ Topçuoğlu 130.

¹⁴⁶ Ebke N. 57

¹⁴⁷ Alm CK md. 34te zorunluluk hali ceza sorumluluğunu kaldıran bir hal olarak düzenlenmiştir. Hakaret suçları altında yer alan Alm CK md. 193da haklı bir menfaati koruma amaçlı hakaret suçunu düzenlenmiştir.

¹⁴⁸ Baumbach/Hopt N. 2B.

Denetçinin denetim görevini gereği gibi yerine getirmediği sebebiyle açılan davalarda, denetçi haklı bir menfaati bulunması sebebiyle kendini savunmak için açıklamalarda bulunabilecektir. Örneğin TTK m. 405 gereğince şirket ile denetçi arasında doğan görüş ayrılıkları sebebiyle denetçinin mahkemeye başvurması durumunda da haklı menfaati olduğu kabul edilir. Bu durumda da denetçi açıklamalarda bulunabilecektir.¹⁴⁹ Denetçi, ücret taleplerine ilişkin hukuki yollara başvurması halinde, hak iddia edebilmesi açısından şirketle ilgili sırların açıklanması gerekebilir. Bu kapsamda denetçi sadece hukuki talebi için gerekli olan sırları açıklayabilir. Şirketin veya bağlı şirketin denetçiye tazminat davası açması halinde, denetçi yine denetim faaliyeti sırasında öğrendiklerini haklarını korumak için gerekli olduğu ölçüde açıklayabilir.¹⁵⁰

e. Kamusal Saldırı

Denetçinin kendisine karşı kamuda suçlamalarda bulunulması durumunda da haklı bir menfaati söz konusu olabilmektedir. Denetçinin mesleğini hatalı icra ettiğine ilişkin örneğin medyada kamusal saldırı ve suçlamalarda bulunulması halinde iddianın niteliği ve kimden geldiği konusunda bir ayırım yapmak gerekir. Denetlenen şirketin kamuya bilinçli olarak denetim raporu veya görüş yazısı hakkında gerçeğe aykırı beyanlarda veya eksik iddialarda bulunması ve bu iddiaları dolaylı olarak örneğin basın yolu ile yayması halinde, denetçi denetim faaliyeti sırasında edindiği bilgileri, iddiaları düzeltebilecek ölçüde açıklayabilir.¹⁵¹ Şirketin iyiniyetli olması halinde sırları açıklamadan önce denetçinin şirkete bir ihtarname göndermesi gerekir. İhtarın başarısız olduğu hallerde sırların açıklanması mümkündür. Üçüncü kişilerin gerçeğe aykırı veya eksik iddiaları karşısında da öncelikle ihtarname çekilmesi gerekir.¹⁵²

¹⁴⁹ Topçuoğlu 131.

¹⁵⁰ Ebke § 323 N. 58.

¹⁵¹ Alm. Vergi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 4'üncü fıkrasının 5c numaralı bendi gereğince vergi sırlarının kamu menfaati açısından gerekli olduğu hallerde, gerçeğe aykırı beyanların düzeltilmesi için açıklanabileceği düzenlenmiştir.

¹⁵² Ebke § 323 N. 59

Kanunlarda düzenlenen açıklık ilkesi uyarınca resmi sicillerde, bilançolarda, faaliyet raporlarında yer alan, yayınlanan, kamuya açıklanan veya kamuyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde duyurulan bilgilerin açıklanması halinde sır saklama yükümlülüğü söz konusu olmayacağından denetçinin sorumluluğu söz konusu olmaz.¹⁵³

f. Tanıklıktan Çekinme Hakkı

Bazı durumlarda denetçinin yetkili mercilere şirket sırlarını açıklaması gerekebilir. Sır saklama yükümü usul hukuku açısından sır saklamakla yükümlü olan kişilere tanıklıktan çekinme hakkı tanınmaktadır.¹⁵⁴ Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 249'uncu maddesinin 1'inci cümlesi gereğince kanun gereği sır olarak korunması gereken bilgiler hakkında tanıklığına başvurulacak kimseler, bu hususlar hakkında tanıklıktan çekinme hakkına sahiptirler. Alm. Hukuk Muhakemeleri Kanunu m. 383 f. 1 Nr. 6 ve Alm. CMK md 53 f. 1 Nr. 3 gereğince de sır saklamakla yükümlü olan kişilere tanıklıktan çekinme hakkı tanınmıştır.¹⁵⁵ Her ne kadar tanıklıktan çekinme usul hukukunda bir "hak" olarak ifade edilmişse de, f. 1 c. 1 den dolayı denetçi bu hakkı kullanmakla yükümlüdür. Denetçiye tanıklıktan çekinme hakkının okunması gerekmez, haklarını bildiği varsayılır.¹⁵⁶

Denetçinin açıkça veya zımnen sır saklama yükümünden ibra edilmesi, yani sırları açıklayabileceğine ilişkin izin verilmesi halinde, denetçinin sırları açıklama, yani konuşma hakkı doğar. Mağdurun sırrın açıklanması hususunda rızası fiilin hukuka aykırılığını ortadan kaldırır. Bu durumda denetçi sırrı açıklamaya yetkili kabul edileceğinden sorumluluğu bulunmaz.¹⁵⁷ Bu durumda sır sahibi sır nedeniyle tanıklıktan çekinme hakkına dayanarak, konuşmama hakkını kullanamaz ve HMK md. 249 c. 2 gereğince tanıklıktan Avukatlık Kaunu saklı kalmak kaydıyla çekinemez. Sırrın sahibi açıkça veya zımnen açıkladığı rızayı iptal edebilir.¹⁵⁸

5. İş ve İşletme Sırlarını İzinsiz Olarak Kullanmama Yükümlülüğü

Sır saklama yükümlülüğünün ihlalden dolayı denetçi sorumluluğundan söz edilebilmesi için, denetçinin iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanmış olması

¹⁵³ Topçuoğlu 129.

¹⁵⁴ Baumbach/Hopt N. 2B.

¹⁵⁵ Ebke § 323 N.62; Heidel/Schall N. 3.

¹⁵⁶ Schmidt/Feldmüller N. 42.

¹⁵⁷ Topçuoğlu 129.

¹⁵⁸ Ebke § 323 N. 62.

gerekir.¹⁵⁹ Bu sebepten sır saklama yükümlülüğü ile bağlantılı olarak, denetçinin denetim faaliyetinde öğrendiği iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak bir başkası veya kendisi için kullanamayacağı hususunda da bir yasak getirilmiştir.¹⁶⁰ TTK m. 404, f. 1, c. 2 ve Alm. TK m. 323, f. 1, c. 2 gereğince “*faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar*”.¹⁶¹ Sır saklama yükümü ve iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanmama yükümlülüğü bağlantılı olsalar dahi, sır saklama yükümü üçüncü kişilere karşı sırları saklama yükümlülüğü iken iş ve işletme sırlarını kullanmama yükümlülüğü ise denetçinin “kendine karşı” sır saklama yükümlülüğüdür. Bu sebepten denetçi, denetim faaliyeti dışında öğrendiği bilgilerden haberdar değilmiş gibi davranmalıdır.¹⁶²

a. İş ve İşletme Sırları

TTK m. 404, f. 1, c. 1 ve Alm. TK m. 323, f. 1, c. 1 sadece sır saklama yükümlülüğünden söz ederken TTK m. 404, f. 1, c. 2 ve Alm. TK m. 323 f. 1, c. 2 gereğince denetçi iş ve işletme sırlarını saklamakla yükümlüdür. Hükmün lafzına göre iş ve işletme sırlarını kullanma yasağının kapsamı sır saklama yükümlülüğünden daha dardır. Özellikle Alman doktrinindeki hakim görüşe göre sır saklama yükümlülüğü denetim faaliyeti sırasında öğrenilen şirket hakkındaki her türlü vakiayı kapsarken, sırları kullanma yasağı sadece “iş ve işletme sırlarına” ilişkindir.¹⁶³ Sır saklama yükümlülüğünün denetim faaliyeti sırasında öğrenilen her türlü vakıa ve hususu kapsadığı için 2’nci cümlede buna göre daha dar olduğu düşünülebilir. 1’inci cümlede kanun koyucu genel bir ifade kullanırken (“sır saklamakla yükümlüdür”) 2’nci cümlede “iş ve işletme sırları”nın izinsiz olarak kullanılmayacağını düzenlemiştir. Doktrinindeki hakim görüşe göre 2’nci cümledeki “iş ve işletme sırları” ifadesi de geniş yorumlanmalıdır.¹⁶⁴ Bu görüşe göre şirketin veya üçüncü kişilerin iş ve işletmesiyle ilgili her türlü sır, özellikle ticari kararları da hükün kapsamı alanına girmektedir.¹⁶⁵ Buna göre bir ortağın özel hayatına ilişkin bilgiler gibi kullanılmaya elverişli olmayan bilgiler ise 1’inci cümle uyarınca sadece

¹⁵⁹ Metin Topçuoğlu, *YTTK’na Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu* (Ankara: Seçkin, 2012) 164.

¹⁶⁰ Koller/Kindler/Roth/Morck § 323 N. 5.

¹⁶¹ Alm. TK m. 323, f. 1, c. 2: “*Sie dürfen nicht unbefugt Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse verwerten, die sie bei ihrer Tätigkeit erfahren haben.*”.

¹⁶² Schmidt/Feldmüller N. 50.

¹⁶³ Koller/Kindler/Roth/Morck § 323 N. 5.

¹⁶⁴ Baumbach/Hopt N. 5C; Ebke N. 65; Schmidt/Feldmüller N. 51.

¹⁶⁵ Baumbach/Hopt N. 5C.

sır saklama yükümlülüğü kapsamında değerlendirilebilir.¹⁶⁶ Bu geniş yorumlama sebebiyle sır saklama yükümlülüğü ve sırları kullanmama yasağının kapsamı arasında gerçekte bir fark bulunmamaktadır.¹⁶⁷

b. İş ve İşletme Sırlarının Kullanılması

Sorumluluğun şartı sırrın kullanılmasıdır. Ancak, sorumluluk için iş ve işletme sırlarının kullanılması sonucunda bir yarar ya da menfaat elde edilmiş olması şart değildir. Kullanmanın anlamını öğretti ve mahkeme kararları belirlemektedir.¹⁶⁸

Sır saklama yükümlülüğü genel anlamda sadece edinilen bilgilerin başkalarına aktarılmasını yasaklayan bir yükümlülüktür. Maddenin 1'inci fıkrasının 2'nci cümlesi bu yükümlülüğü daha kapsamlı bir şekilde düzenleyip, denetçinin edindiği iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanılmasını yasaklıyor.¹⁶⁹

Denetçilerin faaliyetleri sırasında öğrendikleri iş ve işletme sırlarını kullanamayacaklarının zaten sır saklamanın sonucu olarak değerlendiren görüşe göre, bu hususun ayrıca düzenlenmiş olmasının da gereksiz olduğu savunuluyor.¹⁷⁰ Ancak, burada sırların saklanması yanı sıra, kişinin bu sırları kendisi için de kullanmaması gerekir. Oysa sadece “sır saklama yükümlülüğü”nden bahsedince, ilk olarak sırların üçüncü kişilere aktarılmaması gerektiği anlaşılmaktadır. Bu sebepten sırları kullanma yasağının ayrıca düzenlenmiş olması da isabetlidir.

Sorumluluk halleri dürüstlüğü, tarafsızlığın ve sır saklama yükümünün ihlalidir. Son yüküme aykırılık için iş ve işletme sırlarının, denetim faaliyeti sırasında öğrenilmiş ve kullanılmış olması gerekir. Kanun gerekçesine göre kullanıma ile, inter alia, üçüncü kişiye aktarılma anlaşılır. Herkes tarafından bilinen olgular denetim faaliyeti sırasında öğrenilmiş olsalar bile – hükmün kapsamına girmez.

Kullanım iş ve işletme sırrından sırrı kullanan açısından doğrudan doğruya kendisi veya bir başkası için maddi veya herhangi bir başka bir yarar / menfaat sağlama

¹⁶⁶ Ebke § 323 N. 65.

¹⁶⁷ Koller/Kindler/Roth/Morck § 323 N. 5.

¹⁶⁸ Bkz. TTK Tasarısı Gerekçe m. 404.

¹⁶⁹ Heidel/Schall N. 6.

¹⁷⁰ TBB 848.

amaçlı faydalanma olarak tanımlanıyor. Denetçinin kendisi için hareket etmesi şart değildir.¹⁷¹

Bu düzenleme ile şirket içi sırların (*insider bilgilerini*) kullanılarak menfaat elde edilmesi yasaklanmak istenmiştir. Alman hukukunda Alm. TK m. 323, f. 1, c. 2 “yasal bir insider bilgilerinden faydalanma yasağı” olarak da nitelendiriliyor.¹⁷² TTK md. 404 f. 1 c. 2 ve Alm. TK md 323 f. 1 c. 2 iş ve işletme sırlarından sadece “izinsiz” faydalanmayı yasaklıyor. Alman doktrininde şirketin faydalanmaya izin vermesi halinde, iznin hangi hukuki sonucu doğuracağı ve yasağı kaldırıp kaldıramayacağı tartışmalıdır. Kural olarak şirket iş ve işletme sırları konusunda karar vermeye yetkilidir ve kullanılıp kullanılmayacağına karar verebilir. İzin bilginin sır niteliğini ortadan kaldırdığı savunulursa, bilgi sır olmadığı için hükmün kapsamına girmeyeceğinden denetçi sır saklama yükümünün ihlalden sorumlu tutulamaz. Fakat iznin sadece sırdan faydalanmaya yönelik olduğu da savunulabilir. Bu durumda da faydalanma söz konusu olmayacağından denetçi yine sır saklama yükümünün ihlalden sorumlu tutulamayacaktır. Her iki durumda da denetçi hükme aykırı hareket etmiş olmaz.¹⁷³ Sırrın izinle kullanılması sorumluluğu ortadan kaldırır. İzin denetlenenin kanuni temsilcisi tarafından verilmesi gerekir.¹⁷⁴

c. Mesleki Yükümlülük

Alman Denetçi Kanunu’nda iş ve işletme sırlarının kullanılmasına ilişkin bir yasak bulunmamaktadır. Fakat, denetçinin (DK m. 43, f. 1) ve yardımcılarının (DK m. 50) mesleki sır saklama yükümlülüğünün ve meslek ahlakına uygun davranma yükümlülüğünün (DK m. 43, f. 2) bu hususu da kapsandığı savunulabilir. Bunun yanı sıra Alm. DK’nun 57’nci maddesinin 4’üncü fıkrasının 1 numaralı bendi Denetçiler Odasını meslek sırlarının kullanılması yasağı hakkında bir meslek yönetmeliğinde düzenlemeler yapması konusunda açıkça yetkilendiriyor. Buna istinaden 6.11.2009 tarihli Denetçi Odasının Meslek Yönetmeliğinin 10’uncu maddesinde meslek sırlarının kullanılması yasağı ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Alm. Denetçi Odasının Meslek Yönetmeliği’nin 10’uncu maddesi uyarınca mesleklerinin icrası sırasında denetlenen şirket veya üçüncü kişiler hakkında her türlü vakıa ve husus, özellikle de

¹⁷¹ Schmidt/Feldmüller N. 52.

¹⁷² Ebke § 323 N. 66.

¹⁷³ Koller/Kindler/Roth/Morck § 323 N. 5; Schmidt/Feldmüller N. 53.

¹⁷⁴ Bkz. TTK Tasarısı Gerekçe m. 404.

ticari kararlar ve sözleşmeler hakkında bilgi edinen denetçiler, bu bilgileri kendileri veya bir başkası için kullanamazlar.

F. Davranış Yükümlülüğünün Süresi

Denetçi sorumluluğunun başlangıcını ve sona erme zamanının tespiti açısından önem taşımaktadır. Davranış yükümlülüğünün süresinin belirlenmesinde denetçinin denetimi dürüst ve tarafsız icra etme yükümlülüğü ile sır saklama ve sırları kullanmama yükümlülüğü arasında bir ayırım yapmak gerekmektedir.

1. Dürüstlük Ve Tarafsızlık

Denetçinin denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde icra etme yükümlülüğü, denetçinin şirketle yaptığı sözleşmenin geçerli olduğu sürece gözetilmelidir. Sözleşmenin sona ermesi ile denetçinin yükümlülüğü sona erer.¹⁷⁵ Denetçi denetimi dürüst ve tarafsız yapma yükümlülüğünü sözleşmenin sona ermesiyle ihlal edemeyeceğinden, TTK madde 404 ve Alm. TK madde 323 gereğince sorumlu tutulamayacaktır.

2. Sır Saklama Yükümlülüğü

Denetçinin sır saklama yükümlülüğü tarafsız ve dürüst davranma yükümlülüğünden farklı olarak sözleşmenin yapılmasıyla değil, bunun öncesinde başlar.¹⁷⁶ Sır saklama yükümlülüğü sözleşme görüşmelerinin yapılmaya başlamasıyla başlar. Taraflar sözleşme yapma amacıyla bir araya geldiklerinde hukuki değer ve menfaatlerini karşı tarafın etkisine açtıkları için bir güven ilişkisi oluşmaktadır. Taraflar diğer tarafın herhangi bir kişiye düşen dikkat ve özen yükümlülüğünden daha yüksek bir özenle menfaatini koruyacağına güvenmektedirler.¹⁷⁷ Dolayısıyla sır saklama yükümlülüğünün ihlali bu haklı güvenin ihlaline dayanır ve denetçinin sözleşme yapılmadan da TTK madde 404 ve Alm. TK madde 323 gereğince sır saklama yükümlülüğünün ihlali sebebiyle sorumluluğu söz konusu olabilmektedir. Sözleşmenin sona ermesiyle sır saklama yükümlülüğü de sona ermez. Hükümde belirtilen kişiler zaman sınırlandırılması olmaksızın mesleki sır saklama yükümüne tabidirler.¹⁷⁸ DYMMY'nin 9'uncu maddesinde de görevin sona ermesinden sonra dahi

¹⁷⁵ Arı 134.

¹⁷⁶ Arı 134.

¹⁷⁷ Arı 134.

¹⁷⁸ Baumbach/Hopt N. 2B.

sır saklama yükümlülüğünün devam ettiği düzenlenmiştir. Denetlenen şirketin malvarlığı hakkında iflas davası açılması halinde de denetçinin, yardımcılarının ve denetim faaliyetine iştirak eden kanuni temsilcilerinin sır saklama yükümlülüğü devam eder.¹⁷⁹

Alm. TK md. 323 f. 1 c. 1 gereğince denetçiler, yardımcıları ve denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, Alm. Denetçi Kanunu'nun 57b maddesi saklı kalmak kaydı ile denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler. Hüküm Alm. Denetçi Yönetmeliğine atıf yapmıştır. "Sır Saklama Yükümlülüğü ve Sorumluluk" başlığını taşıyan DK'nun söz konusu hükmüne göre denetçiler, yardımcıları, kalite kontrol komisyonu üyeleri ve Denetçiler Odası çalışanları, görevlerinin sona ermesinden sonra da kalite kontrol faaliyetleri sırasında öğrendikleri sırları saklamakla yükümlüdürler.¹⁸⁰

E. Mukayese

Denetçinin yükümlülükleri başlığı altında ele alınan konular açısından özellikle TTK m. 404, f. 1, c. 3 ve Alm. TK m. 323, f. 1, c. 3'te geçen "yüküm" kavramının iki hukuk sisteminde de farklı tartışmalara yol açtığı dikkat çekicidir. Yukarıda tartışmanın sonuç kısmında ayrıntılı olarak tartışmanın nedenleri ve sonuçları karşılaştırılmıştır. Yükümlülükler tek tek incelendiğinde, bunların büyük ölçüde uyumlu olduklarını görebiliriz. Ancak Alman hukukunda yükümlülükler mesleki yükümlülük olarak ön plana çıkmıştır.

