



**Uygulama Örnekleri  
ile Birlikte**

**A'DAN Z'YE  
DENETİM KOMİTELERİ**

**Haziran 2012**

**Yayın No: TUSIAD-T/2012-06/527**

Meşrutiyet Caddesi, No: 46 34420 Tepebaşı/İstanbul  
Telefon: (0 212) 249 07 23 • Telefax: (0 212) 249 13 50  
[www.tusiad.org](http://www.tusiad.org)

© 2012, TÜSİAD

*Tüm hakları saklıdır. Bu eserin tamamı ya da bir bölümü,  
4110 sayılı Yasa ile değişik 5846 sayılı FSEK uyarınca,  
kullanılmadan önce hak sahibinden 52. Maddeye uygun  
yazılı izin alınmadıkça, hiçbir şekil ve yöntemle işlenmek, çoğaltılmak,  
çoğaltılmış nüshaları yayılmak, satılmak,  
kiralananmak, ödünç verilmek, temsil edilmek, sunulmak,  
telli/telsiz ya da başka teknik, sayısal ve/veya elektronik  
yöntemlerle iletilmek suretiyle kullanılamaz.*

ISBN: 978-9944-405-81-2

Kapak Tasarımı: Kamber ERTEM

SİS MATBAACILIK PROM. TANITIM HİZ. TİC. LTD. ŞTİ.  
Eğitim Mah. Poyraz Sok. No:1 D.63 Kadıköy - İSTANBUL  
Tel: (0216) 450 46 38 Faks: (0216) 450 46 39

# ÖNSÖZ

*TÜSİAD, özel sektörü temsil eden sanayici ve işadamları tarafından 1971 yılında, Anayasamızın ve Dernekler Kanunu'nun ilgili hükümlerine uygun olarak kurulmuş, kamu yararına çalışan bir dernek olup gönüllü bir sivil toplum örgütüdür.*

*TÜSİAD, demokrasi ve insan hakları evrensel ilkelerine bağlı, girişim, inanç ve düşünce özgürlüklerine saygılı, yalnızca asli görevlerine odaklanmış etkin bir devletin var olduğu Türkiye'de, Atatürk'ün çağdaş uygarlık hedefine ve ilkelerine sadık toplumsal yapının gelişmesine ve demokratik sivil toplum ve laik hukuk devleti anlayışının yerleşmesine yardımcı olur. TÜSİAD, piyasa ekonomisinin hukuksal ve kurumsal altyapısının yerleşmesine ve iş dünyasının evrensel iş ahlakı ilkelerine uygun bir biçimde faaliyette bulunmasına çalışır. TÜSİAD, uluslararası entegrasyon hedefi doğrultusunda Türk sanayi ve hizmet kesiminin rekabet gücünün artırılarak, uluslararası ekonomik sistemde belirgin ve kalıcı bir yer edinmesi gerektiğine inanır ve bu yönde çalışır. TÜSİAD, Türkiye'de liberal ekonomi kurallarının yerleşmesinin yanı sıra, ülkenin insan ve doğal kaynaklarının teknolojik yeniliklerle desteklenerek en etkin biçimde kullanımını; verimlilik ve kalite yükselişini sürekli kılacak ortamın yaratılması yoluyla rekabet gücünün artırılmasını hedef alan politikaları destekler.*

*TÜSİAD, misyonu doğrultusunda ve faaliyetleri çerçevesinde, ülke gündeminde bulunan konularla ilgili görüşlerini bilimsel çalışmalarla destekleyerek kamuoyuna duyurur ve bu görüşlerden hareketle kamuoyunda tartışma platformlarının oluşmasını sağlar. Yeni Türk Ticaret Kanunu kurumsal yönetimin temel prensiplerini içselleştirerek şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik ve paydaşlara karşı sorumluluk ilkelerini sadece halka açık şirketler için değil anonim ve limited şirketlerin de işleyişlerinin temel parçası haline getirmiştir. Bu çerçevede Kanun, iç denetim ve risklerin erken teşhisi mekanizmalarının kurulması sorumluluğunu yönetim kurulu üyelerine vermektedir.*

*Türkiye’de iş yapış şeklini değiştirecek olan Yeni Ticaret Kanunu ile şirket yapısı içinde kritik bir öneme sahip olacak olan denetim komitelerine şirketlerimizin sürdürülebilirliklerinin korunması anlamında büyük bir görev düşmektedir. Bu bilinçten hareketle TÜSİAD İç Denetim Alt Çalışma Grubu, Türkiye’deki mevcut uygulamaların tespit edilmesi, denetim komitelerinin sorunlarının belirlenmesi ve karşılıklı görüş alışverişinde bulunulması amacıyla 2011 yılının Şubat - Mart aylarında İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi’nde yer alan 15 reel sektör temsilcisi şirketin denetim komitesi üyeleriyle görüşmeler düzenlemiştir. Bu görüşmelerden elde edilen bilgiler ışığında başlanan bu çalışmanın ana hedefi şirketlerin kurumsallaşması ve yeni yasal mevzuata uyum sürecinde menfaat sahipleri ve yönetim kurulu üyeleri açısından iç denetim ve denetim komitelerinin rol ve önemine ilişkin farkındalık yaratılmasıdır.*

*Raporda denetim komitelerinin temel rol ve sorumluluklarının yanı sıra denetim komitelerine ilişkin en güncel yaklaşımlar, referans kaynaklar, dünyadaki en iyi uygulamalar ve Türkiye uygulamalarında karşılaştırmalı olarak yer almaktadır.*

*Raporun "Denetim Komitesinin Tanımı ve Yapısı" başlıklı birinci bölümünde denetim komitesinin tanımı yapılarak denetim komitesi üyelerinin nasıl seçileceği, bir denetim komitesi üyesinin sahip olması gereken yetkinlikler ve kişisel özellikler ile denetim komitesinde temsil edilmesi gereken uzmanlık alanları sıralanmaktadır.*

*"Denetim Komitesinin Rol ve Sorumlulukları: Uluslararası Örnekler ve Türkiye" başlıklı ikinci bölümde denetim komitesinin ana sorumluluk alanları içinde yer alan finansal raporlama, risk yönetimi ve iç kontrol sistemleri, iç denetim, bağımsız denetçilerle ilişkiler, yönetim ile ilişkiler ve iş etiği ve davranış kurallarına ilişkin rol ve sorumlulukları ele alınmaktadır.*

*Raporun "Denetim Komitesi Toplantıları" bölümünde etkin bir denetim komitesi için yapılması gerekenler, denetim komitesi toplantısında görüşülmesi gereken konular ve özel toplantılar yer almaktadır.*

*"Denetim Komitesi Performansının Değerlendirilmesi ve Üyelerin Sürekli Gelişimi" başlıklı son bölümde ise denetim komitesinin etkinliği ve verimliliğini değerlendirmedeki etkenler, değerlendirme yöntemleri ve denetim komitesinin hedef ve amaçlarına ulaşmasına yardımcı olabilecek sürekli gelişim araçları ele alınmaktadır.*

*Rapordaki tüm bölümlerde dünya uygulamaları IIA (Institute of Internal Auditors) tarafından yayımlanan "Knowledge Report" ve "Audit Committee Effectiveness: What Works Best, 4<sup>th</sup> Edition" raporlarından, Türkiye uygulamaları ise 2011 yılında İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan 15 şirket ile (KYE 15) yapılan görüşmelerin sonuçlarından faydalanılarak hazırlanmıştır.*

*"Uygulama Örnekleri ile Birlikte, A'dan Z'ye Denetim Komiteleri" Raporu, TÜSİAD Şirket İşleri Komisyonu'na bağlı Kurumsal Yönetim Çalışma Grubu çalışmaları çerçevesinde İç Denetim Alt Çalışma Grubu Başkanı Ali Kamil Uzun ve Alt Çalışma Grubu üyeleri Özlem Aykaç, İbrahim Murat Çağlar ve Mustafa Kemal Tapkan tarafından kaleme alınmış, TÜSİAD Şirket İşleri Bölüm Sorumlusu Melda Çele, Kıdemli Uzman Kerem Tuzlacı ve Uzman Yardımcısı Gaye Uğur tarafından derlenmiştir. Raporun basımı için maddi katkıda bulunan Türkiye İç Denetim Enstitüsü'ne desteklerinden dolayı teşekkür ederiz.*