Alman hukukundan alınıp tercüme edilen "dürüstlük" kavramına ilişkin kanun koyucu da tasarısında kavrama kaynak hukukta yüklenilen anlamların yüklenmesi gerektiğini ifade etmiştir. Her iki hukuk sisteminde de özellikle denetçinin tarafsızlığının şüpheye düştüğü haller ayrıntılı bir şekilde kanunen düzenlenmiştir. Bunlar arasında anonim şirketlerin yapılarının farklı olması nedeniyle farklılıklar söz konusu olsa da, bir çok hususta aynı sonuca varılmıştır.

¹⁷⁹ Ebke § 323 N. 55.

¹⁸⁰ Alm. Denetçi Yönetmeliği md. 57b f. 1 "Der Prüfer für Qualitätskontrolle und seine Gehilfen, die Mitglieder der Kommission für Qualitätskontrolle (§ 57e) und die Bediensteten der Wirtschaftsprüferkammer sind, auch nach Beendigung ihrer Tätigkeit, verpflichtet, über die ihnen im Rahmen der Qualitätskontrolle bekannt gewordenen Angelegenheiten Verschwiegenheit zu bewahren."

Yine, hükmün kaynak hukuktan alınmış olmasının doğal bir sonucu olarak sır saklama ve iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanmama yükümlülüğü ve sırların açıklanabileceği istisnai haller de Türk ve Alman hukukunda büyük ölçüde aynı düzenlenmiştir.

IV. GÖREV İHLALİNİN HUKUKİ SONUÇLARI

TTK m. 404, f. 1, c. 1 ve 2 ve Alm. TK md. 323, f. 1, c. 1 ve 2 gereğince görevlerini ihlal eden denetçi, yardımcısı veya denetlemeye yetkili temsilci bir takım hukuki sonuçlarla karşılaşabilirler. Denetçinin yükümlülüklerini ihlal etmesi halinde denetim sözleşmesinin TTK md. 399 Alm. TK. gereğince haklı nedenle feshi ve TTK md. 404 f. 1 c. 3 ve Alm. TK md. 323 f. 1 c. 3 denetçinin tazminat sorumluluğu söz konusu olabilir.¹⁸¹

A. Tazminat Sorumluluğu

TTK md 404, f. 1, c. 3 ve Alm. TK m. 323, f. 1, c. 3 gereğince kasten veya ihmal ile görevlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Buna göre görevini ihlal edenler tazminat borcuyla karşılaşabilirler. Tazminat, zararın karşılanması ve giderilmesi için zarar görene verilmesi gereken şeyi veya miktarı ifade eder.¹⁸² Tazminat sorumluluğunun doğması için denetçinin hukuka aykırı davranmış olması ve bu davranışın kusurlu olması gerekir. Ayrıca denetçinin kusurlu davranışından şirketin bir zararı ve davranış ile zarar arasında uygun bir illiyet bağı bulunması şarttır.

1. Hukuka Aykırılık

Tazminat sorumluluğu için öncelikle denetçinin yukarıda ele alınan görevlerini – yani dürüst ve tarafsız denetim görevi, sır saklama ve şirket sırlarını izinsiz olarak kullanmama yükümlerinden birini ihlal etmiş olması yani hukuka aykırı davranmış

¹⁸¹ Arı 149.

¹⁸² TBB 74.

olması gerekir.¹⁸³ Hukuken cevaz verilmemiş bir davranışta bulunmak, hukuka aykırılık teşkil eder.¹⁸⁴ Alman hukuku açısından Alm. TK md. 323 f. 1 ve 2 de sayılı görevler dışında denetçinin denetim kapsamındaki diğer görevlerini ihlal etmesi de aynı hükme göre tazminat sorumluluğunu doğuruyor. Alm. TK m. 316 ve devamındaki hükümlerin ihlali halinde denetçi Alm. TK m. 323 gereğince hukuka aykırı davranmış olacaktır.¹⁸⁵ Sır sahibi şirketin rızası fiilin hukuka aykırılığını ortadan kaldırır.¹⁸⁶

Rücu davasında hukuka aykırılığın ispat yükü davacıya aittir.¹⁸⁷ Bu durumda davacı şirket denetçinin denetleme faaliyetini yürütürken yükümlülüklerini ihlal edip hukuka aykırı davrandığını ispatlamakla yükümlüdür.

2. Kusur

a. Kusurun Türleri

Sır saklama yükümlülüğünden doğan sorumluluk kusur sorumluluğudur.¹⁸⁸ Bu sebepten tazminat sorumluluğunun doğması için hukuka aykırı davranışın kusurlu olması gerekir.¹⁸⁹ TTK m. 404, f. 1, c. 3 ve Alm TK m 323, f. 1, c. 1 gereğince görev ihlalinin kasten veya ihmal ile gerçekleşmiş olması gerekir. Hükümde görevini ihlal eden denetçinin sorumluluğu bakımından kusurun türü dikkate alınmamıştır. Buna göre denetçinin sır saklama yükümünün ihlalinde özensiz davranmış olması da yeterlidir.¹⁹⁰ Kusurun sadece görev ihlaline ilişkin olması gerekir, zarara ilişkin kusur aranmaz.¹⁹¹

Kusur derecesi olarak hafif ihmal de yeterli olarak görülmektedir.¹⁹² TBK'nun 115'inci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca uzmanlığı gerektiren bir hizmet, meslek veya sanat, ancak kanun ya da yetkili makamlar tarafından verilen izinle yürütülebiliyorsa, borçlunun hafif kusurundan sorumlu olmayacağına ilişkin önceden

¹⁸³ Koller/Kindler/Roth/Morck § 323 N. 6.

¹⁸⁴ Prof. Dr. Haluk N. Nomer, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler* (İstanbul: Beta, 2012) N. 101.

¹⁸⁵ Schmidt/Feldmüller N. 101.

¹⁸⁶ Topçuoğlu 129.

¹⁸⁷ Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn N. 15.

¹⁸⁸ Bkz. TTK Tasarısı Gerekçe m. 404.

¹⁸⁹ Koller/Kindler/Roth/Morck § 323 N. 6.

¹⁹⁰ Topçuoğlu 165.

¹⁹¹ Schmidt/Feldmüller N. 103.

¹⁹² Koller/Kindler/Roth/Morck § 323 N. 6.

yapılan anlaşma kesin olarak hükümsüzdür. Buna göre denetçi ile şirket arasında denetçinin hafif kusurundan sorumlu olmayacağına ilişkin önceden yapılan anlaşma kesin hükümsüzdür.¹⁹³ Denetçi, görevlerini bilerek ve isteyerek ihlal etmesi halinde kusurlu davranmış olur. Denetçinin olası kast ile hareket etmiş olması da yeterlidir. Bunun için görev ihlalini mümkün görüp kabullenmiş olması gerekir.¹⁹⁴

b. İspat Yükü

TTK m. 554'te ispat yüküne ilişkin 6335 sayılı kanundan önce hükmün son cümlesi "kusuru iddia eden ispatlar" şeklinde idi. Bu cümle 6335 sayılı kanun ile kaldırıldı. TTK m. 404'e ilişkin de bir düzenleme bulunmamaktadır. Borçlar Kanunu'nun 50'nci maddesinin 1'inci fıkrası gereğince zarar gören, zararını ve zarar verenin kusurunu ispat yükü altındadır. Bu hükmün uygulanması halinde ispat yükünün denetlenen şirkette olması gerekir. Bu durum TTK m. 404, f. 2 gereğince sorumluluğun sınırlandırmış olması açısından da isabetlidir. Denetçinin sınırlı sorumlu tutulabilmesi için kastının olmadığını ispatlaması gerekmeyecektir.

Alman hukukunda ispat yükünün kime ait olduğu konusu tartışmalıdır. Alm. MK m. 280, f. 1 gereğince ispat yükünü borçlu taşır ve görev ihlalinde kusurlu olmadığını ispatlaması gerekir. Buna dayanarak Alm. TK m. 323 kapsamında da denetçinin Alm. MK m. 280, f. 1 gereğince ispat yükünü taşıdığı yönünde bir görüş savunulabilir. Ancak, bir diğer görüş Alm. TK m. 323 ile Alm. MK m. 280'in birbirinden bağımsız olduğu yönündedir. Denetçinin kusuru Alm. TK m. 280'den farklı olarak dava hakkı tanıyan bir şart iken Alm. TK m. 280'de kusur itiraz hakkı tanımaktadır. Bu sebepten Alm. TK m. 323 kapsamında ispat yükünün davacıda olduğu savunulabilir. Kanun koyucu denetçinin sorumluluğunu sınırlamaya çalışmıştır, bu açıdan da ikinci görüş kanun koyucunun denetçi sorumluluğunu sınırlama amacını destekler niteliktedir ve isabetlidir. Aksi takdirde ihmal ile davranan ve kastı olmadığını ispatlayamayan denetçi sınırsız sorumlu tutulabilirdi ve ihmal ile görev ihlaline ilişkin sınırlama da anlamsız kalırdı.¹⁹⁵ Dolayısıyla gerek Türk gerek ise Alman Ticaret hukukunda denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğuna ilişkin ispat yükü denetlenen şirkettedir.

¹⁹³ Odman Boztosun 2.

¹⁹⁴ Ebke § 323 N. 70.

¹⁹⁵ Schmidt/Feldmüller N. 106.

c. Kusurun Aranmadığı Haller

Sır saklama yükümlülüğünün sözleşmeye aykırılık teşkil ettiği durumlarda denetçinin kusuru şart değildir. TBK m. 112 gereğince borç hiç veya gereği gibi ifa edilmezse borçlu, kendisine hiçbir kusurun yüklenemeyeceğini ispat etmedikçe, alacaklının bundan doğan zararını gidermekle yükümlüdür.¹⁹⁶

d. Zarar Görenin Kusuru

Alman hukukunda zarar görenin kusuru olması hali farklı alternatiflere göre ele alınmıştır. Zarar görenin kusurunun bulunması durumunda denetçinin, sorumluluğu hakim görüşe göre tamamen veya kısmen ortadan kalkabilmektedir.¹⁹⁷ Alm. MK madde 254¹⁹⁸ gereğince zararın doğmasında zarar görenin de bir kusuru varsa, tazminat sorumluluğu ve tazminatın kapsamı, kişilerin kusurlarına göre belirlenir. Alm. TK m. 322, fıkra 2, c. 2 uyarınca zorunlu denetime tabi şirketlerin yasal temsilcileri yıllarından sorumludurlar. Bu sorumluluğu da göz önünde bulunduran hakim görüş zarar görenin kusurunu dört farklı şekilde değerlendirmektedir.

Denetlenen şirketin kusuru, özellikle yasal temsilcisinin veya çalışanın yıllarında *kasıtlı* bir şekilde hile yapmaları, kasıt ile yanlış bilgi vermeleri veya sahte evraklar sunmaları şeklinde ise (Alm. TK m. 320) ve denetçinin bu durumu *ihmal* ile anlamaması halinde denetçinin ödemesi gereken tazminatta genel kurallar çerçevesinde indirim yapılması gerekir, duruma göre şirket denetçiden hiç tazminat talep edemeyebilir.¹⁹⁹

Tam tersine yasal temsilciler veya çalışanların *ihmal* ile hareket etmeleri ve denetçinin hatayı fark edip (*kasıt*), sonuçlarını öngörememesi halinde, zarar görenin sorumluluğu söz konusu olmaz. Dolayısıyla denetçinin ödemesi gereken tazminatta indirim yapılmaz.

¹⁹⁶ Topçuoğlu 165.

¹⁹⁷ Ebke § 323 N. 74.

¹⁹⁸ Alm. MK madde 254 fıkra 1: “*Hat bei der Entstehung des Schadens ein Verschulden des Beschädigten mitgewirkt, so hängt die Verpflichtung zum Ersatz sowie der Umfang des zu leistenden Ersatzes von den Umständen, insbesondere davon ab, inwieweit der Schaden vorwiegend von dem einen oder dem anderen Teil verursacht worden ist.*”

¹⁹⁹ LG Köln 10.12.2009 Az. 2 O 394/00 N. 107

Yasal temsilcilerin veya çalışanların ve denetçinin her ikisinin de *kasıt* ile hareket etmeleri halinde, şirket de zarardan sorumludur.

Her iki tarafın da *ihmal* ile hareket etmesi halinde, müterafik kusurun olup olmadığı konusunda görüş ayrılıkları bulunmaktadır.²⁰⁰ Bu durumda bağımsız bir bilirkişi tarafından yapılan yasal denetim, şirketin yasal temsilcilerini kanuna ve yönetmeliğe uygun bir yılsonu hazırlama yükümlülüğünden kurtarmaz (m. 322, f. 2, c. 2). Bu sebepten, bu durumda da kural olarak Alm. MK madde 254 uygulanmalıdır. Ancak, denetçinin yılsonununun kanuna ve yönetmeliğe uygunluğunun denetimine ilişkin ihmalinin bulunması halinde Alm. MK'nun 254'üncü maddesi uygulanmaz. Fakat denetlenen şirketin bilgi ve belge verme yükümlülüğüne ilişkin kusurunun bulunması halinde, sınırlama yapılmadan zarar görenin sorumluluğu kabul edilir.²⁰¹ Bu durumda zarar görenin, bilmediği veya bilmesi gerekmediği sıradışı yüksek bir zarar hakkında borçluyu uyarmaması halinde veya zararın oluşmasına engel olmaması veya azaltmaması durumunda da Alm. TK madde 254, fıkra 2, cümle 1²⁰² gereğince zarar görenin kusuru kabul edilir.

3. Zarar

TTK m. 404, f. 1, c. 2 ve Alm TK m. 323 f. 1 c. 3 gereğince denetçinin görev ihlali sebebiyle şirketin zarara uğramış olması gerekir.²⁰³ Zarar olarak sadece şirketin veya bağlı şirketin maddi zararı söz konusudur.²⁰⁴ Hüküm kapsamında maddi zarardan söz edebilmek için şirketin değeri hukuka aykırılık sebebiyle azalmış olmalıdır.²⁰⁵ Şirket malvarlığının sadece tehlikeye düşmüş olması yeterli değildir.²⁰⁶

4. Nedensellik Bağı

Denetim faaliyeti sırasında yapılan hukuka aykırı davranış sonunda doğan her zarar tazminat sorumluluğu için yeterli değildir. Denetçinin bir neticeden sorumlu tutulabilmesi için şirkete oluşan zarar ile denetçinin hukuka aykırı davranışı arasında

²⁰⁰ Ebke § 323 N. 74.

²⁰¹ Ebke § 323 N. 75.

²⁰² Alm. MK madde 254, fıkra 2, cümle 1: "Dies gilt auch dann, wenn sich das Verschulden des Beschädigten darauf beschränkt, dass er unterlassen hat, den Schuldner auf die Gefahr eines ungewöhnlich hohen Schadens aufmerksam zu machen, die der Schuldner weder kannte noch kennen musste, oder dass er unterlassen hat, den Schaden abzuwenden oder zu mindern. "

²⁰³ Ebke § 323 N. 71

²⁰⁴ Koller/Kindler/Roth/Morck § 323 N. 6.

²⁰⁵ Schmidt/Feldmüller N. 107.

²⁰⁶ Ebke § 323 N. 71.

uygun bir sebep sonuç ilişkisi, yani nedensellik bağı bulunmalıdır.²⁰⁷ Denetim faaliyetinde yapılan hatanın denetim raporuna veya görüş yazısına yansımış ve bundan dolayı bir zarar oluşmuş olması gerekiyor.²⁰⁸

Tazminat sorumluluğunun kapsamını daraltmak için medeni hukukta kabul edilen atipik gelişmelerin nedensellik bağını ortadan kaldırdığına dair ilke (Adäqunztheorie) gereğince her türlü hayat tecrübesinin dışında klalan atipik bir gelişme sonucu oluşan zararlar açısından denetçinin tazmin yükümlülüğü yoktur. Bu sebepten sadece hayat tecrübesi kapsamında oluşan zararlar tazmin edilebilir.²⁰⁹ Bir diğer sınırlama ise normun koruma alanına göre yapılır. Alman içtihatlarının her dava hakkı tanıyan hükmü için öngördüğü bu sınırlama Alm. TK m. 323 için de uygulanmaktadır. Bu görüşe göre normun koruma alanına giren ve normun korumayı amaçladığı zararların tazmin edilmesi gerekir. Doktrinde ve içtihatlarda hukuka aykırı davranış dışında başka bir sebebin aynı zararı kesinlikle meydana getireceği hallerde sorumluluğun kabul edilip edilmeyeceği tartışmalıdır. Hakim görüşe göre bu varsayımsal nedensellik zararın doğrudan doğruya hukuka aykırı davranış ile alakalı olmadığı durumlarda kabul edilebilir. Fakat hukuka aykırı davranış dışında denetçinin hukuka uygun davranışının da aynı zararı meydana getireceği durumlarda denetçinin sorumluluğu kabul edilmez.²¹⁰

B. Davanın Tarafları

1. Davacı

TTK md. 404 f. 1 c. 3 ve Alm. TK md. 323 f. 1 c. 3 gereğince kasten veya ihmal ile yükümlerini ihmal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zararın muhatapları aynı zamanda aktif dava ehliyetini de belirler. TTK m. 404 ve Alm. TK md. 323 kapsamında açılacak tazminat davasında davacı taraf şirket ve bağlı şirketlerdir. Alm. TK m. 264a, f. 1 gereğince zarara uğramış olması halinde denetlenen şirket davacı olabilmektedir.²¹¹

²⁰⁷ Koller/Kindler/Roth/Morck § 323 N. 6.

²⁰⁸ Schmidt/Feldmüller N. 108.

²⁰⁹ Koller/Kindler/Roth/Morck § 323 N. 6.

²¹⁰ Schmidt/Feldmüller N. 109.

²¹¹ Koller/Kindler/Roth/Morck § 323 N. 6.

Şirketin ve bağlı şirketlerin pay sahipleri ise tazminat davası ikamesine ehil değildir.²¹²

Hükümde davacıların somut olarak kanun koyucu tarafından belirlenmiş olması üçüncü kişilerin davacı olamayacağını da aynı zamanda ortaya koymaktadır. Hüküm üçüncü kişiler için “koruma kanunu”²¹³ değildir ve denetim sözleşmesi kural olarak üçüncü kişi lehine sözleşme de değildir.²¹⁴ Her iki hukuk sisteminde de hükmün üçüncü kişilere, özellikle de pay sahipleri açısından, sır saklama yükümlülüğünü ihlal eden denetçiye karşı dava açma hakkını tanımamıştır.²¹⁵ Ancak, üçüncü kişiler başka hükümler gereğince – örneğin haksız fiil hükümleri gereğince – zararlarının tazminini isteyebilirler.²¹⁶ Üçüncü kişilerle özel bir danışmanlık sözleşmesi yapılması halinde veya şirket ve denetçinin rızası ile denetim sonuçlarının izahname veya diğer yayınlar aracılığı ile kullanımı konusunda anlaşılması durumlarında üçüncü kişilere karşı sorumluluk söz konusu olabilmektedir. İstisnai durumlarda üçüncü kişi denetim sözleşmesinin koruma alanına girebilecektir. Ancak, bu durumlar için Alman içtihatları tarafından ağır koşullar aranmaktadır. Buna göre üçüncü kişinin, denetçinin uzman görüşünü alenen ticari bir karara esas alması yeterli değildir. Denetçi açısından kendisinden, üçüncü kişi lehine denetim dışında özel bir hizmet beklenildiğinin anlaşılır olması gerekir.²¹⁷

İzahnameden kaynaklanan sorumluluk şeklinde adlandırılan sorumlulukta ise denetçinin izahnameyi okuyan belirsiz sayıdaki kişilere karşı sorumlu olup olmadığı, sorumlu ise, tazminat yükümlülüğünün hukuken hangi hükme dayandığı konusu tartışmalıdır.²¹⁸ Burada kural olarak denetçinin belirsiz sayıda üçüncü kişilere karşı sorumluluğu kabul edilmez.²¹⁹

²¹² Bkz. Tür Ticaret Kanunu Taslağının Gerekeşi m. 404.