**Haziran 2012**



# İÇİNDEKİLER

<b>KISALTMALAR .....</b>	<b>10</b>
<b>YÖNETİCİ ÖZETİ .....</b>	<b>11</b>
<b>GİRİŞ .....</b>	<b>23</b>
<b>1. DENETİM KOMİTESİNİN TANIMI VE YAPISI.....</b>	<b>27</b>
1.1. Denetim Komitesi Nedir?.....	27
1.2. Denetim Komitesinin Yapısı Nasıl Olmalıdır?.....	27
1.2.1. Denetim Komitesi Üyesinde Aranılan Özellikler Nelerdir?.....	28
1.2.2. Denetim Komitesi Üye Sayısı ve Görev Süreleri.....	29
<b>2. DENETİM KOMİTESİNİN ROL VE SORUMLULUKLARI: ULUSLARARASI ÖRNEKLER VE TÜRKİYE .....</b>	<b>33</b>
2.1. Finansal Raporlama.....	35
2.1.1. Faaliyet Gösterilen Sektör.....	36
2.1.2. Karmaşık, Zorlu ve Riskli Alanlar.....	36
2.1.3. Önemlilik Derecesi.....	37
2.1.4. Muhasebe Politikaları.....	37
2.1.5. Muhasebe Tahminleri.....	39
2.1.6. Raporlama Süresi Boyunca Meydana Gelen Önemli Değişiklikler.....	40
2.1.7. İlişkili Taraf İşlemleri.....	40
2.1.8. Ara Dönem Finansal Tablolar.....	42
2.1.9. Kamuoyunun Aydınlatılmasında Şeffaflık.....	43
2.2. Risk Yönetimi ve İç Kontrol Sistemleri.....	44
2.2.1. Risk Yönetimi.....	44
2.2.2. İç Kontrol Sistemleri.....	47
2.2.3. Hile - Suistimal Riskleri.....	49
2.2.4. Etkin Kriz Yönetim Planlaması.....	52
2.3. İç Denetim - İç Denetim Faaliyetinin Gözetimi.....	52
2.3.1. İç Denetim.....	52
2.3.1.1. İç denetim planı.....	56
2.3.1.2. İç denetim kaynakları.....	57
2.3.2. İç Denetim Raporları.....	58
2.3.3. İç Denetim Yöneticisi (İDY).....	59
2.3.4. İç Denetimin Performansı.....	60
2.4. Bağımsız Denetçiler ile İlişkiler.....	61
2.4.1. Bağımsız Denetçinin Seçimi, Değiştirilmesi ve Değerlendirilmesi.....	61
2.4.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık.....	62
2.4.3. Bağımsız Denetim Kapsamı.....	63

2.4.4. Bağımsız Denetim Ücretlerinin Belirlenmesi .....	63
2.4.5. Denetim Sonuçlarının Paylaşılması .....	63
2.4.6. Yönetim Teyit Mektupları .....	64
2.4.7. Özel Görüşmeler .....	64
2.4.8. Bağımsız Denetim ile Mutabık Kalınmayan Durumlar.....	64
2.4.9. Denetim Dışı Alınan Hizmetler.....	64
2.4.10. Konsolide Mali Tabloların Oluşturulmasında Birden Fazla Bağımsız Denetçiden Hizmet Alınması .....	65
2.5. Yönetim ile İlişkiler.....	65
2.5.1. İletişim.....	65
2.5.2. Yönetimin Temel Yetkinlikleri.....	66
2.5.3. Yönetim ile Toplantı Düzeni .....	66
2.6. İş Etiği ve Davranış Kuralları - İhlal ve İncelemeler .....	67
2.6.1. Kurum Kültürü ve Uyum .....	67
2.6.2. Etik Kurallar ve Davranış Kuralları.....	69
2.6.3. Bilgilendirme (İhbar) ve Şikayet Hatları.....	70
2.6.4. Hile - Suistimal ve İnceleme .....	71
2.6.4.1. Mali tablo hataları .....	71
2.6.4.2. Hile - suistimal inceleme ve soruşturmaları.....	72
<b>3. DENETİM KOMİTESİ TOPLANTILARI.....</b>	<b>77</b>
<b>4. DENETİM KOMİTESİ PERFORMANSININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÜYELERİN SÜREKLİ GELİŞİMİ.....</b>	<b>85</b>
<b>5. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ.....</b>	<b>91</b>
<b>6. KAYNAKÇA.....</b>	<b>97</b>
<b>7. EKLER .....</b>	<b>101</b>
<b>EK-1 .....</b>	<b>101</b>
1. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22).....	101
2. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: X, No: 19).....	103
3. SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri .....	105
<b>EK-2 TOPLANTI AKIŞ ÖRNEĞİ .....</b>	<b>107</b>
<b>EK-3 DENETİM KOMİTESİ ÖZ DEĞERLENDİRME KILAVUZU .....</b>	<b>108</b>
<b>EK-4 DENETİM KOMİTESİ YÖNETMELİK ÖRNEĞİ .....</b>	<b>114</b>
<b>TİDE - Türkiye İç Denetim Enstitüsü.....</b>	<b>120</b>



## **TABLolar**

Tablo 1.1. Denetim Komitesinde Temsil Edilmesi Gereken Uzmanlık Alanları (IIA) .....	28
Tablo 1.2. Denetim Komitesinde Temsil Edilen Uzmanlık Alanları (KYE 15) .....	28
Tablo 1.3. Denetim Komitesinin İdeal Üye Sayısını Belirlerken Dikkate Alınması Gereken Organizasyonel Özellikler .....	29
Tablo 2.1. Denetim Komitesinin Temel Görevleri (IIA) .....	34
Tablo 2.2. Denetim Komitesinin Temel Görevleri (KYE 15).....	34
Tablo 2.3. Risk Yönetimi ve İç Kontrol Sistemine İlişkin Rol ve Sorumluluklar .....	46
Tablo 2.4. İç Denetim Tarafından Sağlanabilecek Hizmetler.....	54
Tablo 2.5. İç Denetim Kime Raporlama Yapıyor? (KYE 15) .....	59
Tablo 3.1. Komite Planlama Takvim Örneği.....	75
Tablo 3.2. Denetim Komitesi Tarafından İDY'den En Sık Talep Edilen Bilgiler (IIA) .....	78
Tablo 3.3. Denetim Komitesi Toplantısında Görüşülen Konulara Ayrılan Süre (IIA).....	79
Tablo 3.4. Denetim Komitesi Toplantısında En Çok Görüşülen Konular (KYE 15) .....	79
Tablo 3.5. Denetim Komitesi Toplantılarına Ayrılan Süreyi Etkileyen Faktörler .....	80
Tablo 3.6. Denetim Komitesi Toplantıları Öncesinde Paylaşılması Gereken Bilgilerin İçeriği .....	80
Tablo 3.7. Denetim Komitesi Üyeleriyle Yapılacak Özel Toplantıların Sıklığı (IIA) .....	81
Tablo 3.8. Denetim Komitesiyle Yapılan Özel Toplantıların Süresi ve Sayısı (IIA).....	81

## **ŞEKİLLER**

Şekil 1.1. Denetim Komitesi Üye Sayıları (Dünya Ortalaması) .....	29
Şekil 2.1. Kategorilere Göre Mesleki Suistimaller .....	50
Şekil 4.1. Denetim Komitesini Değerlendirme Şekilleri .....	86

## **KUTULAR**

Kutu 3.1. PCAOB'nin Önerileri.....	78
Kutu 3.2. Fortune 100 ve 250 Şirketlerinden Başlıca Öneriler .....	82

## KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
A.Ş.	: Anonim Şirket
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü)
ACFE	: Association of Certified Fraud Examiners (Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği)
AMEX	: American Stock Exchange (Amerikan Menkul Kıymetler Borsası)
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
CEO	: Chief Executive Officer (İcra Kurulu Başkanı)
CFO	: Chief Financial Officer (Mali İşlerden Sorumlu İcra Kurulu Üyesi)
COSO	: Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission
CTO	: Chief Technology Officer (Bilgi Sistemlerinden Sorumlu Direktör)
FCPA	: Foreign Corrupt Practices Act (Yabancı Ülkelerde Yolsuzluk Uygulamaları Kanunu)
GAIN	: Global Auditing Information Network (Küresel Denetim Bilgi Ağı)
IIA	: Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)
İDY	: İç Denetim Yöneticisi
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
İSO	: Uluslararası Standardizasyon Örgütü
FDIC	: Federal Deposit Insurance Corporation (Federal Mevduat Sigorta Kurumu)
KRY	: Kurumsal Risk Yönetimi
KYE 15	: 2011 yılında İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan 15 şirket
Md.	: Madde
NASD	: National Association of Securities Dealers (Ulusal Menkul Kıymet Aracıları Birliği)
PCAOB	: U. S. Public Accounting Oversight Board (Amerikan Kamu Muhasebesi Gözetim Kurulu)
SEC	: U.S. Securities and Exchange Commission (ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)
SOA	: Sarbanes Oxley Act (Sarbanes Oxley Kanunu)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TTK	: Yeni Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMUÇ	: Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi

# YÖNETİCİ ÖZETİ



## YÖNETİCİ ÖZETİ

Türkiye’de iş yapış şeklini değiştirecek olan Yeni Ticaret Kanunu ile şirket yapısı içinde kritik bir öneme sahip olacak olan denetim komitelerine şirketlerimizin sürdürülebilirliklerinin korunması anlamında büyük bir görev düşmektedir. Bu bilinçten hareketle TÜSİAD İç Denetim Alt Çalışma Grubu, Türkiye’deki mevcut uygulamaların tespit edilmesi, denetim komitelerinin sorunlarının belirlenmesi ve karşılıklı görüş alışverişinde bulunulması amacıyla 2011 yılının Şubat - Mart aylarında İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde yer alan 15 reel sektör temsilcisi şirketin denetim komitesi üyeleriyle görüşmeler düzenlemiştir. Bu görüşmelerden elde edilen bilgiler ışığında başlanan bu çalışmanın ana hedefi, denetim komitelerinin mevcut durumunu ortaya koyarak denetim komitesi üyelerini bilinçlendirmek, ihtiyaçlarına cevap vermek, iç denetim birimi ile denetim komitesi arasındaki ilişkiyi güçlendirmek, ayrıca dünyadaki uygulamaları açıklayarak şirketlere bir yol haritası oluşturmaktır.