²¹³ Alm. MK m. 823, f. 2 gereğince bireyin menfaatlerini korumayı amaçlayan her türlü maddi hukuk normu “koruma kanunu”dur (Schutzgesetz). Bu hüküm gereğince bir başkasının menfaatlerini koruyan bir hükme kasıtlı veya ihmal ile aykırı davranılması halinde, hakları ihlal eden tazminat talep edebiliyor.

²¹⁴ Heidel/Schall N. 13.

²¹⁵ Heidel/Schall § 323 N. 13; Koller/Kindler/Roth/Morck § 323 N. 9; Topçuoğlu 128.

²¹⁶ Koller/Kindler/Roth/Morck § 323 N. 9.

²¹⁷ Heidel/Schall § 323 N. 14.

²¹⁸ Stephan Schmitt, *Prospekthaftung von Abschlussprüfern?* (DStR 2013, 1688) 1688.

²¹⁹ Schmitt 1688: Yılsonu finansal tablosuna ilişkin görüş yazıları sermaye piyasasında her geçen gün önem kazanmaktadır. Her geçen gün sermaye piyasasında üreten veya belirli hizmetler sunan şirketler de işletmeleri için gerekli olan yabancı sermayeyi sermaye piyasasından temin eden şirketlerin sayısı artmaktadır. Kanun koyucu bu durumlar için izahname yükümlülüğünü düzenlemiştir ve bu izahnamede yılsonu finansal tablosuna ilişkin testatında yayınlanması gerektiğini düzenlemiştir.

2. Davalı

TTK m. 404, f. 1 c. 1 ve Alm. TK m. 323, f. 1, c. 1, PSOK m. 114 gereğince denetçi, özel denetçi ve bunların yardımcılara bir takım yükümlülükler yüklenmiştir. Bu kişiler görevlerini ihlal etmeleri halinde TTK md. 404 f. 1 c. 3 gereğince sorumludurlar, dolayısıyla TTK md. 404 kapsamında açılacak bir tazminat davasının davalı tarafındadırlar. Denetçinin yardımcıları ve denetimle görevlendirilmiş şirketin yasal temsilcilerinin davalı olarak sorumlu tutulabilmeleri için bunların kendi şahıslarında da kusurlu davranmış olmaları gerekmektedir.²²⁰

TTK md. 404 fıkra 3 gereğince denetçinin bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilmiş bir sermaye şirketi olması halinde sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve çalışanlarını da kapsar. Organı sıfatı gereği (MK md. 50) ya da istihdam eden sıfatıyla sırrı ifşa eden yönetim kurulunun, yönetim kurulu üyelerinin ve çalışanlarının hukuka aykırı davranışından dolayı, denetim kurumu da kanundaki üst sınıra kadar, sorumludur.²²¹

Denetim faaliyetini yürütme yetkisini bağımsız denetim kuruluşu üstlenmişse, kendisine de istihdam ettiği ve sır saklama borcunu ihlal eden denetçisi sebebiyle, başvurulabilir. Bağımsız denetim kuruluşu TBK'nun 66'ncı maddesi gereğince istihdam eden veya TBK'nun 116'ncı maddesi gereğince yardımcı şahıs kullanan sıfatıyla sorumluluk davasının davalı tarafında yer alabilir.²²² Alman hukukunda da yardımcı kullanan denetçi Alm. MK madde 278 gereğince de sorumlu tutulabilir.²²³

Buna ilişkin denetçinin sonradan yılsonu denetiminin ihmal ile hukuka aykırı yapıldığı anlaşılması halinde görüş yazılarının doğrulupuna ilişkin nasıl sorumlu tutulacağı konusu tartışılmıştır. Yargıtay içtihatlarına göre bu durumlar için üçüncü kişi lehine sözleşme kuralları uygulanmaz. Yargıtay kararlarında denetçinin sayı olarak sınırlandırılmamış ve kendisi için tamamen belirsiz sayıda üçüncü kişilere karşı sorumluluğu kabul etmeyeceğinin aleni bir şekilde ortada olduğunu ifade etmiştir. Buna karşın denetçinin denetim raporunu seçili üçüncü kişilere, örneğin bankalara iletmesi halinde üçüncü kişi lehine sözleşme söz konusu olur. Aynı şekilde şirket devralan alıcı da denetim sözleşmesinin koruma alanına dahil olabilmektedir. Bunun için denetçinin tasdik (Testat)ten önce, somut bir üçüncü kişinin tasdiki beklediğini ve buna istinaden bir alım kararı alacağını bilmesi gereklidir. Bu olaylarda en azından dolaylı bir iletişim ve buna dayanarak oluşan kişisel güvenin mevcut olması gereklidir.

²²⁰ Koller/Kindler/Roth/Morck § 323 N. 6.

²²¹ Topçuoğlu 128.

²²² Topçuoğlu 128.

²²³ Koller/Kindler/Roth/Morck § 323 N. 6.

C. Müteselsil Sorumluluk

Denetim faaliyeti tek bir denetçi tarafından yerine getirilebileceği gibi denetçinin yanında yardımcıları veya temsilcileri de bulunabilir. Denetimin birden çok kişi tarafından yerine getirilmesi halinde müteselsil sorumluluk söz konusu olabilir.

1. Genel Olarak

TTK md. 404 f. 1 c. 4 ve Alm. TK md. 323 f. 1 c. 4²²⁴ gereğince zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir. Aynı zarardan birden fazla kişinin sorumlu olması durumunda, zarar gören ile sorumlular arasındaki ilişki TBK’nda düzenlenmiştir.²²⁵ TBK m. 61 gereğince birden çok kişi birlikte bir zarara sebebiyet verdikleri veya aynı zarardan çeşitli sebeplerden dolayı sorumlu oldukları takdirde, haklarında müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümler uygulanır. TBK m. 162’ye göre alacaklıya karşı birden çok borçludan her biri borcun tamamından sorumlu olmayı kabul ettiğini bildirirse müteselsil sorumluluk doğar. Bildirim yoksa müteselsil borçluluk ancak kanunda öngörülen hallerde doğar. Müteselsil sorumluluk için kanunda ya da sözleşmede özel bir hüküm bulunması gerekmektedir.²²⁶ TTK m. 7, f. 1, c. 1’de teselsül karinesi hüküm altına alınmıştır. Buna göre “*iki veya daha fazla kişi, içlerinden yalnız biri veya hepsi için ticari niteliği haiz bir iş dolayısıyla, diğer bir kimseye karşı birlikte borç altına girerse, kanunda veya sözleşmede aksi öngörülmemişse müteselsilen sorumlu olurlar.*”

Alm. MK m. 421 gereğince de birden çok kişinin aynı borcu, her birinin tamamını ödemeye yükümlü oldukları TTK ve Alm. TK’nda müteselsil sorumluluk açıkça düzenlenmiştir. Zarar görenin oluşan zarar için müteselsil sorumlu olması hali, denetçinin sermaye şirketine karşı sorumluluğunu Alm. MK. Md 254 gereğince azaltabilir veya tamamen ortadan kaldırabilir.²²⁷

2. Farklılaştırılmış Teselsül

Müteselsil sorumluluk yeni Ticaret Kanunu ile madde 557’de yeni bir anlayış ile ele alınmıştır.²²⁸ TTK’nun 557’nci maddesinin 1’inci fıkrasında farklılaştırılmış teselsül

²²⁴ Alm. TK md. 323 f. 1. C. 4 “*Mehrere Personen haften als Gesamtschuldner.*”

²²⁵ Nomer N. 125.

²²⁶ Arı 245.

²²⁷ Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn N. 19.

²²⁸ Arı 245.

ilk kez düzenlenmiştir. TTK m. 404, f. 1 gereğince öngörülen müteselsil sorumluluk denetçilerin TTK m. 554 gereğince genel sorumluluğu hakkında da geçerli olan ve İBK m. 759'dan alınan "farklılaştırılmış teselsül"²²⁹ ilkesine tabi değildir.²³⁰ Bu hüküm anonim şirkete özgü sorumluluk sistemi bağlamında müteselsil sorumluluk ile zararın tamamının birlikte dava edilmesi ve rücu ilişkilerini düzenlemektedir. Bu hükümle birlikte Türkiye'de genel kabul görmüş mutlak teselsül ilkesi terk edilmiştir. TTK m. 557 f. 1 gereğince "*birden çok kişinin aynı zararı tazminle yükümlü olmaları halinde, bunlardan her biri, kusuruna ve durumun gereklerine göre, zarar şahsen kendisine yükletilebildiği ölçüde, bu zarardan diğerleriyle birlikte müteselsilen sorumlu olur.*" Farklılaştırılmış teselsül öğretisinden birlikte verilen zarar için müteselsil sorumluluğun söz konusu olacağı ve müteselsil sorumluların teselsül tavanına kadar, kusurlarına ve somut olay gerçeğine göre zararı tazmin etmeleri gerektiği anlaşılmalıdır.²³¹

D. Görevli Ve Yetkili Mahkeme

Davacı şirketin veya bağlı şirketlerin uyuşmazlığı medeni yargı içindeki hangi mahkeme tarafından ve hangi yerdeki mahkeme tarafından çözümlenmesi gerektiği sorusuna cevap vermek gerekir. Davanın yetkili ve görevli mahkemelerde açılması gerekir.

1. Görevli Mahkeme

TTK'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasını a bnedinde bendinde hangi davaların ticari dava olduğu düzenlenmiştir. Bu hüküm gereğince her iki tarafın da ticari işletmesiyle ilgili hususlardan doğan hukuk davaları ve çekişmesiz yargı işleri ile tarafların tacir olup olmadıklarına bakılmaksızın; bu kanunda öngörülen hususlardan doğan hukuk davaları ticari dava ve ticari nitelikte çekişmesiz yargı işi sayılır. TTK m. 404 Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenen bir sorumluluk normudur ve bu normdan doğan tazminat davaları TTK m. 4, f. 1, a bendinin kapsamına girerek çekişmesiz yargı işi sayılıyor. TTK m. 5, f. 1 gereğince aksine hüküm bulunmadıkça dava olunan şeyin değerine veya tutarına bakılmaksızın asliye ticaret mahkemesi tüm

²²⁹ İBK md. 759'dan alınan TTK md. 557, f. 1'in gerekçesine göre, hükümde düzenlenen öğretisi İsviçre doktrininde "farklılaştırılmış teselsül" öğretisi olarak adlandırılmıştır.

²³⁰ Topçuoğlu 127.

²³¹ Bkz. TTK md. 557 Kanun Gereği

ticari davalar ile ticari nitelikteki çekişmesiz yargı işlerine bakmakla görevlidir. Görev kuralları kamu düzeninden olduğundan, göreve ilişkin kuralları tarafların anlaşma ile değiştirme imkanı yoktur.²³²

Alman Mahkeme Teşkilatı Kanunu'na göre görevli mahkeme kural olarak dava değerine göre belirlenmektedir. Alm. MTK'nun 23'üncü maddesinin 1 numaralı bendi gereğince dava değeri 5.000 Avro'ya kadar olan davalarda sulh hukuk mahkemesi görevlidir. Dava değerinin 5.000 Avro'nun üzerinde olduğu durumlarda aynı kanunun 71'inci maddesinin 1'inci fıkrası gereğince asliye hukuk mahkemeleri yetkilidir. Alm. MTK'nun 71'inci maddesinin 2'nci fıkrasının 4 numaralı bendinde asliye hukuk mahkemesinin dava değerine bakılmaksızın görevli olduğu haller meseleler düzenlenmiştir. Burada Alm. TK ve PSOK'na bir çok atıfta bulunulmuştur. Özellikle denetçi ve özel denetçilerin atanmasında asliye hukuk mahkemelerinin görevli olduğu düzenlenmiştir. Ancak, denetçi sorumluluğuna ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu sebepten görevli mahkeme genel kural olan dava değerine göre belirlenecektir.

2. Yetkili Mahkeme

İhtilafın çözümlenmesi gereken görevli mahkeme belirlendikten sonra, hangi yerdeki mahkemenin bu ihtilafı çözmesi gerektiği belirlenmelidir. TTK m. 561 yetkili mahkemeleri düzenliyor. Hüküm gereğince sorumlular aleyhinde şirketin merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinde dava açılabilir.

Alman hukukunda, yetkili mahkeme Alman Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 21'nci maddesinin 1'inci fıkrası gereğince davacının işletmesinin bulunduğu yer mahkemesi yetkilidir. Denetçinin bir şirket olması halinde Alm. HMK'nun 17'nci maddesinin 1'inci fıkrası gereğince şirket merkezinin bulunduğu yedeki görevli mahkeme yetkilidir.

E. Zamanaşımı

Tazminatın cebri icraya konu olabilmesi için belirli bir süre içinde talep edilmesi gerekir. Bu sürenin geçmesiyle borç varlığını sürdürse de borçlu zamanaşımı def'i

²³² Abdurrahim Karşı, *Medeni Muhakeme Hukuku* (İstanbul: Alternatif, 2012) 215.

hakkını kullanarak davanın reddini sağlayabilir.²³³ TTK m. 404 ve Alm. TK md. 323'deki hakların talep edilebilmesi için de iki hukuk sisteminde farklı zamanaşımı süreleri öngörülmüştür.

1. Türk Hukukunda Zamanaşımı Süreleri

a. TTK Gereğince Zamanaşımı

Denetçiye karşı açılacak tazminat davası için TTK'nda özel bir zamanaşımı süresi öngörülmüştür. TTK m. 404, f. 5, c. 1 gereğince denetçinin sır saklama yükümünden doğan sorumluluğuna ilişkin istemler rapor tarihinden başlayarak beş yılda zamanaşımına uğrar. Hükümde sorumluluk bakımından dürüst ve tarafsız denetim yapma yükümlülüğünün yanı sıra sır saklama yükümlülüğü de düzenlemiştir. Her iki yükümlülük bakımından da zamanaşımı süresi rapor tarihinden başlar. Doktrinde zamanaşımı süresinin başlama tarihi konusunda sır saklama yükümünün ihlali açısından görüş ayrılıkları vardır. Bir görüşe göre zamanaşımı süresi rapor tarihi yerine sır saklama yükümlülüğünün ihlal edildiği fiilin tarihi ile başlar. Sürenin rapor tarihi itibarıyla başlaması durumunda sürenin sonunda edinilen bilgiler açıklanabilecektir. Bu sebepten bu görüşü savunanlara göre zamanaşımına ilişkin hüküm kanundan çıkarılmalı ve bir süre öngörülmezsizin sırların korunması gerekir.²³⁴ Diğer görüşe göre zamanaşımı süresi kanunda belirtildiği gibi denetçinin, denetim görevinin sonunda sunduğu rapor tarihinden başlar.²³⁵ TTK m. 404, f. 5, c. 1 açıkça “denetçinin bu maddeden doğan sorumluluğuna ilişkin istemler rapor tarihinden başlayarak beş yılda zamanaşımına” uğrayacağı süzenlenmiştir. Kanun koyucu tartışmaya yol açmayacak şekilde açık bir düzenleme getirmiştir. Bunun yanı sıra denetçinin sır saklama yükümlülüğünü ihlal etmesi için iş ve işletme sırlarını denetim faaliyeti sırasında öğrenmiş ve kullanmış olması gerektiğini ve bu sebepten de kanun koyucunun düzenlemesinin isabetli olduğunu savunanlar da var.²³⁶ Ancak, kanunda denetçinin sırrı ne zaman kullanmış olması gerektiğine ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır. Önceden de sır saklama yükümlülüğünün sözleşme bitiminden sonra da devam ettiği tespit edilmişti. Dolayısıyla, devam eden bu yükümlülük sırların sözleşme bitiminden sonra kullanılması ile de ihlal edilebilir. Bu sebepten,

²³³ M. Kemal Oğuzman, M. Turgut Öz, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt 1* (İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2012) 20.

²³⁴ Arı 259.

²³⁵ Topçuoğlu 165.

²³⁶ Arı 259.

sırların zaten denetim faaliyeti sırasında kullanılmış olması gerektiği görüşü isabetli değildir. Her ne kadar zamanaşımı düzenlemesi açık olsa da, bu düzenleme sebebiyle şirketin en azından sırlarının saklanması konusundaki menfaatinin bu düzenleme ile yeterince korunmadığını belirtmek gerekir. Zamanaşımı süresinin, sırların kullanılması ile başlatılması hükmün şirket sırlarının korunması yönündeki amacı doğrultusunda olup, denetçi tarafından gerçekleştirilebilecek suistimallerin de engellenmesini sağlayacaktır.

b. TCK Gereğince Zamanaşımı

TTK m. 404, f. 5, c. 2 gereğince fiil suç oluşturup ceza hukukuna göre daha uzun dava zamanaşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da o zamanaşımı uygulanacağı düzenlenmiştir. Denetçinin şirkete karşı açacağı davalar açısından özel bir zamanaşımı süresi düzenlenmediğinden zamanaşımına ilişkin genel hükümlerin uygulanması gerekir.²³⁷ Sır saklama yükümlülüğünün ihlali denetçinin hukuki sorumluluğunun yanı sıra ceza sorumluluğunu da gerektirir.

Sır saklama yükümlülüğünün ihlali için Türk Ceza Kanunu gereğince hapis ve adli para cezası öngörülmüştür.²³⁸ 404'üncü maddeyi saklı tutan TTK m. 527 hükmü gereğince görevi dolayısıyla incelemesine sunulan defter ve belgeleri inceleyenlerin, elde ettikleri veya verilen bilgilerden öğrendiklerini iş ve işletme sırlarını açıklamaları yasaklanmıştır. Bu yasağa aykırı davranışların şirketin maddi ve manevi zararlarını tazmin etmeleri gerektiğini açıkça ifade etmiştir. Hüküm böylece hukuki sorumluluğa ilişkin de bir düzenleme getirip, böyle bir düzenlemenin olmaması halinde hangi hükümlerin uygulanacağı konusunda oluşabilecek olası tartışmaların da önüne geçmiştir.²³⁹

Şirket sırlarının açıklanması şirkete büyük zararlar verebileceği için TTK m. 562 f. 7 gereğince bu hükme aykırı davranışlar TCK'nun 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır. Ceza yaptırımını olası ihlallerde caydırıcı bir rol oynayabilir.

²³⁷ Arı 258.

²³⁸ Topçuoğlu 226.

²³⁹ TTK Tasarısı Gerekçesi md. 527 gereğince hukuki düzenleme yapılmıyaydı, 553 ve devamı maddelerinin uygulanıp uygulanmayacağı tartışması ortaya çıkacaktı. Şirkette yönetici, tasfiye memuru, kurucu gibi bir sorumluluğu bulunmayan, avukat, aracı kurum uzmanı, noter, bilirkişi gibi uzman kişilerin sır saklama yükümünü ihlal etmeleri halinde 553'üncü madde ve devamının kıyas yoluyla da uygulanması mümkün hatta doğru bulunmayabilirdi. BK'ndaki genel hükümler gereğince tazminat davası açılması halinde somut olaya manevi tazminatın uygun düşmeyeceği ileri sürülürdü.

TCK'nun 239'uncu maddesi gereğince sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.²⁴⁰

Söz konusu sır, fikri ve sınai haklara ilişkin ise TCK m. 239 f. 2'ye göre yine aynı hüküm uygulanır.²⁴¹ TTK m. 562 f. 7'de denetçilere yer verilmediği için denetçi dışında şirket defter ve belgelerini inceleyenlerin sır saklama yükümlülüklerini ihlal etmeleri halinde TCK m. 239 gereğince cezai sorumlulukları söz konusu olacaktır. Sır saklama yükümlülüğünü ihlal eden bu kişilerin cezalandırılması fakat denetçinin aynı yükümlülüğü ihlal etmesi halinde cezai bir sorumluluktan muaf tutulmasının haklı bir nedeni yoktur. Bu sebepten TTK'nun 404'üncü maddesi hakkında TCK m. 239'un uygulanıp uygulanamayacağı tartışılmalıdır.²⁴² Ancak, TTK'nun 562'nci maddesinin 7'nci fıkrasında 404'üncü maddeye atıfta bulunulmamış olunmasına rağmen, 404'üncü madde kapsamında geçen iş ve işletme sırlarının ticari sır olması nedeniyle 239'uncu maddenin doğrudan uygulanacağı görüşü²⁴³ de isabetli görünmüyor. Cezai sorumluluğu ayrıntılı bir şekilde ele alan 562'nci maddenin, sadece 527'nci madde hakkında TCK m. 239'un uygulanacağını düzenleyip, TTK m. 404'e ilişkin bir düzenlemede bulunulmamış olması dikkat çekicidir.

Öte yandan, TTK m. 404 hakkında TCK m. 239'un uygulanmayacağına savunulması halinde TTK m. 404, f. 5'te fiilin suç olması ve bir ceza hükmü nedeniyle daha uzun bir zamanaşımı süresine tabi olması halinde uzun sürenin geçerli olacağına ilişkin düzenleme de, söz konusu bir ceza hükmünün olmaması sebebiyle anlamsız kalacaktır. Burada hükmün tekrar gözden geçirilip bu çelişkilerin giderilmesi gerekmektedir.²⁴⁴

²⁴⁰ Adem Sözüer, *Türk Ceza Hukuku Reformu Mevzuatı*, TTK madde. 239 Gereğince göre bilgi veya belgenin ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğinde olup olmadığı, ilgili kanunda belirlenen bu hususa ilişkin ölçütler göz önünde bulundurularak hakim tarafından belirlenir 337.

²⁴¹ Topçuoğlu 129.

²⁴² Arı 263.

²⁴³ Arı 263.

²⁴⁴ Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısının 8'inci maddesinin 2'nci fıkrası gereğince kanununun 6'ncı maddesinde kanun kapsamında bulunan sırlara ilişkin sır saklama yükümlülüğüne aykırı davranışlar TCK'nun 239'uncu maddesine göre cezalandırılırlar. Bu kanunun yürürlüğe girmesi ile TCK m. 239'un denetçiler hakkında uygulanacağı görüşü ve bu şekilde TTK m. 404, f. 5'teki atfın da işlevsellik kazanacağını görüşü için bkz. Arı 263.

TCK'nun 239'uncu maddesinde düzenlenmiş olan suç TCK m. 66, f. 1, e numaralı benti gereğince 8 yıllık bir zamanaşımı süresi öngörülmüştür. Dolayısıyla, TCK m. 239'un TTK m. 404, f. 5 kapsamında değerlendirilebileceği savunulursa, TTK m. 404 için de 8 yıllık zamanaşımı süresi geçerli olacaktır.

TTK m. 6 gereğince ticari hükümler koyan kanunlarda öngörülen zamanaşımı süreleri, kanunda aksine düzenleme yoksa sözleşme ile değiştirilemez. TTK m. 404, f. 5'te öngörülen zamanaşımı düzenlemesinin sözleşme ile değiştirilebileceğine dair bir düzenleme bulunmadığı için bu hükümdeki zamanaşımı süresi sözleşme ile değiştirilemez.

2. Alman Hukukunda Zamanaşımı Süreleri

a. Alm. TK Gereğince Zamanaşımı

Alm. TK'nun 323'üncü maddesinde zamanaşımına ilişkin bir fıkra bulunmamaktadır. Alman kanun koyucu 1.12.2003 yılına kadar maddeinin 5'inci fıkrasında beş yıllık bir zamanaşımı süresi öngörmüştü.²⁴⁵ 1.12.2003 tarihindeki bir kanunla (Wirtschaftsprüferexamens-Reformgesetz) bu fıkra kanundan kaldırılmıştır.²⁴⁶ Alm. DK m. 51a'da geçen özel zamanaşımı süresine ilişkin madde de kaldırılmıştır.²⁴⁷ Özel bir zamanaşımı süresi bulunmadığından denetçiye karşı açılacak tazminat davasında genel zamanaşımı süreleri dikkate alınmalıdır. Alm. MK m. 195 gereğince tazminat davası üç yıllık bir zamanaşımı süresine tabidir.²⁴⁸ Alm. MK md. 199 f. 1 N. 1, f. 3 c. 1 N. 1 ve 2 gereğince zamanaşımı süresi tazminat hakkının doğduğu ve alacaklının iddiasına ilişkin bütün unsurların mevcut olduğu ve alacaklının bunları öğrendiği veya öğrenmiş olması gerektiği yılın sonunda başlar.²⁴⁹ Bu süre kural olarak denetim raporunun ibra edilmesiyle başlar. Buna karşılık denetçinin ihlaline ilişkin sadece bir tehlikenin bulunması zamanaşımı süresinin başlaması için yeterli değildir.²⁵⁰ Alman hukukunda tazminat hakkının ne zaman doğacağına ilişkin bir görüş ayrılığı bulunmamaktadır. Bu hükme göre tazminat Alm. TK madde 323'te

²⁴⁵ Koller/Kindler/Roth/Morck § 323 N. 8.

²⁴⁶ Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn N. 21.

²⁴⁷ Koller/Kindler/Roth/Morck § 323 N. 8: EGHGB madde 55 uyarınca zamanaşımı süresi kural olarak 1.01.2004 tarihinde hala mevcut olan veya zaman aşımına uğramamış olan talepler için yine Alm. MK madde 195 uygulanır

²⁴⁸ Baumbach/Hopt N. 12.

²⁴⁹ Heidel/Schall N. 16.

²⁵⁰ Baumbach/Hopt N. 12.

sayılı unsurların tamamının gerçekleşmesi ile doğar.²⁵¹ Fakat zararın ne zaman oluştuğu konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bazı yazarlara göre zarar raporun ibrası ile doğarken bazılarında göre ibra ile hukuka aykırı davranışın zarara yol açıp açmadığı konusu belirlenmez.²⁵² Fakat bu görüşü savunanlar zararın ne zaman doğacağına ilişkin açıklamalarda bulunmamıştır.²⁵³

Zamanaşımı süresi için, alacaklının görev ihlaline ilişkin bilgi edindiği tarihin esas alınması durumu, denetçi için öngörülemez bir zaman aşımı süresi oluşturabilir. Bunun önüne geçilmesi ve her iki tarafın da menfaatlerinin korunması açısından, azami bir zamanaşımı süresi Alm. MK'nun 199'uncu maddesinin 3'üncü fıkrasına göre belirlenir. Alm. MK m. 199, f. 3, bent 1 uyarınca, tazminat talebi alacaklının durumu öğrendiği veya öğrenmiş olması gerektiği tarihe bakılmaksızın, tazminat hakkının doğduğu tarihten itibaren 10 yıllık bir zamanaşımı süresine tabidir. Tazminat hakkının doğum tarihine, alacaklının hususu öğrenmiş olmasına veya öğrenmiş olması gerektiğine bakılmaksızın, talep hukuka aykırı fiilin işlendiği tarihten başlamak üzere 30 yıllık zamanaşımı süresine tabidir.

b. Alman Hukukunda Denetçinin Cezai Sorumluluğu

Alm. TK'nun 323'üncü maddesinde Ceza Kanunundaki zamanaşımı süresine ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Yani, hükümde TTK m. 404, f. 5 gibi fiilin suç oluşturup Ceza Kanununa göre daha uzun bir zamanaşımı süresi bulunması halinde tazminat davasında da o sürenin geçerli olacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

Ancak Alman hukukunda denetçinin cezai sorumluluğu da söz konusudur ve Alm. CK'ndaki ceza hükümünün denetçilere uygulanması konusunda bir tartışma söz konusu değildir. Ancak, Alman Ceza Kanunu'ndaki düzenlemeden yola çıkarak TCK m. 239'un buna göre farkları ve bunun sonucu olarak sır saklama yükümlülüğünün ihlalinde uygulanabileceği veya uygulanamayacağı konusuna da açıklık getirilebilir.

²⁵¹ Ebke § 323 N. 81.

²⁵² Ebke § 323 N. 82: Örneğin yasal denetçinin, bilançoda Anonim şirketin gerçekte mevcut olmayan bir karın bulunmasından sorumlu olması halinde, zamanaşımı süresi karın kullanım kararının verilmesiyle işlemeye başlar. Aynı şekilde denetlenen şirketin çalışanların fark edilmeyen ceza gerektiren fiillerinde veya sır saklama yükümlülüğünün veya sırların kullanmama yükümlülüğünün ihlal edilmesi halinde dedenetim raporunun ibrası ile genelde zarar doğmaz. Bu durumlarda somut olayın şartlarına bakılması gerekmektedir.

²⁵³ Ebke § 323 N. 82.

Alm. DK m. 43, f. 1, c. 1 gereğince denetçi görevini bağımsız, tarafsız, dürüst bir şekilde icra edip, öğrendiği sırları saklamakla yükümlüdür. Dolayısıyla denetçilik mesleği kanunen sır saklama yükümlülüğü yüklenen mesleklerden biridir. Kanunen yüklenen sır saklama yükümlülüğün ihlali halinde hukuki sorumluluğun yanı sıra cezai sorumluluk da söz konusudur.²⁵⁴ Alman Ticaret hukukunda çeşitli kanunlarda ceza sorumluluğu gerektiren hükümler getirilmiştir. Alm. TK’u, Alm. Kıymetli Evrak İle Ticaret Yapılması Hakkında Kanun ve Alm. CK’u sır saklama yükümlülüğünün ihlali için hapis ve adli para cezası öngörümüştür.

“Şahsi Sırların İhlali” başlıklı *Alm. CK m. 203, f. 1, bent 3*²⁵⁵ gereğince denetçinin izinsiz olarak başkasına ait şahsi veya ticari bir sırrı açıklaması halinde, bir yıla kadar hapis veya adli para cezasına hükmolunur. Denetçinin Türk ve Alman hukukunda ceza sorumluluğu karşılaştırıldığında TCK m. 239’dan farklı olarak Alm. CK m. 203 f. 1 suçun faili olarak denetçiyi belirlerken TCK m. 239 genel bir ifadeyle “görevi, meslek veya sanatı gereği” bir sır saklama yükümlülüğünü ihlal eden kişilerden bahsediyor. Kanun koyucu genel terimlerle hükmün kapsamını geniş tutarken Alman kanun koyucu maddenin bentlerinde tek tek suçun faili olabilecek kişileri sıralıyor.

Cezaların yaptırımları karşılaştırıldığında TCK gereğince cezanın daha yüksek olduğu anlaşılıyor. Ancak, Alm. CK’nun 203’üncü maddesi için Alm. CK m. 78, f. 3, 5 numaralı benti gereğince üç yıllık bir zamanaşımı süresi, yani TCK’na göre daha kısa bir zamanaşımı süresi öngörümüştür. Bu süre Alm. MK’nun 95’inci maddesinde öngörülen süre ile aynıdır.

Alm. CK’nun yanı sıra Alm. TK’nda da bir suç düzenlenmiştir. *Alm. TK md. 333 f.1* gereğince sır saklama yükümlülüğünün ihlali ceza altına alınmıştır. Bu hüküm 19.12.1995 tarihli Bilanço Yönerge Kanunu ile Alman Ticaret Kanunu’na girmiştir. Alm. TK m. 333 Payl Senetli Ortaklıklar Kanununun 404’üncü maddesinin 1’inci

²⁵⁴ Heidel/Schall N. 3.

²⁵⁵ Alm. CK md. 203 f. 1 bend 3 “*Wer unbefugt ein fremdes Geheimnis, namentlich ein zum persönlichen Lebensbereich gehörendes Geheimnis oder ein Betriebs- oder Geschaeftsgeheimnis, offenbart, das ihm als [...] Wirtschaftsprüfer [...], anvertraut worden oder sonst bekanntgeworden ist, wird mit Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder mit Geldsrafte bestraft.*”

fıkrasının 1 numaralı bendinden alınmıştır. 333'üncü madde 404'üncü maddeden farklı olarak orada belirtilen faillerin sadece bir kısmını kapsamaktadır. Alm. TK madde 333 gereğince fail oabilecek kişiler denetçiler ve yardımcılardır.²⁵⁶

Buna göre denetim faaliyeti sırasında öğrendiği sermaye şirketinin veya bağlı olduğu şirketin sırrını ihlal eden denetçi veya yardımcısına bir yıla kadar hapis cezası veya adli para cezasına hükmolunur. Denetçinin para karşılığı veya kendisini veya bir başkasını zenginleştirme amacıyla veya başkasına zarar verme amacıyla hareket etmesi cezanın arttırılmasına sebebiyet verir. Maddenin üçüncü fıkrası gereğince suç sadece talep üzerine takip edilir.²⁵⁷ Zamanaşımı süresi Alm. CK madde 78'de düzenlenmiştir.²⁵⁸ Alm. CK m. 78, f. 2, b. 5 gereğince Alm. TK m. 333 fıkra 1 uyarınca düzenlenen suçun takibi için öngörülen zamanaşımı süresi üç yıldır.²⁵⁹ Alm. CK madde 78, f. 2 bent 4 gereğince hükmün 2'nci fıkrasında düzenlenen suçun cezası daha yüksek olduğu için zamanaşımı süresi de 5 yıldır. Zamanaşımı süresi suçun tamamlanmasıyla işlemeye başlar (Alm. CK madde 78a).²⁶⁰

Sır saklama yükümlülüğünün ihlalini ceza sorumluluğunu gerektiren bir diğer hüküm Alm. Kıymetli Evrak İle Ticaret Yapılması Hakkında Kanun'da (Wertpapierhandelsgesetz) bulunmaktadır.²⁶¹ Alm. KETYHK m. 38 gereğince mesleği gereğince şirket hakkında bir bilgiye ulaşan kişilerin bu bilgileri kullanması halinde para cezasına veya beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

F. İhtiyari Denetimlerde İhlalin Sonucu

İhtiyari denetimlerde denetçinin, denetim sözleşmesinde taahhüt ettiği yükümlülükleri ihlal etmesi halinde borç ilişkisi kapsamında sorumlu tutulabilir. Denetçi sözleşmenin diğer tarafına ve sözleşme ile korunan üçüncü kişilere karşı sorumludur (Alm. MK: m. 280). Zorunlu yasal denetim için geçerli olan ilkeler ihtiyari denetimin zorunlu denetim hükümlerine tabi olduğu ölçüde burada da uygulanır.

²⁵⁶ Ulrich Sorgenfrei, *Münchener Kommentar zum StGB* (Münih: cH. Beck 20), § 333 No. 1.

²⁵⁷ Heidel/Schall N. 8.

²⁵⁸ *Tido Park, Gerhard Janssen, Kapitalmarktstrafrecht Handkommentar* (Münih: cH Beck 2013).

²⁵⁹ Sorgenfrei, § 333 No. 86.

²⁶⁰ Sorgenfrei § 333 No. 85.

²⁶¹ Ebke N. 63.

G. Görev İhlalinin Diğer Hukuki Sonuçları

Denetçinin TTK m. 404 ve Alm. TK m.323'te düzenlenmiş olan yükümlülüklerini ihlal etmesi açısından tazminat sorumluluğunu dışında başka hukuki sonuçlar da söz konusudur.

1. Türk Hukuku

a. Görevden Alma

TTK m. 399 f. 2 gereğince denetçiden denetleme görevi, sadece dördüncü fıkrada öngörüldüğü şekilde ve başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir. TTK md. 399 f. 2 ve 4 dışındaki hallerde denetçinin görevden alınması söz konusu değildir.

TTK m. 399 f. 4 a ve b bentleri gereğince şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi yönetim kurulunun veya sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin istemi üzerine, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi halinde başka bir denetçi atayabilir. Hükümde haklı bir sebep olarak özellikle denetçinin taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı belirtilmiştir. Denetçinin ancak mahkeme kararıyla görevden alınabilmesi kanun gerekçesinde hükmün denetçi güvencesi bağlamında düzenlendiği belirtilmiştir.

Mahkeme görevden alma kararını ancak haklı bir sebebin varlığı halinde verebilir. "Haklı sebep" kanunda tanımlanmamıştır. Hükmün gerekçesinde haklı sebep terimiyle önce denetçinin kişiliğinden kaynaklanan – mesleki yetersizlik (denetleme elemanlarının bilgilerindeki, okul sonrası uyum eğitimlerindeki noksanlık, yardımcı eleman, uzman, cihaz donanımı eksikliği), itibar kaybı vs. gibi - sebepler kastedilmiştir. Denetçinin çalışma tarzı, şirkete zaman ayıramaması, bilgi sızdırması, taraf tutması da haklı sebep olarak belirtilmiştir. Buna karşılık, görüş ayrılıkları haklı sebep olarak, ancak somut olay destekliyorsa kabul edilebilir. Denetçinin TTK md. 404'e aykırı davranması, yani sır saklama yükümünü bilgi sızdırarak ihlal etmesi veya denetim faaliyetini tarafsız yürütmemesi de bu kapsamda değerlendirilebilir ve TTK md. 399 f. 2,4 gereğince denetim görevinden alınması için sebep oluşturabilir.

TTK md. 399 f. 2 gereğince denetçinin TTK md. 399, f. 4e'ye göre görevden alınabilmesi için başka bir denetçinin atanmış olması gereklidir.

TTK md. 399, f. 5 gereğince görevden alma ve yeni denetçi atama davası, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından itibaren üç hafta içinde açılır. Sır saklama yükümlülüğünün ihlali dolayısıyla bu davanın açılabilmesi için, haklı sebep sayılacak ihlalin hükümde geçen üç haftalık süre içinde gerçekleşmiş olması gerekir. Üç haftalık sürenin geçmesinden sonra sır saklama yükümlülüğünün ihlal edilmesi halinde TTK m. 399, f. 6 gereğince mahkeme tarafından, yönetim kurulunun başvurusu ile yeni bir denetçi atanabilir.²⁶²

b. Faaliyet İzninin Askıya Alınması

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde de görev ihlalinin bir sonucu düzenlenmiştir. Yönetmeliğin 41'inci maddesinin 1'inci fıkrasının c bendi gereğince yapılan denetim çalışmalarında, Türk Denetim Standartları çerçevesinde dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış ve diğer etik ilkelere uyulmaması, kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirilmemesi halinde, denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyet izinleri fiilin ağırlığı dikkate alınarak, iki yıl geçmemek üzere Kurul kararıyla belirlenen süreyle askıya alınır.

2. Alman Hukuku

a. Atamanın Hükümsüzlüğü

Alm. TK m. 319'ta düzenlenmiş olan denetçinin tarafsızlığına ilişkin kurallara aykırılığın yaptırımları Alman içtihatları ile ağırlaştırılmıştır. Alman Federal Yargıtay'ının 30.04.1992 tarihli ve 03.06.2004 tarihli kararları ile hüküm Alm. MK m. 134 gereğince Yasaklayan Kanun (Verbotsgesetz) olarak sınıflandırılmıştır. Bunun sonucu da Alm. TK'nun 319'uncu maddesinin 2'nci ila 4'üncü fıkralarına aykırılığın bulunması halinde atama fiili hükümsüz sayılacaktır.²⁶³

Alm. DK'nun 49'uncu maddesi gereğince denetim faaliyetinin hukuka aykırı bir iş için yapılması isteniyorsa veya denetçinin tarafsızlığından şüpheye düşülüyorsa,

²⁶² Topçuoğlu 127.