Bu bağlamda, denetim komitesi kurmak isteyen kurumlara referans kaynağı oluşturulurken, bünyesinde denetim komitesi bulunan kurumların denetim komitesi üyeleri ile ilişkilerini en üst düzeye çıkarmaları için destek olunması hedeflenmiştir. Çalışmada IIA tarafından yayımlanan "*Knowledge Report*" ve "*Audit Committee Effectiveness: What Works Best, 4<sup>th</sup> Edition*" raporlarından faydalanılmıştır. Çalışmanın içeriğinde denetim komitesi uygulamalarına ilişkin uluslararası veriler yukarıda bahsi geçen raporlardan alınmış, Türkiye örneklerinde ise 2011 yılında İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi’nde yer alan 15 şirket ile gerçekleştirilen görüşme verilerine yer verilmiştir.

### 1. DENETİM KOMİTESİNİN TANIMI VE YAPISI

Denetim komitesi, yönetim kurulu adına, iç ve dış denetim sürecinin uygulama etkinliğini, katma değerini, muhasebe, mali raporlama ve iç kontrollerin işleyişi ve yeterliliğini gözetim işlevine sahip komitedir. Denetim komitesi, bu işlevi ile yönetim kurulu için güvence sağlamaktadır.

Denetim komitesinin etkinliğini belirleyen temel etkenlerin başında denetim komitesinin yapısı gelmektedir. SPK’nın düzenlemelerine<sup>1</sup> göre komite üyelerinin tamamı bağımsız yönetim kurulu üyeleri arasından seçilir. Uluslararası uygulamalarda denetim komitesi üyeleri bağımsız bir aday seçim komitesi tarafından, bu uygulama mümkün değil ise yönetim kurulunun bağımsız üyeleri tarafından seçilmektedir.

Denetim komitesi, yönetimin faaliyetlerini denetlemekten sorumlu olduğu için uluslararası uygulamalarda üyelerin seçiminde CEO’nun sınırlı katılımı olması tercih edilmekte, ancak seçim sürecinde komite adayları ve komitenin takviye edilmesi gereken yanları hakkında CEO’ya danışılması önerilmektedir. Genel uygulama olarak, atama sürecinde adayların komitenin ihtiyaçlarını karşılayıp karşılamadıklarını tespit edebilmek için denetim komitesi üyelerinde aranan niteliklerin yazılı hale getirilmesi tavsiye edilmektedir.

<sup>1</sup> SPK Seri IV, No: 56 Md. 4.5.3

Denetim komitesi üyelerinin görevlerini yerine getirirken sahip olması gereken en önemli özellik, görevin gerektirdiği yeterli bilgi ve deneyime sahip olmaktır. Ayrıca, komite başkanlarının güçlü liderlik ve objektiflik vasıflarına, komite üyelerinin ise yönetim, iç ve dış denetçiler arasında verimli bir çalışma ilişkisini teşvik edici özelliklere sahip olmaları beklenmektedir. Denetim komitesinde yer alan kişilerin bu görevi yerine getirecek yeterli zamanının olması ve bu konuda taahhütte bulunması talep edilmektedir.

KYE 15 ile yapılan çalışmada, denetim komitesi üyelerini belirlerken dikkate alınan en önemli özellik mali konularda bilgi ve sektör tecrübesine sahip olunması olarak ön plana çıkmaktadır. Denetim komitesi üyelerinin görev süresi çalışmaya katılan 14 şirkette SPK mevzuatında belirtilen asgari süreye uygun olarak asgari bir yıl iken çalışmaya katılan bir şirkette sürenin iki yıl olduğu beyan edilmiştir. KYE 15 şirketlerinde denetim komitelerinin üye sayılarının en fazla 2 olduğu görülürken, uluslararası uygulamalarda üye sayılarının ortalama 4 ile 5 arasında değiştiği görülmektedir.

## **2. DENETİM KOMİTESİNİN ROL VE SORUMLULUKLARI: ULUSLARARASI ÖRNEKLER VE TÜRKİYE**

Denetim komitesinin; yönetime danışmanlık ve rehberlik sağlama görevi ile birlikte, yönetimi izleme ve denetleme görevleri de bulunmaktadır.

Bu çerçevede, yönetim kurulu adına;

- İç kontrol, risk yönetimi sistemleri ile iç denetim faaliyetinin etkinliği ve yeterliliğinin gözetilmesi,
- Muhasebe ve raporlama sistemlerinin sağlıklı işleyişinin ve üretilen bilginin bütünlüğünün gözetilmesi,
- İç denetçilere yol göstererek, iç kontrolleri gözeterek ve raporlama standartlarına uyumun sağlandığına emin olarak finansal raporlama sürecinin denetlenmesi,
- Finansal bilgilerin kamuya açıklanması,
- Bağımsız denetim kuruluşlarının yönetim kurulu tarafından seçilmesinde gerekli ön değerlendirmelerin yapılması,
- Yönetim kurulu tarafından seçilen bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerinin düzenli olarak izlenmesi, işleyiş ve etkinliğinin gözetimi, değerlendirilmesi denetim komitesinin rol ve sorumlulukları arasındadır.

Raporda denetim komitesinin temel görev alanları 6 ana başlık altında incelenmiştir.

## 2.1. Finansal Raporlama

Finansal tabloların ve ilgili dipnotların doğruluğunun denetlenmesi denetim komitesinin en temel ve önemli sorumluluklarından biridir. Denetim komitesi bu sorumluluğunu yerine getirirken çok sayıda finansal veriyi incelemek durumunda kaldığından finansal tabloların anlaşılması konusunda zorluklar yaşayabilmektedir.

Muhasebe uygulamalarına ilişkin bilginin yanı sıra denetim komitesi üyelerinin şirketin karşı karşıya kaldığı ekonomik koşullar ve iş stratejileri konularında da bilgi sahibi olması gerekmektedir.

Finansal raporlama sürecinin denetim komitesi tarafından sağlıklı bir şekilde incelenebilmesi için özetle aşağıdaki konularda yeterli bilgiye sahip olmalıdır:

- Faaliyet gösterilen sektör
- Karmaşık, zorlu ve riskli alanlara odaklanması
- Önemlilik derecesi
- Muhasebe politikaları
- Muhasebe tahminleri
- Raporlama süresi boyunca meydana gelen önemli değişiklikler
- İlişkili taraf işlemleri
- Ara dönem finansal tablolar
- Kamuoyunun aydınlatılmasında şeffaflık

## 2.2. Risk Yönetimi ve İç Kontrol Sistemleri

Şirketler faaliyetlerini sürdürürken çeşitli risklere maruz kalmaktadırlar. Tüm bu riskleri yönetmek denetim komitelerinin doğrudan görevi olmasa da, özellikle finansal raporlama, mevzuata uyum, suistimal, bilgi sistemleri ve gizlilik konularındaki önemli risklerin değerlendirilme sürecinin gözetimi denetim komitelerinin görev ve sorumluluk alanına girmektedir. Önemli olan denetim komitelerinin gözetmekle sorumlu oldukları risk kategorilerinin ve önem seviyelerinin tanımlı olması ve komitelerin bu sorumluluğunun farkında olmasıdır.

Bununla birlikte TTK halka açık şirketlerde, risklerin erken teşhisi konusunda ayrı bir komite kurulmasını zorunlu tutarken, bağımsız denetçinin gerekli görmesi halinde halka açık olmayan şirketlerde bu komitenin kurulmasını öngörmektedir. SPK, risk yönetim komitesi kurulmasını, kurulmaz ise görevlerinin kurumsal yönetim komitesi tarafından yerine getirilmesini zorunlu tutmaktadır.

Etkin bir risk yönetim süreci, şirketlerin performans ve karlılık hedeflerine ulaşmasını desteklemektedir. İdeal olarak böyle bir sistem, kurum hedef ve stratejileri ile ilişkilendirilmiş olmalıdır. Kurumun almak istediği riskler ve alabileceği en yüksek riskler tanımlanmış olmalıdır. Bu özellikleri ile risk yönetim sürecini gözetmek denetim komitelerinin doğrudan görevidir. İç kontroller, maruz kalınan riskleri kabul edilebilir seviyelere indirebilmek amacı ile oluşturulduğundan, etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, başarılı bir risk yönetim sürecinin ön koşullardan biridir.