²⁶³ Carsten Thomas Ebenroth, Karlheinz Boujong, Detlev Joost, Dr Lutz Strohn, *Handelsgesetzbuch* (Müniç: Verlag, 2008) § 319 N. 2.

denetçinin görevi reddetmesi gerekmektedir. Alman Federal Yargıtayının DK'nun 49'uncu maddesini sadece denetçi ve denetleme ile görevlendirilmiş şirket için düzenlenen bir davranış kuralı olarak değerlendirmiştir ve hükmün denetim sözleşmesine bir etkisi olmadığı yönünde bir karar vermiştir.²⁶⁴

b. Meslek Hukuku Yaptırımları

Alman hukukunda meslek hukuku bakımından da bir takım yaptırımlar öngörülmüştür. Bu yaptırımlar Alm. DK'nun 68'inci maddesinin 1'inci fıkrasının 1 ila 4 numaralı bentlerinde düzenlenmiştir. Yaptırımlar, uyarı, kınama, para cezası ve mesleği icra yasağı şeklindedir. DK m. 68, f. 1, b. 1 gereğince para cezası kapsamında 500.000 Avro'ya kadar bir ceza söz konusu olabilmektedir. Diğer yaptırımlar, iki numaralı bent uyarınca 1 ila 5 yıl arasında belirli faaliyet alanlarında çalışma yasağı ve 3 numaralı bent gereğince 1 ila 5 yıl arasında mesleği icra yasağı ve 4 numaralı bent gereğince meslekten çıkarılma cezası şeklindedir. Hükmün 2'nci fıkrası gereğince para cezası ile faaliyet veya mesleği icra yasağına birlikte hükmedilebilmektedir.

H. Mukayese

Tazminat sorumluluğunun şartları gerek Türk gerek ise Alman hukukunda hukuka aykırı bir davranışın kusurla işlenmiş olup, bu davranışın nedensel bir şekilde zarara sebebiyet vermiş olması şeklindedir. Kusura ilişkin ispat yükünün kimde olduğu konusu özellikle Alman hukukunda tartışmalıdır. Ancak, her iki hukuk sisteminde de ispat yükünün denetçinin sınırlı sorumlu tutulduğunu da dikkate alarak, denetlenen şirkette olması gerektiği sonucuna varılması gerekir.

Bu bölümde özellikle iki hukuk sistemi arasında zamanaşımı konusuna ilişkin farklılıklar dikkat çekicidir. TTK m. 404, f. 5 açıkça hükümdeki tazminat talepleri için beş yıllık bir zamanaşımı süresi öngörmüştür. Benzer bir düzenleme Alm. TK m. 323, f. 5'te de mevcuttu. Buna göre öngörülen zamanaşımı süresi yine beş yıldır. Ancak Alm. TTK'nun 323'üncü maddesinin 5'inci fıkrası sonradan kaldırılmıştır. Özel bir düzenleme olmadığı için de Alm. TK m. 323'ten doğan talepler açısından genel hükümler geçerlidir. Ayrıca TTK m. 404, f. 5'te hükmün ihlalinin aynı

²⁶⁴ Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn § 319 N. 2.

zamanda Ceza Kanunu'nda bir suç teşkil etmesi halinde, o suça ilişkin zamanaşımı süresinin TTK m. 404'te düzenlenen tazminat talebine ilişkin de geçerli olacağı düzenlenmiştir. Alm. TK'nunda böyle bir düzenleme mevcut değildir.

V. SORUMLULUĞUN SINIRLANMASI

A. Genel Olarak

Her iki hukuk sisteminde de kanun koyucu denetçinin sorumluluğunu TTK m. 404, f. 2 ve Alm. TK m. 323, f. 2 gereğince tazminat bedeline bir üst sınır getirerek sınırlamıştır. Kanunen belirlenen bu sınırlamanın yanı sıra ayrıca TTK m. 404, f. 4 ve Alm. TK m. 323, f. 4 gereğince de tarafların sözleşme ile tazmin yükümünü ne kaldırabilecekleri ne de değiştirebilecekleri düzenlenmiştir.

Bunun yanı sıra AB Hukuku kapsamında da denetçi sorumluluğunun sınırlandırılmasına ilişkin birçok araştırma yapılmıştır. AB üye devletlerinin denetçinin sorumluluğuna ilişkin kanuni düzenlemeleri önemli ölçüde farklılık göstermektedir. Avrupa Birliği Komisyonu 70'li yıllardan beri bu farklılıkları gidermeyi amaçlamıştır.²⁶⁵

B. AB Hukuku Açısından Sorumluluğunun Sınırlanması

Denetçi sorumluluğunun sınırlandırılması bağlamında AB Komisyonu sorumluluk düzenlemelerine ilişkin önemli bir reform getirmeyi hedeflemiştir. Ekim 2006 tarihinde Bağımsız Danışma Enstitüsü olan London Economics'in yürürlükteki sorumluluk düzenlemelerinin ekonomik sonuçlarına ilişkin bir araştırması yayınlamıştır. Bunun yanı sıra Ocak 2007 tarihinden Mart 2007 tarihine kadar Avrupa bazında bir araştırma yapılmıştır ve sonucu 18.06.2007 tarihinde kamuya sunulmuştur.²⁶⁶

²⁶⁵ Ebke N. 235

²⁶⁶ Patrick Velte, Stephan Lechner, Annemarie Kusch, *Diskussion einer Begrenzung der Abschlussprüferhaftung durch die EU-Kommission – Bestandsaufnahme und kritische Würdigung möglicher Reformmaßnahmen aus nationaler Sicht* (Hamburg: DStR, 2007) 1494.

1. Yapı Yönergesi²⁶⁷

AB Komisyonu ilk 1972 yılında Anonim şirketlerin yapısı ve organlarının yetki ve yükümlülüklerine dair şirketler hukukunun beşinci yönergesi olan bir yönerge önerisi hazırlamıştır. Yönerge taslağına göre bağımsız bilirkişiler tarafından bir muhasebe denetimi öngörülmüştür. Denetim göreviyle görevlendirilmiş kişilerin sorumluluğu hakkında yönergede yönetim ve gözetim organı üyelerinin sorumluluğuna ilişkin düzenlemelere atıfta bulunulmuştur. Buna göre şirket, ortak veya üçüncü kişilerin zararının tazmini için üye devletin denetçinin hukuki sorumluluğunu düzenlemesi gerekiyordu. Taslağına göre denetçinin şirket, ortak ve üçüncü kişilere karşı sorumluluğunun sınırsız ve kural olarak denetçinin kusurundan bağımsız olması gerektiği düzenlenmiştir.²⁶⁸

2. Avrupa Anonim Şirketleri Tüzüğü²⁶⁹

1975 yılındaki Avrupa Anonim Şirketleri Tüzüğü taslağında Yapı Yönergesinden farklı olarak denetçinin denetlenen şirket, ortak ve üçüncü kişilere karşı kusurlu olması halinde sınırsız sorumluluğu düzenlenmiştir. Bunun için denetçinin Tüzüğe aykırı davranmış veya görevlerini ihlal etmiş olması gerektiği öngörülmüştür. Taslağın 209'uncu maddesinin 2'nci fıkrası gereğince denetçinin kusurlu olmadığını ispatlaması halinde sorumluluktan kurtulacağı düzenlenmiştir.²⁷⁰

Yapı Yönergesi Taslağı ile Avrupa Anonim Şirketleri Tüzüğü Önergesi Almanya dahil olmak üzere bir çok AB ülkesinin eleştirisine maruz kalmıştır. Almanya'ya göre AB'nin hukuk uyarlama yetkisi (*Rechtsangleichungskompetenz*) olup olmadığının yanı sıra böyle bir gerekliliği sorgulanmıştır. Ayrıca Komisyonun sorumluluğun sınırını belirlememesi ve denetçinin ihmal ile hareket ettiğinde de üçüncü kişilere karşı sorumlu tutulabilmesi düzenlemesi de eleştirilmiştir, çünkü o tarihte Alman kanunlarına göre denetçi ihmal ile hareket ettiğinde üçüncü kişilere karşı sorumlu tutulamıyordu.²⁷¹

²⁶⁷ Strukturrichtlinie

²⁶⁸ Ebke § 323 N. 236.

²⁶⁹ Statut für Europäische Aktiengesellschaften

²⁷⁰ Ebke § 323 N. 237.

²⁷¹ Ebke § 323 N. 238.

3. Beşinci Yönerge Önerisi

Eleştirilerden dolayı 1983 yılında Beşinci Yönerge Önerisi hazırlanmıştır. Bu yönerge ile üye devletlerin, denetçilerin ortaklara ve üçüncü kişilere karşı hukuki sorumluluğunu düzenlemeleri gerektiği yönündeki düzenleme kaldırılmıştır. Üye devletler sadece denetçinin, denetlenen şirkete karşı sorumluluğunu düzenlemekle yükümlü tutulmuşlardır. Yapı Yönerge Taslağının 1983 yılında değiştirilmesi denetçi sorumluluğunun üye devletin medeni kanunlarına göre ortaklara ve üçüncü kişilere karşı sınırsız olabileceği anlamına gelmemekteydi. Aralık 1990'da bu düzenleme beşinci yönerge değiştirilmeden bu şekilde alındı. Avrupa Anonim Şirketleri Tüzüğü Taslağının 1989 yılında ikinci değiştirilmiş taslağı denetçinin sorumluluğuna dair bir değişiklik getirmemiştir.²⁷² Beşinci Yönergeye ilişkin tartışmalar 1991 yılında sona ermiştir ve Avrupa Anonim Şirketleri Tüzüğüne ilişkin müzakereler de başarısız olmuştur.

4. Hizmet Sorumluluğu Yönergesi²⁷³

25.02.2004 yılında çıkan hizmet sorumluluğu yönergesinin denetçinin sorumluluğunu doğrudan doğruya etkilemiyor. Madde 17 N.r 15 gereğince²⁷⁴ 90lı yılların ortasında denetçinin sorumluluğu başlığı AB bazında tekrar ele alındı.²⁷⁵

5. Grünbuch – “Yeşil Kitap”

Ekim 1996 da AB Komisyonu “Denetçinin Avrupa Birliği İçindeki Rolü, Durumu ve Sorumluluğu” hakkında hazırlamış olduğu *Grünbuch* adlı (“Yeşil Kitap”) belgeyi tanıtmıştır.²⁷⁶ Bu belge ile AB Komisyonu, yasal denetimin olası bir ekonomik krizde akıbetinin ne olacağı konusunda bir değerlendirme yapmayı amaçlamıştır.²⁷⁷ AB Komisyonu bu belgede bazı üye devletlerde denetçiden talep edilen tazminatların ne denetçinin ücreti ile ne de denetçinin şirketin iflası için doğrudan doğruya sorumluluğu ile orantılı olmadığını belirtmiştir.²⁷⁸ Üye devletler arasında sorumluluk düzenlemeleri arasında ciddi farklar mevcut idi. Bazı üye devletlerde hukuki sorumluluk için üst sınır belirlenmişken, bazı üye devletlerin hukuk düzenine göre

²⁷² Ebke § 323 N. 239.

²⁷³ Dienstleistungshaftungsrichtlinie.

²⁷⁴ Ebke § 323 N. 241.

²⁷⁵ Ebke § 323 N. 242.

²⁷⁶ Grünbuch “Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union”.

²⁷⁷ Dr. Walter Niemann, *Aktuelles aus der Wirtschaftsprüfung für den Mittelstand – Das Grünbuch der EU – Kommission* (Köln, DStR 2010, 2368) 2368.

²⁷⁸ Grünbuch N. 5.1.

sorumluluk sözleşme ile sınırlandırılabilirdi. İhtilaf halinde mahkemelerin sınırlandırma yetkisi de farklılık gözetmekte idi.²⁷⁹

AB Komisyonu Yeşil Kitap'ta denetçinin sorumluluğu problemini denetçinin rolü ve durumu ile alakalı çözmeyi amaçlamıştır. Özellikle yasal denetçinin üçüncü kişilere karşı sorumluluğu üzerinde durulmuştur.²⁸⁰ Bir önceki Beşinci Yönerge Taslağı denetçinin üçüncü kişilere karşı sınırsız sorumluluğunu öngörürken değiştirilmiş öneri denetçinin üçüncü kişilere karşı sorumluluğunu düzenlememiştir. Öneride sadece denetçinin şirkete karşı sorumluluğu düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra denetçinin ortaklara ve üçüncü kişilere karşı sorumluluğunun üye devletlerin medeni hukuk kurallarına göre belirlenmesine müdahale edilmemiştir.²⁸¹ AB Komisyonunun görüşüne göre denetçinin sorumluluğu kamu menfaatini ilgilendirdiği için denetçinin sadece denetlenen şirkete karşı sorumlu tutulmasının aleni bir sebebi yoktur. Buna göre denetimin kamuoyu için aynı zamanda bir güven fonksiyonu oluşturması üçüncü kişilere karşı bir sorumluluğu da gerektirir.²⁸² Öneride, şirketin, ortakların ve üçüncü kişilerin hukuka aykırı davranıştan dolayı gördükleri zararların tazmini için denetçilerin hukuki sorumluluğunun üye devletler tarafından düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Bunun yanı sıra, denetçi sorumluluğunun ihmal ile oluşan hukuka aykırı davranışlarda sınırlandırılması gerektiği görüşü belirtilmiştir.²⁸³ Farklı sorumluluk kurallarının iç piyasayı etkilemesinden oluşan sorunlara da değinilmiştir. Denetim faaliyetini yapmakla görevlendirilen şirketlerin yüksek riskli işverenlerden veya yüksek riskli branşlardan kaçınacakları ve denetimin asıl anlamını yitireceği endişesi ifade edilmiştir. İhtilaflardan dolayı sigorta primlerinin bütün AB devletlerinde yükselmeye neden olabileceği ve bu sebepten denetim piyasasının sadece belirli bir takım şirketler tarafından yürütülebileceği riski de ele alınmıştır. Sadece bazı ülkelerde sınırlamanın öngörülmesi durumu da davacıların taleplerini sınırlama öngörülme-yen üye devletlerde yürütme çabasına girecekleri riski de ele alınmıştır.²⁸⁴

²⁷⁹ Grünbuch N. 5.2.

²⁸⁰ Ebke § 323 N. 243.

²⁸¹ Grünbuch N. 5.4.

²⁸² Velte/Lechner/Kusch 1494.

²⁸³ Grünbuch N. 5.4.

²⁸⁴ Grünbuch N. 5.5.

AB Komisyonu, Yeşil Kitap belgesinde denetçinin sorumluluğuna ilişkin tartışılan konulara çözüm önerileri getirmeye çalışmıştır. Buna göre denetçinin rolü ve durumunun belirlenmesi ve denetçinin sorumluluğunun hukuka aykırı davranışa orantılı bir şekilde sınırlanması gerektiği sonucuna varılmıştır.²⁸⁵ Bunun yanı sıra AB Komisyonu hukuki sorumluluğun her üye devlette farklı düzenlenmiş olmasından dolayı bu alanda AB düzeyinde bir düzenleme yapmanın zorluklarından bahsedip, farklılıklardan doğan negatif etkilerin AB düzeyinde bir faaliyet gerektirecek kadar önemli olup olmadığının incelenmesi gerektiğini belirtmiştir.²⁸⁶ Bu incelemede komisyonun düzenleme yapmasının getirebileceği zorlukların ve başka meslekler açısından olası bir ayrımcılık tehlikesinin değerlendirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.²⁸⁷

Yeşil Kitap 5 ve 6 Aralık 1996 tarihlerinde düzenlenen bir konferansta ele alınmıştır. Konferansın amacı Komisyonun Yeşil Kitap belgesinde belirttiği hedeflerine yönelik görüş belirtilip, denetimin kalitesini artırmak için önerilerde bulunulmasıydı. Yeşil Kitap belgesinde bulunan Maastricht Muhasebe ve Denetim Üzerine Araştırma Merkezinin (*Maastricht Accounting and Auditing Research Centre – MARC*) hazırlamış olduğu MARC araştırması da mevcuttu. Araştırmada sorumluluğa yönelik belirtilen sorulara “Experts Comptables Europeens” Federasyonu tarafından da kapsamlı bir görüş belirtilmiştir. Konferansta sorumluluk Alman hukuku açısından da tartışılmıştır. AB Komisyonu konferans sonucunu şu şekilde açıklamıştır: “AB bazında bir düzenlemenin gerekli olup olmadığına bakılmaksızın, uzman sorumluluğunun karmaşık bir konu olduğu ve bazı güvencelerin denetimin kalitesini artıracığına yönelik büyük ölçüde mutabık kalınmıştır.”²⁸⁸

6. AB Komisyonu Bildirisi

Mayıs 1998 tarihinde AB Komisyonu hedeflerine yönelik bir bildirim yayınlamıştır. “Avrupa Birliğinin Denetimi: Gelecekteki Muameleler” başlığını taşıyan bu bildirimde finansal tablolarının denetiminin araştırılması üzerine bir kurul görevlendirilmesi önerilmiştir. Kurulun denetçilerin meslek örgütleri ve üye devletler ile düzenlemeler

²⁸⁵ Grünbuch N. 5.6.

²⁸⁶ Ebke § 323 N. 243.

²⁸⁷ Grünbuch N. 5.7.

²⁸⁸ Ebke § 323 N. 244: “There was general agreement that the issue of Professional liability was of a great complexity and warrants further examination, without prejudice to the question of whether action at EU level is required or not.”

yapması öngörülmüştür.²⁸⁹ Bildirimde farklı sorumluluk düzenlemelerinin inceleceğine dair açıklamalarda bulunulmuştur. İncelemenin sonucuna göre bu alanda bir teşebbüste bulunup bulunulmayacağına dair karar verileceği açıklanmıştır. AB Komisyonu 1998 yılında bir rapor düzenlenmesi için talimat vermiştir. 2001 yılında da rapor komisyona sunulmuştur.²⁹⁰

Kasım 2000 tarihinde AB Komisyonu “Avrupa Birliğinde Denetim için Asgari Kalite Güvencesi Sistemleri” ve Mayıs 2002 tarihinde “Avrupa Birliğinde Denetçinin Bağımsızlığı: Temel Prensipler” başlıklı tavsiyelerini hazırlamıştır. Bu çabalara rağmen komisyon bilanço skandalları sebebiyle güvenleri azalan yatırımcıların güvenini tekrar kazanmak için daha farklı inisiyatiflere ihtiyaç duyulduğu kanaatine varmıştır.²⁹¹

AB Komisyonu bu sebepten 1984 yılında çıkarılan “Şirketler Hukuku hakkında 8’inci Yönerge” başlıklı yönergesini modernize etme kararı almıştır. 21.05.2003 tarihinde AB Komisyonu denetimin güçlendirilmesine ilişkin bir bildiri yayınlamıştır. Bu bildiri ile 8’inci Yönergenin yenilenmesi ve tamamlanması amaçlanmıştır. Komisyonun öncelikle düzenlendiği hususlar arasında yasal denetçilerin bağımsızlığının güçlendirilmesi konusu yer almıştır. Komisyon, bildirisinde denetçi sorumluluğu ile denetim kalitesinin artırılabilirliği ve bu sorumluluğun üye devletler arasında uyum içinde olması gerektiği, ancak, sorumluluğun sınırlanması gerektiği görüşünde olmadığını açıklamıştır.²⁹²

7. Denetçiler Yönergesi²⁹³

AB komisyonu 16.03.2004 tarihinde yasal denetimi kapsamlı bir şekilde düzenlemek amacıyla yeni bir yönerge taslağı hazırlamıştır.²⁹⁴ 8’inci Yönerge sadece denetim mesleğine giriş kriterlerine ilişkin Avrupa’da eşit şartlar getirmeyi amaçlamamıştır. Bunun yanı sıra, denetim mesleğine ilişkin somut düzenlemeler yapmıştır. Yönerge, denetçi ve denetçi şirketlerin denetim mesleğini icra edebilmeleri için üye devlette

²⁸⁹ Flemming Ruud, Nicole Hess, *Internationale Entwicklungen in der Wirtschaftsprüfung – Konsequenzen für die Schweiz* (IRZ 2007, 259) 261.