KYE 15 şirketlerinin denetim komitelerinin "finansal raporlama" (%42) ve "iç denetim" in (%19) ardından zamanlarının %16'sını "risk yönetimi ve mevzuata uyum" konularına ayırdıkları görülmektedir.

### **2.3. İç Denetim - İç Denetim Faaliyetinin Gözetimi**

Şirketlerin operasyonel ve finansal risklerini nasıl yönettikleri konusunda denetim komiteleri için en önemli kaynak, etkinliği yüksek bir iç denetim faaliyetidir. Denetim komiteleri iç denetimin rolü ve katkısını belirlerken, iç denetim faaliyetinin kapsamını ve yönetimin iç denetimden beklentilerini öğrenmesi gerekir. Bunu yaparken, uluslararası iç denetim standartlarında yer alan tanım önemli bir kaynak olabilir. İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur<sup>2</sup>.

TTK'nın iç denetime ilişkin getirdiği doğrudan ve dolaylı düzenlemeler Md. 366/2, Md. 375 ve Md. 378'de açıklanmıştır. Bu maddeler ve gerekçeleri incelendiğinde, yeni TTK düzeni içerisinde kurumsal yapılanmaların sağlıklı çalışabilmesi için iç denetim faaliyetinin varlığı ve bunun profesyoneller tarafından icra edilmesi zarureti yasal olarak yerini bulmaktadır.

Denetim komitesinin iç denetime ilişkin rol ve sorumlulukları:

- Şirkette iç denetim yönetmeliği bulunmasını sağlayarak iç denetim performansını denetlenmesi
- Raporlama yapısında iç denetimin şirketten bağımsız olmasının ve objektifliğini sağlayıp sağlamadığının tespit edilmesi
- İDY'nin işe alınması, maaş ve yan faydalarının belirlenmesi, mali raporların denetlenmesine ilişkin iç denetim faaliyetlerine ait kontrollerin sürdürülmesi, etkili bir iç denetim mekanizmasının oluşturulması, iç denetçilerin faaliyetlerini gerçekleştirmek için gereken kaynaklara sahip olup olmadığının tespit edilmesi

<sup>2</sup> Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)'tan alınmıştır.



- İç denetim faaliyetlerinde etkili iletişim kanallarının bulunmasının sağlanması
- İç denetçilerle risk değerlendirmeleri, denetim planları ve denetim sonuçlarının gözden geçirilmesi ve önemli risklerin değerlendirilmesi
- İç denetçilerin sonuçları denetim komitesine bildirmesini sağlayarak çıkar çatışmalarının kontrol altına alınması.

2010 yılında IIA tarafından yapılan GAIN<sup>3</sup> Anketinde denetim komitesi seviyesine raporlama oranı %81 iken, KYE 15'te bu oranın yönetim kurulu ile birlikte toplandığında %33 olduğu görülmektedir. Mevcut raporlama düzeni dikkate alındığında, ülkemizde iç denetim sürecinin daha çok icra fonksiyonu olan yöneticilere raporlama yaptığı belirlenmiştir. Bu durumun, iç denetimin bağımsızlığı açısından sakıncalı olduğu düşünülmektedir.

#### **2.4. Bağımsız Denetçiler ile İlişkiler**

Denetim komiteleri, finansal raporlama sürecinin en önemli parçalarından biri olan bağımsız denetim faaliyetinin kontrol edilmesinde etkin görev alırlar.

Denetim komitesinin bağımsız denetime ilişkin rol ve sorumlulukları şunlardır:

- Bağımsız denetçilerle risk değerlendirmeleri, denetim planları ve denetim sonuçlarının gözden geçirilmesi ve önemli risklerin değerlendirilmesi
- Bağımsız denetçilerin sonuçları denetim komitesine bildirmesini sağlayarak çıkar çatışmalarının kontrol altına alınması
- Dış denetçilerin seçimi, performansı ve bağımsızlığının denetlenmesi
- Yönetim ile dış denetçiler arasındaki anlaşmazlıkların çözülmesi
- Dış denetçiler tarafından tercih edilen muhasebe uygulamalarının etkisini dikkate alınması
- Dış denetçilerden vergi konusunda danışmanlık hizmeti istenmemesi
- Daha yoğun ve kapsamlı denetim ihtiyacına işaret edebilecek tehlike sinyallerinin farkına varılması.

Ülkemizde SPK'nın Seri X, No. 22 Tebliğinde denetimden sorumlu komitelerin görev ve amaçları tanımlanmıştır. Tebliğ'de denetimden sorumlu komitenin; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapacağı belirtilmiş, bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleşeceği belirtilmiştir<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> GAIN: Global denetim bilgi ağı - Global Audit Information Network

<sup>4</sup> SPK Seri: X No:22

## 2.5. Yönetim ile İlişkiler

Yönetim, kurumla ilgili derinlemesine bilgi ve kurumun karşı karşıya olduğu önemli risklere ilişkin değerlendirmelere sahip olduğu için denetim komiteleri için değerli bir kaynaktır. Yönetim, denetim komitesinin görevini yerine getirmesi için gerekli kaynakları ve eğitimleri de sağlamaktadır. Komiteler de yönetimlere finansal raporlar ve önemli kararlarla ilgili bağımsız perspektifler sunmakta ve zorluklara karşı ne gibi adımlar atılacağına yönelik destek olmaktadır. Komiteler her ne kadar yönetimlerle yapıcı ve karşılıklı güven içinde bir iletişim sağlasa da, profesyonel şüpheciliğini kaybetmemeli, suistimal ve hile gibi veya şirket yönetiminin verdiği önemli finansal kararlar gibi hassas konularda da sorulara karşı her an hazır olmalıdır. Yönetim de, komiteden gelecek bu tip soruları her an beklemelidir. Yönetimin bu sorulara çok açık yanıt vermemesi veya fazlasıyla savunmacı davranması, denetim komitesi için "kırmızı bayrak"<sup>5</sup> sayılmalıdır.

## 2.6. İş Etiği ve Davranış Kuralları - İhlal ve İncelemeler

Denetim komitelerinin büyük kısmı, kurumun tepe yönetiminin tutumunun ve kurum kültürünün, etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasında ve uyum risklerinin yönetilmesinde kritik öneme sahip olduğunu düşünmektedir. Denetim komiteleri üst yönetimin ve orta kademe yönetiminin tavır ve tutumunu bilmeli ve tavrın "iyileştirilmesi" konusunda yönlendirici olmalıdır. Denetim komitelerinin kurum kültürü ve üst yönetimin tutumunu bilmesinin en iyi yöntemleri, üst yönetimle dönemsel olarak toplantılar düzenlemek ve çalışan bağlılık anketlerindeki yorumları incelemektir.

Denetim komitesinin etik kurallara ilişkin rol ve sorumlulukları şunlardır:

- Üst yönetimin açıklığı ve dürüstlüğü teşvik eder şekilde davranıp davranmadığını belirleyerek şirket içinde etik kurallara uyulmasının sağlanması,
- Düzenlemelere uyum, etik kurallar ve ihbar hattının denetimi,
- Muhasebe ve iç kontrol sistemi ile bağımsız denetimle ilgili olarak şirkete ulaşan şikayetlerin incelenmesi ve sonuca bağlanması,
- Şirket çalışanlarının, ortaklığın muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterlerin belirlenmesi.

Denetim komiteleri üst yönetimin tutumunu ve etik kuralların etkinliğini anlayabilmek için etik bilgilendirme hatlarına gelen ihbarları inceleyebilir, iç ve dış denetçilerden bilgi alabilir. Bu toplantılar özel toplantılar olarak düzenlenmeli ve her bir taraf ile ayrı ayrı görüşülmelidir.

---

<sup>5</sup> Kırmızı bayrak, hile-suistimal göstergeleri ile karşılaşıldığı durumlar için kullanılan bir terimdir.

### **3. DENETİM KOMİTESİ TOPLANTILARI**

Denetim komitesi toplantılarının etkili olabilmesi için güçlü bir liderlik, doğru gündem maddelerinin belirlenmesi ve görüşme konuları ile ilgili detayların önceden hazırlanması gerekmektedir. Yıl boyunca yapılacak toplantıların sıklığını belirlemek etkili bir denetim komitesi toplantısı için gerekli olan bir diğer önemli faktördür. Yapılan araştırmalar çeyrek dönemlere ait mali raporların incelenmesi için ayrılan üç toplantı da dahil olmak üzere denetim komitelerinin çoğunun altı ila sekiz haftada bir toplandıklarını ortaya koymaktadır.

Ayrıca, toplantı gündemleri komitenin gerçekleştirdiği faaliyetleri ve şirketin yaptığı işleri kapsamalıdır. Her toplantıda tutanak tutulmasının yanı sıra, denetim komitesinin düzenli olarak kurula rapor vermesi ve toplantıda görüşülen konular ve sonuçları hakkında şirket yöneticilerine bilgi vermesi gerekmektedir.

KYE 15 şirketlerinde denetim komitesi toplantıları yılda en az dört kere ve ortalama iki saat olarak yapılmaktadır. Bu şirketlerinin denetim komitesi toplantılarının ana gündem maddelerini mali tabloların incelenmesi, risklerin analizi ve iç ve dış denetim bulgularının incelenmesi oluşturmaktadır.

### **4. DENETİM KOMİTESİ PERFORMANSININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÜYELERİN SÜREKLİ GELİŞİMİ**

Denetim komitelerinin etkinlik ve verimliliğinin ölçülebilmesi için komite üyelerinin performansının düzenli olarak değerlendirmesi önerilmektedir. Denetim komitesinin performansını değerlendirmenin iki temel yolu bulunmaktadır: Komitenin faaliyetlerini denetim komitesi yönetmeliği çerçevesinde değerlendirmek veya denetim komitesi faaliyetlerini yayımlanmış raporlar ve karşılaştırma çalışmaları (*benchmarking*) gibi yol gösterici uygulamalara göre değerlendirmek.

Denetim komitesi, hedeflerini anlaması ve gerçekleştirmesi için gerekli eğitimi almalıdır. Dolayısıyla, komite üyelerine mevcut düzenlemelerdeki standartlar, şirketteki faaliyetler, değişiklikler ve diğer konular hakkındaki bilgilerini güncel tutmaları için sürekli eğitim imkanı sağlanmalıdır.

KYE 15 şirketlerinde iki şirket haricinde denetim komitelerinin performans değerlendirme sürecinin yapılmadığı, ancak ihtiyaç duyulması halinde komite üyelerine eğitim desteği için gerekli imkanların sağlandığı belirtilmiştir. Denetim komitesi üyeleri en çok UFRS mevzuatı ve şirketin tabi olduğu yasal mevzuattaki değişikliklere yönelik eğitim ihtiyaçları olduğunu dile getirmiştir.

## 5. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Türkiye’de ticari yaşamı yeniden tanımlayacak olan 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri ışığında kurumsal yönetim ilkelerini sadece hisse senetleri borsada işlem gören şirketler ve finans kuruluşlarında değil tüm şirketler için uygulanır hale getirmektedir. Böylece, Türkiye’deki mevcut denetim komitesi uygulamalarının dünya uygulamalarına daha da yaklaşması beklenmektedir.

Denetim komitelerinin etkin bir şekilde kullanılabilmesi için komite üyelerinin yönetime karşı rol ve sorumluluklarının farkında olması ve bunları yerine getirmesi; şirket yönetiminin ise bağımsız bir denetim komitesinin sağladığı yararların bilinciyle önemli kararlar öncesinde denetim komitesinin görüş ve katkılarını istemesi gerekmektedir.

Denetim komitesinin yönetime danışmanlık ve rehberlik sağlama görevi ile birlikte yönetim kurulu adına yönetimi izleme ve gözetme görevleri bulunmaktadır. Bu nedenle yönetim kurulu ve denetim komitesi üyeleri arasında ilişki ve iletişimin açık olması, yetki sınırları, rol ve sorumlulukları ile ilgili anlayış ve fikir birliği sağlanması gerekmektedir. Bunu sağlamak için ise, güçlü bir iletişim ortamı gereklidir. Yönetim, denetim komitesini değerli bir varlık olarak görmeli ve önemli kararlardan sonra değil, onlardan önce katkısını istemelidir. Sürekli iletişim, denetim komitesi ile yönetim arasında güvene dayalı bir ilişki kurmaya yardım edecektir.

Pay ve menfaat sahipleri ile düzenleyici otoritelerin denetim komitesinden kurumsal yönetim kalitesi için beklentileri bulunmaktadır. Uygulamanın kalitesi büyük ölçüde denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığı ve niteliklerine bağlı olsa da pay ve menfaat sahiplerinin ilgi ve taleplerini sürekli ifade etmeleri ve düzenleyici otoritelerin izleme, gözden geçirme ve yönlendiriciliği de kalitenin artırılmasında önemli bir role sahiptir. Dolayısıyla, denetim komitesi ile ilgili düzenleme ve uygulama sürecinde başarının sağlanması için düzenleyici ve uygulayıcı taraflar arasında kurulacak iletişim ve paylaşım fırsatları kritik bir unsurdur.

# GİRİŞ



# GİRİŞ

Küreselleşen dünya ekonomisinde yaşanan krizler neticesinde yatırım için güvenli liman arayan yatırımcı ve menfaat sahipleri, şirketlerin finansal durumu ve riskleri konusunda daha şeffaf ve açıklayıcı bilgi alma taleplerini arttırmışlardır.

Bu talepler doğrultusunda birçok ülke finansal raporlama sistemlerinin iyileştirilmesi ve şirketlerin karşı karşıya kaldıkları risklerin iyi yönetilebilmesi için yeni standart ve mekanizmalar oluşturmuştur.

Finansal raporlama konusunda daha şeffaf ve açıklayıcı finansal tabloların pay ve menfaat sahiplerine sunulabilmesi için birçok ülke UFRS uyum çalışmalarını başlatmıştır. Bugün, 100'den fazla ülkede UFRS kullanılmaktadır.

Finansal raporlama, risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin sağlıklı işleyişi ve kontrolü konularında ise kurumsal yönetimin güvencesi olarak denetim komiteleri kurulmuştur.

**Denetim komitelerinin temel işlevi bir şirketin finansal raporlama faaliyetlerinin doğruluğunun gözetilmesi ve şirketin finansal verileri ile iç ve dış denetim süreçlerine ilişkin risk ve kontrollerin yönetilmesidir. Denetim komitesinin yaptığı inceleme ve öneriler, şirketlerin güçlü bir etik ortama kavuşmasını sağlarken aynı zamanda finansal ve operasyonel bilgi ile raporların bütünlüğü ve doğruluğunu temin eder.**

Yasal mevzuat açısından konuya bakılacak olursa bilindiği üzere 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan ve 1 Temmuz 2012'de yürürlüğe girecek olan 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ticari yaşam yeniden tanımlanmaktadır. Kanun ile şeffaflık, hesapverebilirlik ve sorumluluk ilkeleri ışığında kurumsal yönetim ilkeleri ve UFRS artık sadece hisse senetleri borsada işlem gören şirketler ve finans kurumları için değil tüm şirketler için uygulanır hale getirilmektedir. Şirketler alışık oldukları muhasebe sistemlerinden uzaklaşarak köklü bir değişime girecektir. Bu geçiş döneminde şirketlerde kurumsal yönetim yapısının oluşturulması için denetim komitesi önemli bir katma değer yaratacaktır.

Düzenleyici otoriteler tarafından yapılan düzenlemelerle yönetim kurullarında denetim komitelerinin oluşturulması öngörülmüştür. SPK ve BDDK, UFRS'ye uyum ve denetim komitesinin kurulması konusunda düzenlemeler yaparak bu iki uygulamanın İMKB'ye kote kuruluşlarda ve finans kuruluşlarında zorunlu hale gelmesini sağlamışlardır.

SPK, 30 Aralık 2011 tarihli ve 28158 sayılı Resmi Gazete'de "Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin" Seri IV No: 56 sayılı Tebliği yayınlamış ve 11 Şubat 2012 tarihli ve 28201 Sayılı Resmi Gazetede de yayınlanan Seri IV No: 57 sayılı Tebliğ ile de Seri

IV No: 56 sayılı tebliğde güncellemeler yapmıştır. Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Seri IV No: 56 Sayılı Tebliğ (Tebliğ) borsa şirketlerinin esas alacakları kurumsal yönetim ilkelerini düzenlemektedir. Bu Tebliğ'de yönetim kurulu bünyesinde oluşturulması gereken komitelere yer verilmekte ve denetimden sorumlu komitenin yapısına değinilmektedir.

"Uygulama Örnekleriyle Birlikte A'dan Z'ye Denetim Komiteleri" raporunun amacı, denetim komitelerinin mevcut durumunu ortaya koymak, denetim komitesi üyelerini bilinçlendirmek, ihtiyaçlarına cevap vermek, iç denetim birimi ile denetim komitesi arasındaki ilişkiyi güçlendirmek, ayrıca dünyadaki uygulamaları açıklayarak şirketlere yol haritası oluşturmaktır.

Bu bağlamda, denetim komitesi kurmak isteyen kurumlara referans kaynağı oluşturulurken, bünyesinde denetim komitesi bulunan kurumların denetim komitesi üyeleri ile ilişkilerini en üst düzeye çıkarmaları için destek olunması hedeflenmiştir. Çalışmada IIA tarafından yayımlanan "*Knowledge Report*" ve "*Audit Committee Effectiveness: What Works Best, 4<sup>th</sup> Edition*" raporlarından faydalanılmıştır. Çalışmanın içeriğinde denetim komitesi uygulamalarına ilişkin uluslararası veriler yukarıda bahsi geçen raporlardan alınmış, Türkiye örneklerinde ise 2011 yılında İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan 15 şirket ile gerçekleştirilen görüşme verilerine yer verilmiştir.