²⁹⁰ Ebke § 323 N. 245.

²⁹¹ Ruud/Hess, 261.

²⁹² Ebke § 323 N. 247.

²⁹³ Abschlussprüferrichtlinie.

²⁹⁴ Ebke § 323 N. 251; Ruud/Hess 261.

tescil edilmeleri gerektiğini düzenlemiştir. 8'inci yönergede denetçinin bağımsızlığı da tekrar düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile denetçi ve denetimle görevlendirilmiş şirket bağımsızlığın sağlanmasından sorumlu tutulmuştur.²⁹⁵

Yönerge taslağının ilk şeklinde denetçi sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler yapılmamış, ancak, sonradan talep üzerine bu konuya ilişkin bir madde eklenmiştir. Yapı Yönergesinde denetçilerin ve denetimle görevlendirilmiş şirketlerin, görevlerini özenle yapmakla yükümlü oldukları ve bu yükümlülüğü ihmal etmeleri halinde oluşan maddi zararlardan sorumlu olmaları gerektiği düzenlenmiştir. Denetçilerin ve denetimle görevli şirketlerin mesleki sorumluluk sigortası yaptırabilmeleri için sorumluluğun sınırlanması gerektiği düzenlenmiştir. Üye devletlerde sorumluluğun sınırlanmasına ilişkin farklı düzenlemeler olduğu için sınırlama yöntemlerinin belirlenmesinin üye devletlere bırakılacağı açıklanmıştır.²⁹⁶

Yönergenin “Denetçinin Sorumluluğu” başlığını taşıyan 31'nci maddesi Komisyonun 01 Ocak 2007 tarihinden önce, denetçinin sorumluluğuna ilişkin ulusal düzenlemelerin Avrupa sermaye piyasasına denetçilerin meslek sigortasına etkisi hakkında ve sorumluluğun sınırlanmasına ilişkin objektif bir analiz dahil olmak üzere bir rapor hazırlaması gerektiği ifade edilmiştir. Gerektiği takdirde komisyonun kamusal müzakereleri değerlendireceği de belirtilmiştir. Bu rapor doğrultusunda da üye devletlere önerilerde bulunabileceği düzenlenmiştir.²⁹⁷

²⁹⁵ Ruud/Hess 262.

²⁹⁶ Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates, Erwägungsgrund N. 19.

²⁹⁷ Yönerge md. 32: “Die Kommission legt vor dem 1. Januar 2007 einen Bericht über die Auswirkungen der derzeitigen nationalen Haftungsregelungen für Abschlussprüfungen auf die Europäischen Kapitalmärkte und auf die Versicherungsbedingungen für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, einschließlich einer objektiven Analyse der Begrenzungen für finanzielle Haftungen, vor. Die Kommission stützt sich gegebenenfalls auf öffentliche Konsultationen. Die Kommission übermittelt, wenn sie es für angemessen hält, im Ergebnis des Berichts Empfehlungen an die Mitgliedstaaten.”

Temmuz 2006 tarihinde çıkarılan yönerge modernize edilen 8'inci yönergenin tamamen yerine geçmiştir. Bu düzenlemenin ulusal kanun koyucular tarafından 2008 yılına kadar ulusal kanunlarına aktarılması gerektiği öngörülmüştür. Ayrıca bu yönerge ile yasal denetimlerde uluslararası denetim standartlarının uygulanması gerektiği belirlenmiştir.²⁹⁸

8. Forum

25.11.2005 tarihinde AB Komisyonu tarafından danışmanlık yapmak üzere üye devletlerin denetim şirketlerinin, yatırım bankalarının, borsaya kote edilmiş şirketlerin, sigortaların ve üniversitelerin temsilcilerinden oluşan bir forum kurulmuştur.²⁹⁹ Bu forum yasal denetçinin sorumluluğu hakkında yapılacak araştırmanın desteklenmesi konusunda görevlendirilmiştir.³⁰⁰

9. London Economics Araştırması ve AB Komisyonunun Müzakeresi

2006 yılının başında, danışma şirketi olan London Economics şirketi denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümlerin değiştirilmesinin ekonomiye etkisi hakkında bir araştırma yapmak üzere görevlendirilmiştir. Araştırma Kasım 2004 yılında kurulan forum yardımıyla yürütülmüştür.³⁰¹ Bu araştırma sonucunun 2006 yılında açıklanacağı bildirilmiştir.

Nisan 2006 yılında London Economics “Study on the Economic Impact of Auditors’ Liability Regimes” isimli araştırmasına ilişkin AB Komisyonuna yayınlanması öngörülme bir ara rapor sunmuştur.³⁰²

²⁹⁸ Ruud/Hess 261.

²⁹⁹ Konsultationsbericht über die Haftungsregelungen für Abschlussprüfer und ihre Auswirkungen auf die europäischen Kapitalmärkte 5.

³⁰⁰ Ebke § 323 N. 252.

³⁰¹ Konsultationsbericht über die Haftungsregelungen für Abschlussprüfer und ihre Auswirkungen auf die europäischen Kapitalmärkte 5.

³⁰² Ebke § 323 N. 253.

Araştırmanın son hali 04.10.2006 tarihinde AB Komisyonu tarafından yayınlanmıştır. Bunun üzerine AB Komisyonu 18.01.2007 tarihinde bir müzakere yayınlamıştır ve 15.02.2007 tarihine kadar London Economics tarafından önerilen sınırlama yöntemlerine ilişkin görüş beyan edilmesi için süre tanımıştır.³⁰³

London Economics araştırması sonucunda sorumluluğun sınırlanması için aşağıdaki dört model önerilmiştir.

a. Üst Sınırın Belirlenmesi

Birinci modele göre sorumluluğun azami bir sınırın AB düzeyinde belirlenmesiyle (*One Single Monetary Cap at EU Level*) sınırlanabileceği tavsiye edilmiştir.³⁰⁴ Ancak, denetimin her üye devlette farklı düzenlenmiş olması ve şirket yapılarının da farklı olması sebebiyle azami bir sınırın belirlenmesinin bir takım zorluklar getirebileceği gerekçesiyle bu yöntem AB komisyonu tarafından desteklenmemiştir.³⁰⁵

b. Üst Sınırın Şirket Büyüklüğüne Göre Belirlenmesi

Tavsiye edilen bir diğer modele göre sorumluluk sınırı şirket büyüklüğüne göre hesaplanarak belirlenmelidir (*Cap Depending on the Company's Size*). Bu yöntem birinci modele kıyasla, şirket büyüklüğü ile sorumluluk riski arasında bir bağlantı kurduğu için AB Komisyonu tarafından daha olumlu karşılanmıştır.³⁰⁶

c. Üst Sınırın Denetim Ücretine Göre Belirlenmesi

Bir diğer sınırlama yöntemini üst sınırın denetim ücretine göre belirlenmesini öngörmüştür. Bunun için denetim hizmeti için belirlenip ve faturalandırılan ücretin belli bir rakam ile çarpılıp azami bir sınırın belirlenmesi gerekecektir (*Cap Depending on the Audit Fees Charged to the Company*).³⁰⁷

³⁰³ Ebke § 323 N. 253.

³⁰⁴ Ebke § 323 N. 255.

³⁰⁵ Velte/Lechner/Kusch 1497.

³⁰⁶ Velte/Lechner/Kusch 1497.

³⁰⁷ Ebke § 323 N. 253.

d. Nispi Sorumluluk İlkesi

Bu son modele göre her iki tarafında, yani denetçi ve denetlenen şirketin, kusuru oranında sorumlu tutulabileceği ve bu şekilde denetçinin sadece kendi sorumluluğu kapsamındaki zararları tazmin etmesi gerekeceği yönündedir.³⁰⁸ Buna göre nispi sorumluluğun belirlenerek (*Proportionate Liability*) üst sınırın belirlenmesi gerekecektir. Bu modele göre bir sınırlamanın yasal olarak veya sözleşme ile de düzenlenmesi mümkün olacaktır. Ancak, sınırlamanın sözleşme ile yapılması halinde, denetlenen şirketin somut riskleri ve somut durumu da göz önünde bulundurulabileceği için, sözleşme yapılmasının daha isabetli bir yöntem olacağı ileri sürülebilir. Yapılan sınırlamanın ölçülü olup olmadığına ise mahkeme tarafından belirlenmesi gerekir.³⁰⁹ Ancak, sınırı tarafların belirlemesi önemli anlaşmazlıklara yol açabileceği ve bu durumun mahkemelere de aşırı bir görev yükü oluşturabileceği sebebiyle sınırın kanunen belirlenmesinin daha yerinde olacağı görüşü de ileri sürülebilir.³¹⁰

10. AB Komisyonunun Sorumluluğun Sınırlanması Hakkında Tavsiyesi

Komisyon, Denetçiler Yönergesinin 31'inci maddesinde yapılan araştırma sonucunda elde edilen raporu ölçülü bulması halinde üye devletlere rapor sonucu doğrultusunda önerilerde bulunabileceğini düzenlenmiştir.³¹¹

05.06.2008 tarihinde AB Komisyonunun açıkladığı “Denetçinin ve Denetim yapmakla görevlendirilen şirketin hukuki sorumluluğunun sınırlanması hakkında Tavsiyesi”³¹²de denetçilerin denetlenen şirket ve üçüncü kişilere karşı sorumluluğunun (kasıtlı hukuka aykırı davranışlar dışında) üye devletlerin ulusal düzenlemelerine göre sınırlanması tavsiye edilmiştir. Bunun için Komisyon tarafından çeşitli yöntemler önerilmiştir.³¹³

Bu tavsiyede sermaye piyasasının sorunsuz işlemesi için tesirli bir denetim kapasitesi ve denetim hizmeti için denetim görevini icra etmeye yetkili şirketler arasında

³⁰⁸ Velte/Lechner/Kusch 1487.

³⁰⁹ Velte/Lechner/Kusch 1487.

³¹⁰ Velte/Lechner/Kusch 1487.

³¹¹ Empfehlung der Kommission 2008/473/EG md. 1.

³¹² Empfehlung der Kommission vom 5. Juni 2008 zur Beschränkung der zivilrechtlichen Haftung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften

³¹³ Ebke § 323 N. 255.

yeterince seçenek sunan bir rekabet piyasası mevcut olması gerektiği ifade edilmiştir.³¹⁴ Borsaya kote edilmiş şirketler açısından da açıklamalarda bulunulmuştur.³¹⁵ Borsaya kote edilmiş şirketlerin denetlemesini üstlenen denetçiler ve denetimle görevlendirilmiş şirketlerin sorumluluğunun sınırlanması gerektiği açıklanmıştır. Sınırlamanın denetlenen şirket ve üçüncü kişilere karşı öngörülmesi önerilmiştir. Denetçilerin mesleki yükümlülüklerini kast ile ihlal etmeleri halinde ise böyle bir sınırlamanın öngörülmemesi gerektiği görüşü bildirilmiştir. Bunun yanı sıra, sorumluluğu sınırlamanın zarar görenin adil bir tazminat hakkını da ortadan tamamen kaldırmaması gerektiği ifade edilmiştir.³¹⁶ Üye devletlerin hukuki sorumluluğa ilişkin düzenlemelerinin ciddi farklılıklar göstermesi nedeniyle, her üye devletin kendi hukuk düzenine en uygun bulduğu sınırlama metodunu seçme imkânı verilmiştir.³¹⁷ Tavsiyede üye devletlere çeşitli metotlar alternatif olarak sunulmuştur.

a. Üst Sınırın Belirlenmesi veya Üst Sınırın Hesaplanması için Bir Formülün Belirlenmesi

Önerilen birinci modele göre sorumluluk azami bir sınırın belirlenmesiyle veya böyle bir sınırın hesaplanması için bir formülün belirlenmesiyle sınırlanabilecektir.³¹⁸ Bu model de London Economics araştırmasının ilk modeli gibi sabit bir üst sınır düzenlenmesi yönündedir.

b. Üst Sınırın Kusura Göre Belirlenmesi

Komisyon Tavsiyesindeki ikinci modele göre denetçinin veya denetimle görevlendirilen şirketin zarar görenin zararına olan katkısı kadar, yani kusuru oranında sorumlu tutulabilecektir.³¹⁹

c. Üst Sınırın Sözleşme ile Belirlenmesi

Tavsiyedeki üçüncü ve son modele göre denetlenen şirkete ve denetçi veya denetleme ile görevlendirilen şirkete sorumluluğu sözleşme ile sınırlama yetkisi verilebileceği yönündedir.³²⁰ Komisyon önerisinde üye devletlerin üçüncü modeli seçmeleri durumunda dikkat etmeleri gereken üç husus belirlemiştir. Bunlardan ilki

³¹⁴ Empfehlung der Kommission 2008/473/EG md. 2.

³¹⁵ Empfehlung der Kommission 2008/473/EG md. 3.

³¹⁶ Empfehlung der Kommission 2008/473/EG md. 4.

³¹⁷ Empfehlung der Kommission 2008/473/EG md. 5.

³¹⁸ Empfehlung der Kommission 2008/473/EG Methoden der Haftungsbeschränkung N. 5a.

³¹⁹ Empfehlung der Kommission 2008/473/EG Methoden der Haftungsbeschränkung N. 5b.

³²⁰ Empfehlung der Kommission 2008/473/EG Methoden der Haftungsbeschränkung N. 5c.

denetlenen şirket ve denetçi veya denetleme ile görevlendirilen şirket arasında yapılan anlaşmanın mahkemelerce denetlenebilir olması gerektiği şartıdır.³²¹

Bunun yanı sıra, denetlenen şirketin idari, temsil ve denetleme organlarının sınırlama hakkında karar vermeleri ve bu kararın denetlenen şirketin hissedarı tarafından onaylanması gerektiği öngörülmüştür.³²²

Üçüncü husus ise denetlenen şirketin yılsonu bilançosunun eklerinde sınırlama ve sınırlamaya ilişkin değişiklikler yayınlanması gerektiği yönündedir.³²³

Komisyon tavsiyesinde sorumluluğun sınırlanmasına dair belirlediği üç metottan birinin seçiminden önce üye devletin sınırlamanın ekonomi piyasasına ve yatırımcılara, borsaya kote edilmiş şirketlerin denetiminin piyasaya giriş şartlarına ve denetim kalitesine, risklerin ve denetlenen şirketlerin sigortalanabilir olmalarına ilişkin etkisini dikkate alması gerektiği yönünde bir açıklama yapmıştır.³²⁴

Üye devletlere 05 Hazirana 2010 tarihine kadar komisyona seçtiği yöntem hakkında bilgi vermesi için süre tanınmıştır.

C. Türk Hukukunda Sorumluluğun Sınırlanması

1. Sorumluluğun Kanunen Sınırlanması

a. Üst Sınır

Gerek Türk hukukunda gerekse Alman hukukunda sorumluluk belirli bir miktarla sınırlandırılmıştır. Tazminat sorumluluğunun üst sınırı sabitlenmiştir. TTK m. 404 f. 2 gereğince birinci fıkrada öngörülen yükümün yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüzbin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üçyüzbin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebilir.

Şirketin zararının üst sınırı aşması durumunda, sır saklama görevini ihlal eden

³²¹ Empfehlung der Kommission 2008/473/EG Methoden der Haftungsbeschränkung N. 6a.

³²² Empfehlung der Kommission 2008/473/EG Methoden der Haftungsbeschränkung N. 6b.

³²³ Empfehlung der Kommission 2008/473/EG Methoden der Haftungsbeschränkung N. 6c.

³²⁴ Empfehlung der Kommission 2008/473/EG Methoden der Haftungsbeschränkung N. 7.

denetçi üst sınıra kadar sorumlu tutulabilir. Üst sınırı aşan zararın tazmini, şirket haksız rekabet şartları çerçevesinde, haksız rekabet failinden isteyebilecektir.³²⁵

Aynı denetim yılı içinde, yükümlülüğün ihlali birkaç kez gerçekleşmiş veya ihlali genişleten, ilerleten ya da ihlalle bağlantılı fiiller gerçekleşmiş ise, toplam zararı telafi edecek tazminat kanunda belirlenen üst sınırı geçemeyecektir. Sır saklama yükümlülüğünün iki veya daha fazla kişi tarafından ihlal edilmesi halinde de, bu durum üst sınırlamayı bertaraf edecek bir gerekçe olarak kabul edilmemesinden dolayı, zararı telafi edecek tazminat yine kanunda belirtilen miktarla sınırlıdır.³²⁶

b. Üst Sınırın Belirlenmesi Açısından Kusurun Türü

İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlama denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması halinde uygulandığı gibi, kanun hükmüne göre katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir. Hükümden üst sınırın sır saklama borcunu ihmal ile ve kasıtlı ihlal eden için geçerli olduğu anlaşılırsa, kanun koyucu kanun gerekçesinde aksini belirtmiştir. Gerekçeye göre ihmalleri ile zarara sebebiyet verenler maddede üst sınırı gösterilmiş tazminat ile sorumlu olurlarken, kasıtlı eylemde bulunanlar için sınır yoktur. TTK m. 404 f. 2'nin gerekçesine göre bu farklılaşma Borçlar Kanunu'nun 51'inci maddesine³²⁷ hâkim olan düşünceye paraleldir, ancak değişik bir kurala bağlanmıştır. BK m. 51 f. 1 gereğince hâkime, durumun gereğini ve özellikle kusurun ağırlığını göz önüne alarak somut olayın özelliklerine göre tazminatın şeklini ve kapsamının derecesini saptamak yetkisi verilmiştir. TTK m. 404 f. 2'de ise (hâkim değil) kanun kusurun derecesine göre tazminat tutarının sınırlı olup olmadığını belirlemektedir.

c. Üst Sınırın Denetim Türüne Göre Belirlenmesi

Kanunda denetçinin “her bir denetim için” üst sınıra kadar sorumlu tutulabileceği ifade edilmiştir. TTK madde 399, fıkra 1, cümle 2 gereğince “denetçinin, her faaliyet dönemi ve her halde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır” ve her denetim yılı için denetçi ile yeni bir denetim sözleşmesi yapılması

³²⁵ Topçuoğlu 127.

³²⁶ Topçuoğlu 127.

³²⁷ Gerekçede 818 sayılı eBK'nun 43. Maddesinden söz ediliyor. Bu madde 6098 sayılı yeni BK'nun 51. Maddesine tekabül ediyor.

gereklidir. Dolayısıyla “her bir denetim” ifadesi kural olarak ilgili faaliyet dönemi denetimi olarak anlaşılmalıdır. Özel denetimde ise denetime konu olan iş veya işlemler anlaşılmalıdır.³²⁸

2. Sorumluluğun Sözleşme ile Kaldırılması ve Daraltılması Yasağı

TTK'nun 404'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası gereğince bu hükümlerden doğan tazmin yükümü sözleşme ile ne kaldırılabilir ne de daraltılabilir.³²⁹ Denetçinin, sır saklama yükümlülüğüne ilişkin sorumluluğun kaldırılmasını veya daraltılmasını öngören sözleşme hükümleri geçersizdir. TTK m. 404 f. 4 olmasa idi bile sorumluluğun sınırlanması TBK m. 115 gereğince mümkün olmayacaktı.³³⁰ TBK m. 115 f. 1'e göre borçlunun ağır kusurundan sorumlu olmayacağına ilişkin önceden yapılan anlaşma kesin olarak hükümsüzdür. TBK m. 115 f. 3 gereğince uzmanlığı gerektiren bir hizmet, meslek veya sanat, ancak kanun ya da yetkili makamlar tarafından verilen izinle yürütülebiliyorsa, borçlunun hafif kusurundan sorumlu olmayacağına ilişkin önceden yapılan anlaşma kesin olarak hükümsüzdür.