B Ö L Ü M  
1

DENETİM KOMİTESİNİN  
TANIMI VE YAPISI



# 1. DENETİM KOMİTESİNİN TANIMI VE YAPISI

## 1.1. Denetim Komitesi Nedir?

Denetim komitesi, yönetim kurulu adına, iç ve dış denetim sürecinin uygulama etkinliğini, katma değerini, muhasebe, mali raporlama ve iç kontrollerin işleyişi ve yeterliliğini gözetim işlevine sahip komitedir. Denetim komitesi, bu işlevi ile yönetim kurulu için güvence sağlamaktadır<sup>6</sup>.

## 1.2. Denetim Komitesinin Yapısı Nasıl Olmalıdır?

Denetim komitesinin etkinliğini belirleyen temel etkenlerin başında denetim komitesinin yapısı gelmektedir. SPK'nın Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne ilişkin düzenlemesinde<sup>7</sup> komite üyelerinin tamamının bağımsız yönetim kurulu üyeleri arasından seçilmesi yer almaktadır.

Uluslararası uygulamalarda denetim komitesi üyeleri bağımsız bir aday seçim komitesi tarafından, bu uygulama mümkün değil ise yönetim kurulunun bağımsız üyeleri tarafından seçilmektedir. Üyelik süresi dolan veya ayrılan bir üye yerine ya da yeni bir uzmanlık ihtiyacını karşılamak için veya komiteyi büyütmek için yeni bir üye seçilmesi süreci yönetim kurulları tarafından yürütülmektedir.

Denetim komitesi, yönetimin faaliyetlerini denetlemekten sorumlu olduğu için üyelerin seçiminde uluslararası uygulamalarda CEO'nun sınırlı katılımı olması tercih edilmekte, ancak seçim sürecinde komite adayları ve komitenin takviye edilmesi gereken yanları hakkında CEO'ya danışılması önerilmektedir.

### *Denetim Komitelerinin Türkiye ve Dünyada Kilometre Taşları*

**1987** Treadway Komisyonu tarafından denetim komitelerinin önemini ortaya koyan, ABD Ulusal Komisyonu'nun Hileli Finansal Raporlamaya İlişkin Raporu yayımlandı. AICPA, NASD, FDIC ve AMEX halka açık şirketlerde denetim komitesi kurulmasını önermiş veya zorunlu kılmıştır.

**1999** Kurumsal Denetim Komitelerinin Etkinliğini Artırmaya Yönelik Özel Komite'nin rapor ve önerileri

**2002** SOA, denetim komitesinde daha fazla bağımsız yönetici bulunması ile finans ve muhasebe uzmanlığına sahip üye sayısının artmasını zorunlu kılarak, denetim komitelerinin sorumluluk ve yetkilerinin artmasına yardımcı olmuştur.

**2005** 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu ile ülkemizde, yönetim kurulunun denetim ve gözetim faaliyetlerini yerine getirmesine yardımcı olmak üzere denetim komitesi oluşturulması yasal bir zorunluluk olarak getirilmiştir.

**2006** SPK - Seri X, No. 22 Tebliğ ile yapılan düzenlemelere göre, hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklarda zorunlu olan denetim komitesinin; ortaklığın muhasebe sistemi, mali bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişi ve etkinliğinin gözetimine ilişkin rol ve sorumlulukları tanımlanmıştır.

**2011** SPK "Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin" Seri IV, No: 56 Tebliği yayınlamış ve denetim komitesi yönetim kurulu bünyesinde oluşturulması gereken komiteler arasında tanımlamıştır.

<sup>6</sup> Deloitte (2008) Kurumsal Yönetim Serisi No:2, Denetim Komitesi: Komite Üyelerinin Bağımsızlığı ve Nitelikleri

<sup>7</sup> SPK Seri IV, No: 56 Md.4.5.3

Genel uygulama olarak, atama sürecinde adayların komitenin ihtiyaçlarını karşılayıp karşılamadıklarını tespit edebilmek için denetim komitesi üyelerinde aranan niteliklerin yazılı hale getirilmesi tavsiye edilmektedir.

### 1.2.1. Denetim Komitesi Üyesinde Aranılan Özellikler Nelerdir?

Denetim komitesi üyelerinde aranılan kişisel özelliklere bakıldığında öncelikle etik kurallara bağlı, sağlıklı şüpheciliğe sahip, meraklı ve çabuk öğrenme becerisi ile muhakeme yeteneğine haiz, ayrıca açık sözlü ve görüşlerini ifade edebilecek cesarete sahip olması beklenmektedir. Bu özellikleriyle de üyeler şirkete yeni bakış açıları getirebilmeli ve yapıcı önerilerde bulunabilmelidir.

Denetim komitesi üyelerinin sahip olması gereken yetkinlikler ise şu şekildedir:

- Şirketin amaçları ve önemli gündem maddeleri ile ilgili söz sahibi olacak seviyede bilgili olmalı,
- Şirketin organizasyonel yapısını ve kültürünü bilmeli,
- Muhasebe, risk yönetimi, denetim ve şirket faaliyetleriyle ilgili teknik konularda bilgi, yetkinlik ve deneyime sahip olmalı,
- Şirketin içinde bulunduğu sektörü tanımalı,
- • Şirketin tabi olduğu ulusal ve uluslararası mevzuat ve diğer tüm kurallar hakkında bilgi sahibi olmalı<sup>8</sup>,
- Finansal sonuçlar ve faaliyetlerin anlaşılabilmesi için yeterli seviyede bilgiye sahip olmalı,
- Yeterli zamanı olmalı ve bu konuda taahhütte bulunmalı,
- Şirketin karşı karşıya olduğu riskler ve bu risklere ilişkin belirlenen kontrolleri bilmeli,
- Finansal ve teknik bilgilerin ötesine geçerek, şirket hakkında geniş bir bakış açısına sahip olmalıdır.

Eğer denetim komitesi üyeleri şirket hakkında yukarıda verilen yetkinliklere sahip değilse, atandıktan hemen sonra bu özelliklerin edinilmesi için gerekli adımlar atılmalıdır: Denetim komitesi başkanlarının ise güçlü liderlik ve objektif bakış açısına sahip olması, komite üyeleri, yönetim, iç ve dış denetçiler arasında verimli bir çalışma ilişkisini teşvik edici özelliklere sahip olması beklenmektedir.

<b>Tablo 1.1 Denetim Komitesinde Temsil Edilmesi Gereken Uzmanlık Alanları (IIA)</b>
• Finans ve muhasebe
• Sektör ve genel işletme bilgisi
• İç ve dış denetim
• Risk yönetimi
• Düzenlemelere uyum
• Hukuk işleri
• Bilgi teknolojileri ve bilgi güvenliği

<b>Tablo 1.2 Denetim Komitesinde Temsil Edilen Uzmanlık Alanları (KYE 15)</b>	
Finans ve muhasebe	%42
Sektör ve genel işletme bilgisi	%35
İç ve dış denetim	%11
Mühendislik	%8
Bankacılık	%4

Kaynak: 2009 IIA Flash Survey

<sup>8</sup> HM Treasury, Mart 2007, "Denetim Komitesi El Kitabı"

KYE 15'te yapılan çalışmada, denetim komitesi üyelerini belirlerken dikkate alınan en önemli özellik mali konularda bilgi ve sektör tecrübesine sahip olunması olarak ön plana çıkmaktadır. Temmuz 2008'de yapılan "IIA's GAIN July 2008 Flash Survey on Audit Committee Activities" anketine katılanların %37'si de komite üyelerinin %26 ila %50'si arasında değişen oranlarda finans konusunda uzmanlığa sahip olduğunu belirtmişlerdir.

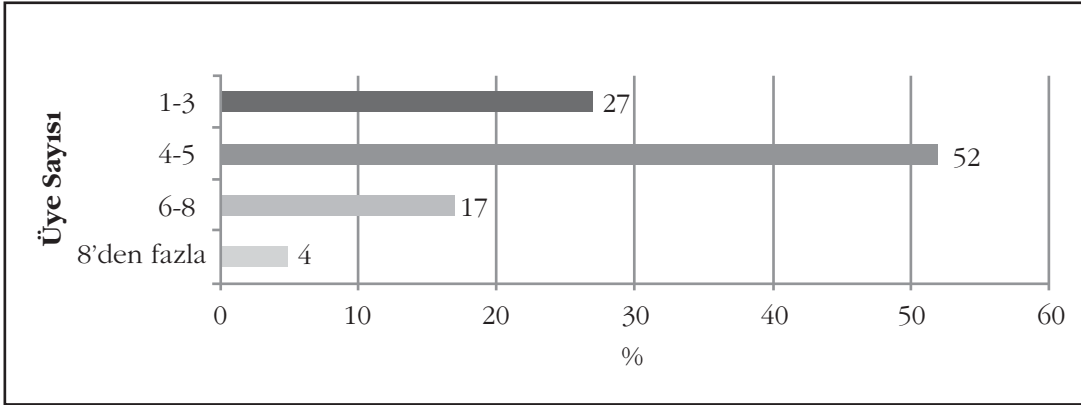
## 1.2.2. Denetim Komitesi Üye Sayısı ve Görev Süreleri

Denetim komitesinde yer alacak üyelerin ideal sayısı belirlenirken uluslararası uygulamalarda yer alan ve aşağıdaki tabloda özetlenen organizasyonel özelliklerin dikkate alınması önerilmektedir.