3. Mesleki Sorumluluk Sigortası

Denetçi sorumluluğunun sınırlanması sebebiyle sır sahibi şirketin tazmin edemediği zararlara katlanması düşüncesi adil değildir.³³¹ 660 sayılı KHK'nin 24. maddesinin 1. fıkrası gereğince bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar. KGMDSK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla 660 sayılı KHK'nin 24'üncü maddesinin 2'nci fıkrası gereğince genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadırlar. 3'üncü fıkra gereğince bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine Müsteşarlığının görüşü alınarak Kurulca belirlenir. Doğabilecek zararlara karşı sözleşmede belirtilen miktara kadar, makul giderler ile yargılama

³²⁸ Topçuoğlu 126.

³²⁹ Alman hukukunda da aynı yasak mevcuttur. Alm. TK md. 323 f. 4 “*Die Ersatzpflicht nach diesen Vorschriften kann durch Vertrag weder ausgeschlossen noch beschränkt werden.*”

³³⁰ Topçuoğlu 128.

³³¹ Topçuoğlu 129.

giderleri ve vekalet ücretini de kapsayacak şekilde teminat verilir. Şirketin aşkın zararlarının sorumluluk sigortası kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği henüz belli değildir.³³²

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri X No. 28) m. 3, f. 1, e bendi gereğince 660 sayılı KHK uyarınca yaptırması zorunlu mesleki sorumluluk sigortasının asgari tutarının 200.000 TL'den az olmamak üzere bir önceki faaliyet döneminde bağımsız denetim faaliyetinden elde edilen gelirin iki katından az olmayacak şekilde belirlenmesi şarttır.

D. Alman Hukukunda Sorumluluğun Sınırlanması

1. Sorumluluğun Kanunen Sınırlanması

Alm. TK'nun 323'üncü maddesinin 2'nci fıkrası gereğince ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle her bir denetim için bir milyon Avro'ya, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise ihmali bulunan kişilerde dört milyon Avro'ya kadar tazminata hükmedilebilir. İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlama denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması halinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir.³³³

Alm. TK m. 323'de düzenlenen bir milyon Avro'ya kadar olan genel sınırlama her türlü kanunen öngörülen denetimler için düzenlenmiştir. Dolayısıyla hüküm kanunen düzenlenen denetim faaliyetinin yanı sıra denetim faaliyetinin konusu ve kapsamının özel hükümlerle genişletilmiş kısımları için de geçerlidir.³³⁴ Örneğin Alm. TK m. 317, f. 4 denetim faaliyetinin konu ve kapsamını genişleten bir hükümdür. Bu hüküm gereğince pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde, yönetim kurulunun Alm. PSOK'nun 92'nci maddesinin 2'nci fıkrası gereğince alması gerektiği önlemlerin uygun bir şekilde alınıp alınmadığını ve buna göre kurması gerektiği

³³² Topçuoğlu 129.

³³³ Alm. TK md. 323 f. 2 “*Die Ersatzpflicht von Personen, die fahrlässig gehandelt haben, beschränkt sich auf eine Million Euro für eine Prüfung. Bei Prüfung einer Aktiengesellschaft, deren Aktien zum Handel im regulierten Markt zugelassen sind, beschränkt sich die Ersatzpflicht von Personen, die fahrlässig gehandelt haben, abweichend von Satz 1 auf vier Millionen Euro für eine Prüfung. Dies gilt auch, wenn an der Prüfung mehrere Personen beteiligt gewesen oder mehrerer zum Ersatz verpflichtende Handlungen begangen worden sind, und ohne Rücksicht darauf, ob andere Beteiligte vorsätzlich gehandelt haben.*”

³³⁴ Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn N. 16.

gözetim sisteminin elverişli olup olmadığı da denetim faaliyeti kapsamında değerlendirilmelidir.³³⁵

Sorumluluğun sınırlanması her bir denetim için geçerlidir. Burada zararın tazminini gerektiren fiillerin sayısı esas alınmamaktadır.³³⁶ Ana şirketin yılsonu bilançolarını ve konsern bilançolarının denetimi iki ayrı denetim olarak kabul edilmelidir.³³⁷ Yılsonu ve konsern bilançolarının denetiminde denetçinin görev ihlallerinin bulunması ve konsern denetiminde oluşan ihlallerin bilanço denetimindeki ihlalleri tamamlaması ve bunun sonucunda sadece yılsonu bilançosunda nedensellik bağı bulunan bir zarar oluşması durumunda tek bir denetim ve buna göre sorumluluğun sınırlanması kabul edilir.³³⁸

Şirketin geçmiş ve gelecek bilançosunun denetimi de birbirinden ayrı iki denetim faaliyetidir. Her yılın denetimi için denetçinin sınırlanmış meblağ değerince sorumluluğu söz konusu olabilir.³³⁹ Görev ihlali yıllarca arka arkaya farklı yılsonu bilançolarında yapıldığında, her hatanın tazmin edilebilir bir zarar oluşturması durumunda sorumluluk sınırlandırılır ve “tazminatın birikmesi” söz konusu olur (*Kumulierung der Haftungssumme*).³⁴⁰ Tazmin edilebilir zararın şirkette ve / veya bağı şirkette oluşması 2’nci fıkra gereğince sorumluluğun sınırlanmasını etkilemez. Her iki şirkette de zarar oluşması halinde, bunlar Alm. MK m. 428 gereğince müteselsil alacaklı olarak zararlarının tazminini isteyebilirler.³⁴¹

2. Sorumluluğun Sözleşme ile Sınırlanması

Alm. DK md. 54a³⁴² gereğince denetçi ile işvereni (denetlenen şirket) denetçinin sorumluluğunu ihmal ile oluşan zararlara ilişkin sözleşme ile sınırlayabilirler. Hüküm sınırlama için sözleşmenin taraflarına iki seçenek sunmuştur. Bunlardan birincisine göre sözleşmede sınırın en az Alm. TK m. 323, f. 2, c. 1’deki değer kadar

³³⁵ Alm. TK md. 317 f. 4 “*Bei einer börsennotierten Aktiengesellschaft ist ausserdem im Rahmen der Prüfung zu beurteilen, ob der Vorstand die ihm nach § 91 Abs. 2 des Aktiengesetzes obliegenden Maßnahmen in einer geeigneten Form getroffen hat und ob das danach einzurichtende Überwachungssystem seine Aufgaben erfüllen kann.*”

³³⁶ Ebke § 323 N. 72.

³³⁷ Schmidt/Feldmüller N. 133.

³³⁸ Schmidt/Feldmüller N. 133.

³³⁹ Ebke § 323 N. 72.

³⁴⁰ Schmidt/Feldmüller N. 133.

³⁴¹ Schmidt/Feldmüller N. 133.

³⁴² Alm. DK m. 54, f. 1: “*Der Anspruch des Auftraggebers aus dem zwischen ihm und dem Wirtschaftsprüfer bestehenden Vertragsverhältnis auf Ersatz eines fahrlässig verursachten Schadens kann beschränkt werden.*”

olması gerektiği öngörülmüştür (Alm. DK m. 54, f. 1, bent 1). Alm. DK'nun 54a maddesinin 1'inci fıkrasının 2 numaralı bendine göre önceden hazırlanmış genel görevlendirme koşullarının kullanılması halinde sınırın en az Alm. TK m. 323, f. 2, c. 1'deki değerin dört katı kadar olması gerektiği, ancak, bu kapsamda da bir meslek sigortası bulunması gerektiği düzenlenmiştir.³⁴³

Alm. DK m. 54a, f. 2 gereğince denetçinin bir şirket olması ve sınırlamanın önceden hazırlanmış genel görevlendirme koşulları ile yapılması halinde, sadece sözleşme gereğince denetimi yapacak olan belirli ortaklar için, isimleri tek tek belirtilerek de böyle bir düzenlemenin yapılabileceği öngörülmüştür.

3. Mesleki Sorumluluk Sigortası

a. Sigorta Yaptırma Yükümlülüğü

Alman hukukunda da denetçiler ve denetimle görevlendirilmiş şirketler, meslekleri sebebiyle doğabilecek olası zararlar ve sorumlulukları için Alm. DK'nun 54'üncü maddesi gereğince mesleki sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadırlar. Sigortanın asgari değeri Alm. TK m. 323 f. 2, c. 1'de belirtilmiş olan sınır kadar olmalıdır.³⁴⁴ Ancak, asgari sigorta bedelini aşan bir sigorta sözleşmesi mesleki açıdan risklerin kapsam ve türüne göre bazı durumlarda gerekli görülebilir.³⁴⁵ Meslek sigortasını yaptırmak denetçinin yükümlülüğüdür. Dolayısıyla, mesleki sorumluluk sigortası yaptırmayan denetçiler, mesleki yükümlülüklerine aykırılık sebebiyle para yaptırımını ile cezalandırılır.³⁴⁶

Bu sigortayı Alm. DK m. 5, f. 1, c. 1 gereğince atanmalarında yaptırmaları ve faaliyetleri süresince ayakta tutmaları gerekir.³⁴⁷ Denetçilerden oluşan bir şirkette denetim görevini birlikte icra eden denetçilerin de mesleki sorumluluk sigortası yaptırmaları gerekmektedir. Denetçi, faaliyetini karışık bir şirkette – yani denetçi

³⁴³ Niemann 664.

³⁴⁴ Alm WPO md 54 f. 1, c. 2 “Die Mindestversicherungssumme für den einzelnen Versicherungsfall muss den in § 323 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuches bezeichneten Umfang betragen.”

³⁴⁵ Ebke § 323 N. 12.

³⁴⁶ Ebke § 323 N. 9.

³⁴⁷ WPO madde 54 fıkra 1 c. 1 “Selbstständige Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften mit beschränkter Berufshaftung (...) sind verpflichtet, eine Berufshaftpflichtversicherung zur Deckung der sich aus ihrer Berufstätigkeit ergebenden Haftpflichtgefahren für Vermögensschäden abzuschließen und die Versicherung während der Dauer ihrer Bestellung oder Anerkennung aufrechtzuerhalten.

olmayan kişilerle - icra ediyorsa, denetim faaliyetini üstlenirken Denetçiler Odasına müteselsilen sorumlu tutulması halinde dahi Alm. DK m. 54 uyarınca öngörülen sigortadan sınırsız bir şekilde faydalanabileceğini ispatlaması gerekir (Alm. DK m. 44b, f. 4).

Alm. DK'nun 54'üncü maddesinin 2'nci fıkrasının 1'inci cümlesine dayanarak Federal Ekonomi ve İş Bakanlığı "Denetçilerin Mesleki Sigorta Yükümlülüğü Hakkında Yönetmelik" (DMSYHY) (Wirtschaftsprüfer – Berufshaftpflichtversicherungsverordnung (WPBHV)) ile sigorta sözleşmesinin yapılması, içeriği, yasakları ve süresi hakkında düzenlemeler yapmıştır. Denetçiler sözleşmenin sona ermesi veya feshi hakkında, sözleşmede yapılan her türlü DMSYHY'e aykırı olan değişikliğe ilişkin düzenlemeleri Denetçiler Odasına bildirmekle yükümlüdürler.³⁴⁸

b. Asgari Sigorta Bedeli

Sigortanın söz konusu olduğu her olay için asgari sigorta bedeli Alm. TK'nun 323'üncü maddesinin 2'nci fıkrasının 1'inci cümlesinde belirtilen sınır değerinde olmalıdır (Alm. DK m. 54, f. 1, c. 2 ve DMSYHY m. 2, f. 1). Sigorta bedelinin sınırsız sayıda zarar için kullanılabilir olması gerekir. Dolayısıyla sigortanın yıllık azami bir bedel belirlemesi söz konusu değildir. DMSYHY m. 3, f. 2'nin düzenlediği "seri halinde zarar" hükmü (*Serienschadenklausel*) gereğince belirli şartlar altında (bağlantılı zararlarda) sigortanın vereceği hizmet bir kerelik azami bir bedelle sınırlanabilir.³⁴⁹

4. İhtiyari Denetimlerde Sorumluluğun Sınırlanması

Yüksek bir sorumluluk riski ayrıca ihtiyari denetimlerde de sorumluluğun sınırlanmasını gerektirebilir. Denetçi sorumluluğunun kapsamına ilişkin belirsizliklerin giderilmesi amacıyla sözleşmeye sorumluluk hakkında bir hüküm konulabilir.³⁵⁰

³⁴⁸ Ebke § 323 N. 10.

³⁴⁹ Ebke § 323 N. 11.

³⁵⁰ Niemann 664.

İhtiyari denetimlerde sorumluluğun sınırlanmasına ilişkin hükümler uygulanmamaktadır. Bu sebepten, ihtiyari denetimlerde denetçi sorumluluğu genel görevlendirme koşulları ile sınırlanabilir.

Alm. DK m. 54a, f. 1, 2 numaralı bendi gereğince önceden hazırlanmış genel görevlendirme koşullarının kullanılması halinde, ihmal ile oluşan zararlar için öngörülen sınırlamanın geçerliliği, sınırlamanın asgari 4 milyon Avro olması şartına bağlanmıştır.³⁵¹

Hukuka aykırı fiillerde de denetçi sorumluluğu sınırlı değildir. Ancak, genel olarak denetim sözleşmesinde bir sınır belirlenebilir.

E. Mukayese

AB üye devletlerinin denetçinin hukuki sorumluluğuna ilişkin düzenlemelerini uyumlu hale getirebilmek amacıyla AB düzeyinde bir çok araştırma yapıp üye devletlere sınırlama yöntemleri hakkında önerilerde bulunulmuştur.

Üye devlet olan Almanya Alm. TK'nun 317'nci maddesinin 5'inci fıkrası gereğince denetçi, denetim faaliyetinde AB Komisyonu tarafından kabul gören denetim standartlarını gözetmekle yükümlüdür. Almanya sorumluluğu kanunda kural olarak sabit bir sınır belirleyerek sınırlamıştır.

AB üye devleti olmayan Türkiye açısından böyle bir yükümlülük bulunmamaktadır. Ancak denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğuna ilişkin hüküm Almanya'dan, yani bir AB üye devletinden TTK'na aktarılmıştır. Dolayısıyla, denetçinin sorumluluğu tıpkı Almanya'daki gibi sabit bir üst sınırın belirlenmesiyle sınırlanmıştır.

³⁵¹ Langseder § 9 No. 231.

VI. SONUÇ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ticaret şirketlerinin denetimine ilişkin hükümleri genel kabul görmüş Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak düzenlemiştir. Bu düzenleme kapsamında bağımsız denetimi getirerek, işletme veya şirketlerin finansal tablolarının bağımsız bir denetçi tarafından dışarıdan denetlenmesini öngörmüştür.

“Türk ve Alman Anonim Şirketler Hukukunda Denetçinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu” başlığını taşıyan bu çalışmada, denetçinin TTK m. 404 ve Alm. TK m. 323 uyarınca düzenlenen sorumluluğu ve bu sorumluluğun sınırlanmasına ilişkin, Türk ve Alman hukukunun yanı sıra, AB hukukundaki yöntemler ele alınmıştır.

Denetçiye denetim faaliyetini yaparken bir takım yükümlülükler yüklenmiştir. Bunlar Türk ve Alman Ticaret Kanunu dışında çeşitli düzenlemelerde yer almıştır. Türk hukukunda Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan tebliğler Kurulca yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke ve usul esasları belirlemeyi amaçlamıştır. Burada özellikle denetçinin yaptırması gereken sorumluluk sigortasına ilişkin somut şartlar belirlenirken, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

Alman hukukunda uluslararası meslek örgütlerinin tebliğleri ve raporları denetim standartlarına ilişkin düzenleme yapmıştır. ADE'nün medeni hukuk alanında tüzel kişi olması sebebiyle kanun yapma yetkisi yoktur. Devlet tarafından tanınmadığı için de herhangi bir şekilde yetkili olduğu düşünülemez. Örf ve adet hukuku olarak da kabul edilemeyen ADE'nün bildirimleri sadece ADE üyelerini iç ilişkide bağlayıcı niteliktedir. Buna karşılık, Alman Denetçiler Kanunu tarafından yetkilendirilen Alman Denetçiler Odasının çıkardığı “Denetçilerin ve Yeminli Muhasebecilerin Meslek Tüzüğü” kapsamlı ve ayrıntılı bir şekilde denetçilerin yükümlülüklerini ele almıştır ve Alm. TK'nun 323'üncü maddesinde sayılı yükümlülükler mesleki yükümlülük olarak kabul edilmiştir. Denetçi ve yeminli muhasebecilerin görev alanına giren bağımsız denetimin şartları da ancak üyelerinin ihtiyaçlarını en iyi bilen ve karşılayabilecek, mesleğin özelliklerine ve çıkarlarına vakıf olan Alman

Denetçiler Odasının mesleki yükümlülükleri ayrıntılarıyla belirlemiş olması bu açıdan isabetli olmuştur. Ancak, bu düzenlemeler sadece iç ilişkide bağlayıcı oldukları için mahkemeyi de bağlamamaktadırlar. Dolayısıyla, denetçinin yükümlülüklerinin belirlenmesi yine mahkeme tarafından gerçekleşmek durumundadır.

TTK madde 404 ve Alm. TK madde 323 gereğince denetim faaliyetini “dürüst”, “tarafsız” ve “sır saklama yükümlülüğünü” gözeterek icra etmesi gereken denetçinin üçüncü cümle gereğince kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal etmesi halinde şirket ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumlu tutulacağı düzenlenmiştir. Burada geçen “yüküm” ifadesi iki hukuk sisteminde de sorumluluğun hangi yükümlerin ihlalinde gündeme geleceği konusunda tartışmalara yol açmıştır.

Alman hukukunda “Denetçinin Sorumluluğu” başlığını taşıyan Alm. TK madde 323, hakim görüşe göre denetçi, “dürüstlük, “tarafsızlık”, “sır saklama” ve “iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanmama” yükümlülüklerin ihlalinin yanı sıra, denetim faaliyeti kapsamındaki bütün görev ihlallerinde sorumlu tutulabiliyor. Alman TK’nda denetçinin sorumluluğuna ilişkin başkaca bir hüküm bulunmaması nedeniyle genel kabul görmüş bu görüşün isabetli olduğunu belirtmek gerekir.

Türk hukukunda ise böyle geniş bir yorum yapmak doğru değildir. TTK’nda denetçinin görev ihlalden dolayı sorumluluğu zaten İBK’ndan alınan TTK madde 554 tarafından düzenlenmiştir. Öyleyse tartışılması gereken husus, Alman hukukundan farklı olarak, “yüküm” kavramının sadece başlıkta geçen “sır saklama yükümlülüğünü” mü yoksa bunun yanı sıra, denetimi “dürüst” ve “tarafsız” yürütme yükümlülüğünü de kapsayıp kapsamadığına ilişkindir. Kanun koyucu TTK madde 554’ün gerekçesinde sır saklama yükümlülüğünün ihlali halinde denetçilerin 404’üncü maddeye tabi olduklarını açıklamış olmasına ve hükmün başlığındaki eksik ifadeye rağmen 404’üncü madde de “dürüstlük” ve “tarafsızlık” yükümlülüklerini de ele almıştır. Dolayısıyla hükümdeki “yüküm” ifadesinin sadece “sır saklama yükümlülüğünü” ifade ettiğini savunmak mümkün değildir. Denetimi “dürüst” ve “tarafsız” yapma yükümlülüğünün ihlali 554’üncü madde gereğince düzenlenen görev ihlali arasında ayırım yapılması takdirde, 404’üncü maddenin bu kısmı bir anlam ifade edecektir. Aksi takdirde, görevinde dürüst ve tarafsız davranmayan

denetçinin TTK’nda tazminat için üst sınır öngören 404’üncü maddeye göre mi yoksa üst sınır düzenlenmeyen 554’üncü maddeye göre mi sorumlu tutulacağı sorunu ortaya çıkacaktır. “Sır saklama yükümlülüğü”, “özen yükümlülüğü” veya “sadakat yükümlülüğü” gibi birçok yükümlülüğün zaten Borçlar Kanunu’nda düzenlenmiş olması ve dolayısıyla BK’nun temel kavramalarından olması nedeniyle Ticaret Kanununda ayrıca bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmayacağı da savunulabilir. Ancak, kanun koyucu özel bir sınırlı sorumluluk hali düzenlemek istemiştir. Ancak, “yüküm” kavramına ilişkin önemli çelişkiler ortaya çıkması nedeniyle hükmün – ya “dürüstlük” ve “tarafsızlık” şartları tamamen çıkartılarak ya da bunların TTK m. 554 anlamındaki görev ihlalinden farkını belirtecek şekilde - yeniden düzenlenmesi gerekir.