<b>Tablo 1.3 Denetim Komitesinin İdeal Üye Sayısını Belirlerken Dikkate Alınması Gereken Organizasyonel Özellikler</b>	
•	Şirket yapısının ve sektörün karmaşıklığı
•	Halka açıklık durumu
•	Şirketin büyüklüğü
•	Denetim komitesine verilen sorumluluklar ve uzmanlık düzeyi
•	Yönetim kurulunun büyüklüğü ve üye sayısı
•	Şirketin kültürü ve ihtiyaçları
•	Üyelerin başka kurul komitelerine ve dış komitelere atanmaları
•	Denetim komitesi yönetmeliğinde öngörülen hususlar

Kaynak: 2009 IIA Flash Survey

### Şekil 1.1. Denetim Komitesi Üye Sayıları (Dünya Ortalaması)



Kaynak: IIA's GAIN July 2008 Flash Survey on Audit Committee Activities

Temmuz 2008'de yapılan "IIA's GAIN July 2008 Flash Survey on Audit Committee Activities" çalışmasına göre uluslararası uygulamalarda denetim komitelerinin üye sayılarının ortalama dört ila beş arasında değiştiği görülürken, KYE 15 şirketlerinde üye sayılarının en fazla iki olduğu görülmektedir. Uluslararası uygulamalarda, halka açıklık oranının yüksek olduğu ve bu amaçla

denetim komitelerinin üye sayılarının da yönetim kurulları ile orantılı olarak daha yüksek olduğunu ifade etmek mümkündür.

Bununla birlikte, ankete katılanların %36'sı denetim komitesinde üyelik süresinin dört ila beş yıl veya daha uzun olduğunu, %34 ise bu sürenin bir ila üç yıl arasında olduğunu belirtmiştir. KYE 15 şirketleri ile yapılan görüşmelerde denetim komitesi üyelerinin görev süresi çalışmaya katılan 14 şirkette SPK mevzuatında belirtilen asgari süreye uygun olarak asgari bir yıl iken çalışmaya katılan bir şirkette ise sürenin iki yıl olduğu beyan edilmiştir.

B Ö L Ü M  
2

DENETİM KOMİTESİNİN ROL VE  
SORUMLULUKLARI:  
ULUSLARARASI ÖRNEKLER VE  
TÜRKİYE





## 2. DENETİM KOMİTESİNİN ROL VE SORUMLULUKLARI: ULUSLARARASI ÖRNEKLER VE TÜRKİYE

*Raporun bu bölümünde denetim komitesi uygulamaları hakkında güncel bilgiler elde etmek amacıyla IIA tarafından Mart 2009 tarihinde gerçekleştirilen ve 26 İDY'nin katıldığı "2009 IIA Flash Survey" (IIA Anketi) çalışması ve diğer ülke örnekleri KYE 15 şirketleri ile gerçekleştirilen görüşme sonuçları karşılaştırılmıştır.*

*Öncelikle denetim komitesinin temel görev alanları, rol ve sorumlulukları ele alınmış, ardından bu rol ve sorumluluklar finansal raporlama, risk yönetimi ve iç kontrol sistemi, iç denetim - yönetimin gözetimi, bağımsız denetçiler ile ilişkiler, yönetimle ilişkiler ve iş etiği ile davranış kuralları olarak altı ana başlık altında incelenmiştir.*

Denetim komitesinin yönetime danışmanlık ve rehberlik sağlama görevi ile birlikte, yönetimi izleme ve denetleme görevleri bulunmaktadır.

Bu çerçevede, yönetim kurulu adına;

- İç kontrol, risk yönetimi sistemleri ile iç denetim faaliyetinin etkinliği ve yeterliliğinin gözetilmesi,
- Muhasebe ve raporlama sistemlerinin sağlıklı işleyişinin ve üretilen bilgilerin bütünlüğünün gözetilmesi,
- İç denetçilere yol göstererek, iç kontrolleri gözeterek ve raporlama standartlarına uyumun sağlandığına emin olarak finansal raporlama sürecinin denetlenmesi,
- Finansal bilgilerin kamuya açıklanması,
- Bağımsız denetim kuruluşlarının yönetim kurulu tarafından seçilmesinde gerekli ön değerlendirmelerin yapılması,
- Yönetim kurulu tarafından seçilen bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerinin düzenli olarak izlenmesi, işleyiş ve etkinliğinin gözetimi ve değerlendirilmesi denetim komitesinin rol ve sorumlulukları arasındadır.

*Denetim komitesinin; yönetime danışmanlık ve rehberlik sağlama görevi ile birlikte, yönetimi izleme ve denetleme görevleri bulunmaktadır.*

Denetim komitesinin, bu kritik görevleri yerine getirebilmesi için komite üyelerinin bağımsızlığı ve objektifliği temin edilmelidir. Bu kapsamda, denetim komitesinin görev, yetki ve sorumluluklarını açıkça tanımlayacak bir yönetmeliğin bulunması da gereklidir<sup>9</sup>. SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne göre komitelerin görev alanları, çalışma esasları ve hangi üyelerden oluşacağı yönetim kurulu tarafından belirlenir ve kamuya açıklanır<sup>10</sup>. Yönetim kurulu ve denetim komitesi üyeleri arasında

<sup>9</sup> Deloitte, 2007, *Denetim Komitesi: Rol ve Sorumlulukları*, Deloitte Türkiye Raporu, Kurumsal Yönetim Serisi No:1

<sup>10</sup> SPK Seri IV, No: 56 Md. 4.5.2

güvene dayalı bir ilişki kurulmalı, iletişim kanalları açık olmalı, yetki sınırları ile rol ve sorumluluklara dair anlayış ve fikir birliği sağlanmalıdır. Bu doğrultuda yönetim, denetim komitesinin katkısını önemli kararların alınmasından önce istemelidir.

<b>Tablo 2.1. Denetim Komitesinin Temel Görevleri (IIA)</b>	
<b>DENETİM KOMİTESİNİN TEMEL GÖREVLERİ</b>	<b>Ayrılan Süre (%)</b>
Mali tabloların hazırlanmasına ilişkin kontrollerin etkin bir şekilde oluşturulması ve gerçekleştirilmesi	%38
İç kontrol ortamının gözetimi	%22
İç denetim fonksiyonunun kilit alanlarının gözetimi	%22
Bağımsız denetim ile ilişkiler	%12
Yönetimin kurumsal amaçlara bağlılığının gözetimi	%3
Finans, faaliyet ve uyum konularında genel rehberlik sağlanarak şirkete destek verilmesi	%3
<b>Toplam</b>	<b>%100</b>

*Kaynak: The IIA's GAIN Annual Benchmarking Study*

IIA anketinin katılımcılarına göre, denetim komitesinin temel görevi mali tablolar hazırlanırken yapılacak kontrollerin etkin ve plana uygun bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaktır. Bununla birlikte, denetim komiteleri tarafından iç kontrol ortamı ve iç denetim fonksiyonunun kilit alanlarının gözetilmesi gerekmektedir.

<b>Tablo 2.2. Denetim Komitesinin Temel Görevleri (KYE-15)</b>	
<b>DENETİM KOMİTESİ TEMEL GÖREVİ</b>	<b>Ayrılan Süre (%)</b>
Mali tabloların hazırlanmasına ilişkin kontrollerin etkin bir şekilde oluşturulması ve gerçekleştirilmesi	%42
İç denetim fonksiyonu ile ilişkiler	%19
Risk yönetimi ve mevzuata uyum konularının değerlendirilmesi	%16
Bağımsız denetim ile ilişkiler	%11
Etik kurallara uyum	%5
Diğer birimler ile iletişim	%4
Strateji belirlenmesi süreci	%3
<b>Toplam</b>	<b>%100</b>

KYE 15 şirketlerindeki denetim komitesi üyeleri ile yapılan görüşmelerde denetim komitelerinin ağırlıklı görevinin finansal raporlama süreci olduğu katılımcılar tarafından dile getirilmiştir. İkinci önemli gündem konusunun ise iç denetim birimi ile ilişkiler olduğu belirtilmiştir. Bu iki başlığın yanı sıra dış denetim ile ilişkiler, risk yönetimi ve mevzuata uyum, etik kurallara uyum, diğer birimler ile iletişim ve strateji belirleme süreci ile ilgili görüş verilmesi konularının da denetim komitesi gündeminde yer aldığı ifade edilmiştir.

IIA Anketi ve KYE 15 şirketlerinde yapılan anket çalışmalarının ortak özellikleri, mali tabloların hazırlanması sürecindeki kontrollere odaklanılmasının ön planda olmasıdır. Genel olarak IIA anketinde yer alan şirketlerin ve KYE 15 şirketlerinin denetim komitelerinin temel görevlerinin paralellik gösterdiği dikkat çekmektedir. Bu çalışmanın ilerleyen bölümlerinde, söz konusu görev ve sorumluluklara detaylı olarak yer verilmektedir.