Hükümde ifade edilen yükümlülüklerin anlamları da kendi içinde tartışmalıdır. “Dürüstlük” kavramı Alman hukukundaki “gewissenhaft” kelimesinin tercümesi olarak TTK’na girmiştir ve bu kavrama aynı zamanda “vicdanlı, özenli, güvenilir” anlamları yüklenerek uygulanması gerekir. Kaynak hukukta da bu ifade alışılmamış bir kavramdır ve bunun yerine genelde “özenli” veya “ilgili mesleklerin gerektirdiği özen” kavramları kullanılmıştır. Bu sebepten, Alman hukukunda “gewissenhaft” kelimesi anlamı ve kapsamı tartışmalı olmasına rağmen belirsiz bir hukuki terim olarak kabul edilmiştir ve denetçinin bu anlamda yükümlülüğü hükmün anlam ve amacına göre yorumlanması gerektiği kabul edilmiştir.

Yeni TTK ile getirilen bağımsız denetimin bir amacı da denetçilere bağımsızlık ve tarafsızlık özelliğinin verilmek istenmiş olmasıdır. Bu amaç doğrultusunda denetçinin bir diğer yükümlülüğü ise, denetim görevini tarafsız yürütme yükümlülüğüdür. Bu kavram daha az tartışmalı olmakla birlikte “bağımsızlık” kavramı ile de bağlantılı olduğu söylenebilir. Hükümdeki tarafsız ifadesi denetçinin ne şirketin ne de diğer grupların, şirketin organları, işçiler ve alacaklılarının menfaatlerinden etkilenmeden, objektif ve bağımsız bir şekilde üçüncü kişilerin etkisi altında kalmadan yürütmesi gerektiği anlamına gelmektedir. Dolayısıyla denetçinin görevini tarafsız yapabilmesi için bağımsız olması gerekir, aksi takdirde tarafsızlığını ortadan kaldıran ve her iki hukuk sisteminde de ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş olan haller söz konusu olabilir.

Sorumluluğun diğerk iki şartı ise sır saklama yükümlülüğünün ve iş ve işletme sırlarını kullanmama yasağının ihlal edilmesidir. “Sır” kavramı ile denetleme faaliyeti sırasında öğrenilen ve herkes tarafından bilinmeyen ve açıklanması sahibinin şeref ve menfaatine zarar verme tehlikesi gösteren hususlar şeklinde tanımlanıyor. Denetçinin kapsamlı bir bilgi alma hakkının olması sebebiyle, öğrendiği bilgileri de saklama yükümlülüğü altına girmesi gerekir. Sır kavramı aynı zamanda denetlenen şirketin, sırlarının korunması konusundaki objektif menfaatini ve sübjektif olgulara ilişkin sırları da kapsamaktadır.

Sır saklama yükümlülüğünün bir takım istisnaları vardır. Denetçinin kanunen düzenlenmiş olan bilgi verme hakkı, konuşma hakkı, haklı menfaatinin bulunması, belirli kamusal saldırılar da menfaatlerini koruyabilmesi amacıyla sırları bu amaçlara hizmet edecek ölçüde açıklayabilmesi her iki tarafın menfaatinin korunması açısından isabetlidir.

TTK m. 404, f. 1, c. 2 ve Alm. TK m. 323, f. 1, c. 2 gereğince sırları kullanmama yükümlülüğü iş ve işletme sırlarına ilişkindir. Oysa 1’inci cümleye göre sır saklama yükümlülüğü her türlü vakıa ve hususu kapsamaktadır. Ancak, burada isabetli bir şekilde 2’nci cümleyi de daha geniş yorumlamak gerekir. “İş ve işletme sırrı” olarak sır sahibinin özellikle ticari kararları olmak üzere her türlü sırrı anlaşılması gerekir. Bu sebepten 1’inci ve 2’nci cümle arasında gerçekte bir fark bulunmamaktadır.

Denetçinin yukarıda sayılan yükümlülüklerini ihlal etmesinin sonucu tazminat sorumluluğudur. Tazminat sorumluluğu için hukuka aykırı, yani, hukuken cevaz verilmemiş bir davranışın bulunması gerekir. Burada denetçinin yükümlülüklerini ihmal etmesi hukuka aykırılık teşkil eder. Denetçinin sır saklamadan sorumluluğu kusur sorumluluğudur. Dolayısıyla hukuka aykırı davranışını kusurlu bir şekilde gerçekleştirmiş olması gerekir. Ancak, kusurun türü önemli değildir. Hafif ihmal dahi yeterlidir. Zarar görenin kusurunun olması halinde, denetçinin sorumluluğu tamamen veya kısmen ortadan kalkmalıdır.

TTK m. 554’te ispat yüküne ilişkin 6335 sayılı kanundan önce hükmün son cümlesi “kusuru iddia eden ispatlar” şeklinde idi. Bu cümle 6335 sayılı kanun ile kaldırılmıştır. Bu sebepten zararını ve zarar verenin kusurunu zarar görenin

ispatlaması gerektiğini düzenleyen BK'nun 50'nci maddesi uygulanmalıdır. Bu durum TTK m. 404, f. 2 gereğince sorumluluğun sınırlanmış olması açısından da isabetlidir. Aksi takdirde ihmal ile davranan ve kastı olmadığını ispatlayamayan denetçi sınırsız sorumlu tutulabilirdi ve ihmal ile görev ihlaline ilişkin sınırlama da anlamsız kalırdı. Denetçinin sınırlı sorumlu tutulabilmesi için kastının olmadığını ispatlaması gerekmeyecektir. Alman hukukunda ispat yükünün kime ait olduğu konusu tartışmalıdır. Ancak, yine denetçinin sınırlı sorumlu olması sebebiyle burada da ispat yükünün zarar gören şirkette olduğunu kabul etmek gerekir.

TTK m. 404, f. 1 ve Alm. TK m. 323, f. 1 gereğince tazminatın bir diğer şartı da bir zararın oluşmuş olmasıdır ve hukuka aykırı davranış ile zarar arasında bir sebep sonuç ilişkisi, yani nedensellik bağı bulunmasıdır. Bu şartlar gerçekleştiğinde zarar gören kusurlu davranmış olan denetçiden tazminat talep edebilecektir.

Denetimin birden çok kişi tarafından yerine getirilmesi halinde müteselsil sorumluluk söz konusu olabilecektir. Müteselsil sorumluluk yeni TTK'nda yeni bir anlayışla ele alınmıştır. TTK'nun 557'nci maddesinde farklılaştırılmış teselsül düzenlenmiştir. Ancak, TTK m. 404, f. 1 gereğince öngörülen müteselsil sorumluluk farklılaştırılmış teselsüle tabi değildir.

Tazminatın cebri icraya konu olabilmesi için belirli bir süre içinde talep edilmesi gerekir. Bu sürenin geçmesiyle borç varlığını sürdürse de borçlu zamanaşımı def'i hakkını kullanarak davanın reddini sağlayabilir. Zamanaşımı konusu iki hukuk sistemi arasında farklılıklar göstermektedir. TTK m. 404, f. 5 açıkça hükümdeki tazminat talepleri için beş yıllık bir zamanaşımı süresi öngörmüştür. Benzer bir düzenleme Alm. TK m. 323, f. 5'te de mevcuttu. Buna göre öngörülen zamanaşımı süresi yine beş yıldır. Ancak Alm. TTK'nun 323'üncü maddesinin 5'inci fıkrası sonradan kaldırılmıştır. Özel bir düzenleme olmadığı için de Alm. TK m. 323'ten doğan talepler açısından genel hükümler geçerlidir. Ayrıca TTK m. 404, f. 5'te hükmün ihlalinin aynı zamanda Ceza Kanunu'nda bir suç teşkil etmesi halinde, o suça ilişkin zamanaşımı süresinin TTK m. 404'te düzenlenen tazminat talebine ilişkin de geçerli olacağı düzenlenmiştir. Alm. TK'nunda böyle bir düzenleme mevcut değildir.

Burdan yola çıkarak denetçinin cezai sorumluluğu incelendiğinde de iki hukuk sistemi arasında bir takım farklar mevcuttur. TTK'nu bir takım suçları düzenlemiştir ve TCK'na da 562'nci maddesinin 7'nci fıkrasında atıfta bulunmuştur. Buna göre TTK'nun 527'nci maddesine aykırı hareket edenler TCK'nun 239'uncu maddesi gereğince cezalandırılacaklardır. Kanun koyucu sadece 527'nci madde için TCK'nun 239'uncu maddesine atıfta bulunmuştur. TTK'nun 404'üncü maddesine ilişkin böyle bir atıfta bulunulmamıştır. Ancak TCK m. 239'un uygulanmaması halinde TTK m. 404, f. 5 de anlamsız kalacaktır. Denetçinin Türk ve Alman hukukunda ceza sorumluluğu karşılaştırıldığında TCK m. 239'dan farklı olarak Alm. CK m. 203 f. 1 suçun faili olarak denetçiyi belirlerken TCK m. 239 genel bir ifadeyle "görevi, meslek veya sanatı gereği" bir sır saklama yükümlülüğünü ihlal eden kişilerden bahsediyor. Kanun koyucu genel terimlerle hükmün kapsamını geniş tutarken Alman kanun koyucu maddenin bentlerinde tek tek suçun faili olabilecek kişileri sıralıyor. Burada TCK'nun denetçiden bahsetmemesinin TTK m. 404 için uygulanmayacağı anlamı gibi tam aksine hüküm geniş tutulduğundan bir çok kişiyi, denetçiyi de dahil olmak üzere, kapsadığı savunulabilir. Sonuç olarak kanun koyucunun TTK m. 404 f. 5 sebebiyle denetçinin ceza sorumluluğu konusuna da açıklık getirmesi gerekir.

Bağımsız denetimin önemli bir özelliği, denetçi sorumluluğunun sınırlanmış olmasıdır. Bu da denetçinin tazminat baskısı ile tekilenmemesi ve görevini korkmadan bağımsız yapabilmesi açısından önemli bir husustur. Bu konu AB düzeyinde de fazlasıyla önemsenmiştir ve üye devletlerin denetçinin hukuki sorumluluğuna ilişkin düzenlemelerini uyumlu hale getirebilmek amacıyla bir çok araştırma ve düzenleme yapılmıştır. Bu araştırmaların sonucunda AB Komisyonu "Denetçinin ve Denetim yapmakla görevlendirilmiş şirketin hukuki sorumluluğunun sınırlanması hakkında Tavsiyesi"nde üye devletlere üç farklı sınırlama yöntemi sunup, bunlara görüş beyan etmeleri için bir süre tanımıştır. AB Komisyonu sorumluluğun sınırlanması için, kanunen bir üst sınırın belirlenmesi, kusura göre üst sınırın belirlenmesi ve üst sınırın taraflarca sözleşme ile belirlenmesi şeklinde üç yöntem sunmuştur.

Üye devlet olan Almanya sorumluluğu kanunen bir üst sınır belirleyerek sınırlamıştır. Türkiye AB Komisyonunun yöntemlerini dikkate almak zorunda değildi. Ancak denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğuna ilişkin hüküm Almanya'dan, yani

bir AB üye devletinden TTK'na aktarılmıştır. Dolayısıyla, denetçinin sorumluluğu tıpkı Almanya'daki gibi sabit bir üst sınırın belirlenmesiyle sınırlanmıştır. TTK'nda bu sınır her bir denetim için yüzbin Türk Lirası, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üçyüzbin Türk Lirası iken Alm. TK gereğince her bir denetim için bir milyon Avro, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise dört milyon Avro olarak belirlenmiştir. Gerek Türk hukukunda gerekse Alman hukukunda denetçinin mesleki sorumluluk sigortası yapması öngörülmüştür. Bu da denetçinin sınırlı sorumluluğu ve bağımsızlığı açısından önemli bir husustur. Bu şekilde denetim faaliyeti, denetçinin sorumlu tutulabileceği endişesi altında yürütülmeyecektir ve Türk kanun koyucunun özellikle düzenlemeyi amaçladığı “bağımsız denetim” ve aslında denetimin “bağımsızlığı”da sağlanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

- Barta, Sebastian**
**Haftung des Abschlussprüfers
gegenüber Anlegern bei pflichtwidriger
Abschlussprüfung**
NZG 2006, 855
- Baumbach, Dr. Adolf; Hopt, Prof. Dr.**
Dr. Dr. h. c.. mult. Klaus J.
**Beck'sche Kurz - Kommentare Band 9
Handelsgesetzbuch mit GmbH & Co.,
Handelsklauseln, Bank- und Börsenrecht,
Transportrecht (ohne Seerecht)**
36. Baskı, 2014
- Bilgili, Prof. Dr. iur. Fatih; Demirkapı,**
Yrd. Doç. Dr. Ertan
Şirketler Hukuku Dersleri
1. Baskı, Bursa 2013
- Ebenroth, Dr. Dr. Carsten Thomas;**
Boujong, Karlheinz; Joost, Prof. Dr.
Detlev; **Strohn, Dr. Lutz**
Handelsgesetzbuch
2. Baskı, Münih 2008
- Fey, Gerd**
**Corporate Governance –
Unternehmensüberwachung bei
deutschen Aktiengesellschaften**
DStR 1995, 1320, Frankfurt
- Grünewald, Barbara**
Gesellschaftsrecht
8. Baskı, Bochum 2009

Güven, Şirin

**6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
Çerçevesinde Anonim Şirketler
Hukukunda Özel Denetim** Special Audit
in Corporation Law, in accordance with
Turkish Commercial Code No. 6102
Çankaya University Journal of Law 7/2
(Kasım 2011) ss. 133-175

Heidel, RA. Dr. Thomas; Schall, PD
Dr. Alexander

Handelsgesetzbuch: Handkommentar
1. Baskı, 2011

Hergüner, Ümit; Yaveroğlu, Levent

Nedir Bu Kurumsal Yönetim
Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği
(Corporate Governance Association of
Turkey) Kurumsal Yönetim Serisi
Deloitte 2006

Hülsmann, Christoph

**Stärkung der Abschlussprüfung durch das
Bilanzrechtsformgesetz –
Neue Bestimmungen zur Trennung
von Beratung und Prüfung**
DStR 2005, 166 Freiburg i. Br. / Köln

Janssen, Gerhard; Park, Tido

Kapitalmarktstrafrecht Handkommentar
3. Baskı, Münih 2013

Karlı, Prof. Dr. Abdurrahim

Medeni Muhakeme Hukuku

3. Baskı, İstanbul 2012

Klöbb, Martin

**Das interne Kontrollsystem im Rahmen
der Jahresabschlussprüfung**

IDW PS 260 versus ISA 400, DStR 2002,
415 Stuttgart

**Koller, Ingo; Kindler, Peter; Roth,
Wulf-Henning; Morck, Winfried**

Handelsgesetzbuch Kommentar

8. Baskı Münih 2015

**Müller, Katrin (Hrsg. Böcking, Hans –
Joachim; Hommel, Michael)**

Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers
Eine kritische analyse der Vorschriften in
Deutschland im Vergleich zu den
Vorschriften der Europäischen Union, der
IFAC und in den USA

1 Baskı Frankfurt 2005 Deutscher
Universitätsverlag

Niemann, Dr. Walter

**Aktuelles aus der Wirtschaftsprüfung
für den Mittelstand – Das Grünbuch der
EU-Kommission**

DStR 2010, 2368, Köln

Niemann, Dr. Walter

**“Besonderheiten” der Abschlussprüfung
kleiner und mittelgroßer Unternehmen –**

**Analyse des IDW 9.100.1, DStR 2005,
663 Köln**

Nomer, Prof. Dr. Haluk N.

Borçlar Hukuku Genel Hükümler

12. Baskı, İstanbul 2012

Odman Boztosun, Ayşe

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda

Denetçinin Sorumluluğu, Alman Sistemi mi, İsviçre Sistemi mi?

Arslanlı Bilim Arşivi

Oğuzman, Prof. Dr. M. Kemal; Öz,

Prof.

Dr. M. Turgut

Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt 1

10. Baskı, İstanbul 2012

Peemöllerund, Prof. Dr. Volker;

Oberste – Padtberg, Dipl. - Kaf. l.

Stefan

Unabhängigkeit des Abschlussprüfers - Internationale Entwicklungen

DstR 2001, 1813, Nürnberg

Poroy, Prof. Dr. Reha; **Tekinalp**, Prof.

Dr. Ünal; **Çamoğlu**, Prof. Dr. Ersin

Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku

7. Baskı, İstanbul 1997

Prinz, Ulrich **Winkeljohann**, Norbert

(herausgeber) im text: **Langseder**,

Andreas:

Beck'sches Handbuch der GmbH:

Gesellschaftsrecht, Steuerrecht,

5. Baskı, Münih 2014

Ruud, Flemming; **Hess**, Nicole

Internationale Entwicklungen in der

Wirtschaftsprüfung – Konsequenzen für die Schweiz, IRZ 2007, 259

Schmitt, Stephan

Prospekthaftung von Abschlussprüfern?

DStR 2013,1688, Münih

Sorgenfrei, Ulrich

Münchener Kommentar zum StGB

1. Baskı, Münih 2010

Sözüer, Prof. Dr. Adem

Türk Ceza Hukuku Reformu Mevzuatı

1. Baskı, İstanbul 2013

Spindler, Prof. Dr. Gerald; **Stilz**,
Eberhard

Kommentar zum Aktiengesetz: AktG

2. Baskı, Münih 2010

Velte, Patrick; **Lechner**, Stéphan;
Kusch, Annemarie

**Diskussion einer Begrenzung der
Abschlussprüferhaftung durch die EU-
Kommission - Bestandsaufnahme und
kritische Würdigung möglicher
Reformmaßnahmen aus nationaler Sicht**

DstR 2007, 1494, Hamburg

Rapor ve Diğer Çalışmalar

Amtsblätter der Europäischen Union

L 162/39

Empfehlung der Kommission

Empfehlung der Kommission vom 5. Juni 2008 zur Beschränkung der zivilrechtlichen Haftung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften (Bekannt gegeben unter Aktenzeichen K(2008) 2274) (Text von Bedeutung für den EWR) (2008/473/EG)

EU – Richtlinie / AB Yönergesi

Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates

**Generaldirektion Binnenmarkt und
Dienstleistungen, Arbeitsunterlage
der Dienststellen der Kommission:**

**Konsultation zu den
Haftungsregelungen für Abschlussprüfer
und ihren Auswirkungen auf die
Europäischen Kapitalmärkte, Januar
2007**

Grünbuch

**“Rolle, Stellung und Haftung des
Abschlussprüfers in der Europäischen
Union”**

Institut der Wirtschaftsprüfer

**IDW Positionspapier zur
Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und
Abschlussprüfer
(2012)**

Türkiye Barolar Birliği

**Türk Ticaret Kanunu Tasarısı
Toplantıları I, II, III, Mart 2008 Ankara.**