## **2.1. Finansal Raporlama**

Finansal tabloların ve ilgili dipnotların doğruluğunun denetlenmesi denetim komitesinin en temel ve önemli sorumluluklarından biridir. SPK Seri: X No: 22 sayılı Tebliğ 2. Kısım Madde 25’de söz konusu sorumluluk tanımlanmıştır. Denetim komitesi bu sorumluluğunu yerine getirirken çok sayıda finansal veriyi incelemek durumunda kaldığı için finansal tabloların anlaşılması konusunda zorluklar yaşayabilmektedir. Dolayısıyla, muhasebe uygulamalarına ilişkin bilginin yanı sıra denetim komitesi üyelerinin şirketin karşı karşıya kaldığı ekonomik koşullar ve iş stratejileri konularında da bilgi sahibi olması gerekmektedir.

Finansal raporlama sürecinin denetim komitesi tarafından sağlıklı bir şekilde incelenebilmesi için aşağıdaki konularda yeterli bilgiye sahip olmalıdır:

- Faaliyet gösterilen sektör
- Karmaşık, zorlu ve riskli alanlar
- Önemlilik derecesi
- Muhasebe politikaları
- Muhasebe tahminleri
- Raporlama süresi boyunca meydana gelen önemli değişiklikler
- İlişkili taraf işlemleri
- Ara dönem finansal tablolar
- Kamuoyunun aydınlatılmasında şeffaflık

### **2.1.1. Faaliyet Gösterilen Sektör**

Denetim komitesi üyelerinin finansal raporları etkin bir şekilde değerlendirebilmesi için şirketin faaliyetleri ve içinde bulunduğu sektör hakkında güçlü bir bilgi birikimine sahip olmaları gerekmektedir.

Bu bilgi birikiminin edinilmesi için aşağıda belirtilen hususlar yol gösterici olacaktır:

- Geçmiş dönemlerde şirket faaliyetleri ile ilgili alınan kararların gözden geçirilmesi
- Şirketin fabrika ve tesislerinin ziyaret edilerek faaliyetlerin yerinde izlenmesi
- Pazarlama ve satış yöneticileri ile tanışılması, ürün ve pazar hakkında bilgi sahibi olunması
- Satış dağıtım kanalları ve ana müşterilerin öğrenilmesi
- Tedarik zinciri ve ana tedarikçilerin incelenmesi
- Faaliyet ile ilgili detayların kavranması için işletmenin birim yöneticileri ile tanışılması
- Finans yöneticileri, iç denetçi ve bağımsız denetçiler ile tanışılması
- Rakipler ve sektör hakkında analist raporlarının incelenmesi
- Yönetimin yatırım finansman şirketlerinin analistleri ile olan görüşmeleri ve analistlerin sorularına verilen cevapların incelenmesi
- Şirket içinde yapılan dahili duyuruların incelenmesi
- Dönem içinde gerçekleşen büyük işlemler ve değişikliklerin incelenmesi
- Şirketin borçluluk durumu ile ilgili derecelendirme kurumları tarafından yazılan raporların incelenmesi
- Sektör odaklı yayınlardan faydalanılması

### **2.1.2. Karmaşık, Zorlu ve Riskli Alanlar**

Denetim komitesi, karmaşık işlemler, zorlu iş süreçleri ve riskli alanlara ilişkin, şirket yönetiminden yeterli derecede bilgi edinmelidir.

Bu alanlara örnek olarak;

- Kur, faiz ve hammadde alım, fiyat istikrarsızlığı ve diğer benzeri riskleri bertaraf etmek için kullanılan türev enstrümanlar,
- Şirketin uyum sağlaması gereken yasa ve mevzuat değişiklikleri,
- Alacak riski yönetiminde kullanılan enstrüman ve uygulamalar,
- Mali tablolarda yer alan özel tekniklerle hesaplanan karşılıklar verilebilir.

KYE 15 şirketlerinin denetim komiteleri ile yapılan görüşmelerde anlaşılması zor ve karışık işlemler ile ilgili şirket yönetimleri haricinde konunun uzmanı danışmanlardan da görüş alındığı belirtilmiştir.

### 2.1.3. Önemlilik Derecesi

"Önemlilik Derecesi" finansal raporlamanın odak noktasıdır.

İşletmeler;

- Finansal tabloları etkileyebilecek bir özel durum açıklaması yaparken,
- Raporlama sürecinde finansal tablolar ile ilgili önerilen bir düzeltmeyi yapmaya karar verirken,
- Bir iç kontrol eksikliğinin önemli olup olmadığını değerlendirirken,
- Bir önceki yıl yayınlanan finansal tabloları yeniden düzenlerken

önemlilik durumuna göre hareket eder.

Denetim komitesi, şirket yönetimi ve bağımsız denetçilerin "önemlilik" kavramını nasıl değerlendirdiklerini anlamalı ve şirketin "önemlilik derecesi" seviyesi hakkında görüşe sahip olmalıdır.

Finansal tablolar üzerinde yapılan bir düzeltmenin veya yapılacak bir dipnot açıklamasının önemli olup olmadığını değerlendirmek için ilk etapta rakamsal bir eşik değeri belirlemek faydalı olsa da sermaye piyasası otoriteleri herhangi bir yüzde veya rakamsal eşik değeri için bir baz kriter olmadığı konusunda dikkat çekmektedirler.

Önemlilik niceliksel bir kavram olmanın ötesinde, niteliksel olarak değerlendirmeyi de gerektiren önemli bir yargıdır. Özünde bir hata, bilgiyi kullanan kişinin yargısını değiştirebilecek kadar büyükse önemlidir. Bu yüzden yönetici ve denetçiler bir verinin gerçekten önemli olmadığı konusunda yargıya varmadan önce, ilgili bütün niteliksel ve niceliksel durum ve şartları değerlendirmek durumundadır.

*Önemlilik niceliksel bir kavram olmanın ötesinde, niteliksel olarak değerlendirmeyi de gerektiren bir yargıdır.*

KYE 15 şirketleri ile yapılan görüşmelerde önemlilik durumunun bağımsız denetçilerle mutabık kalınarak hesaplandığı, önemli düzeltmelerle ilgili ise denetim komitesi ve yönetim kurulunun bilgilendirildiği ve/veya onayının alındığı belirlenmiştir. İki şirkette ise önemlilik eşliğinin dikkate alınmadan değerlendirme yapıldığı görülmüştür.

### 2.1.4. Muhasebe Politikaları

Muhasebe politikaları; finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında şirketler tarafından kullanılan belirli ilkeler, kurallar ve uygulamalardır.

Denetim komitesinin, şirketin finansal tablolarında uygulanan önemli muhasebe politikalarını ve belirlenen politikaların doğru olup olmadığını kavraması kritik bir konudur. Denetim komiteleri, şirketin muhasebe politikalarına ilişkin düzenleyici otoriteler ve yatırımcılardan gelen eleştirileri inceleyerek önemli bilgi birikimi elde edebilir. Böylece komite, eleştirilerin doğasını anlayarak onları yönetim ve bağımsız denetçilerle tartışabilecek seviyede bilgiye sahip olacaktır.

Denetim komitelerinin kritik muhasebe politikalarını kavramalarını sağlayabilecek bir başka etkin yol da özel bilgilendirme ve eğitim toplantıları düzenlenmesidir. Örneğin, gelir tahakkuku veya gider karşılıkları üzerine özel bir eğitim toplantısı düzenlenebilir.

***Denetim komitesi, mevcut muhasebe politikalarını değerlendirirken ne sormalı?***

- *Uygulanan muhasebe politikaları fazla muhafazakar veya fazla agresif midir?*
- *Muhasebe politikaları işlemin özüne uygun mudur?*
- *Ana rakipler hangi muhasebe politikalarını kullanmaktadır?*
- *Alternatif bir muhasebe politikası uygulanabilir mi?*
- *Bağımsız denetçiler alternatif muhasebe politikaları karşısında neden mevcut muhasebe politikalarını tercih etmektedirler?*

Şirket yönetimi çok sık olmasa da farklı bir muhasebe politikasının işlemin özünü daha doğru bir şekilde yansıttığına inanırsa muhasebe politikalarını kendi isteğiyle değiştirebilmektedir. Bu durum, şirketin faaliyetlerindeki değişikliklerden veya yeni oluşan şartlardan kaynaklanabilmektedir. Yönetim, muhasebe politikalarında ihtiyari bir değişim öneriyor ise denetim komitesi şu sorular üzerinde düşünmelidir:

- Değişim neden önerilmektedir?
- Değişimin daha tercih edilebilir olmasını sağlayan nedir?
- Daha tercih edilebilir yöntemler sunan bir değişim ise neden geçmiş yıllarda uygulanmamıştır?
- Düzenleyici otoriteler var olan muhasebe politikalarını hiç sorgulamışlar mıdır?
- Cari dönemde ve gelecek dönemlerde gelirlere etkisi ne olacaktır?
- Değişiklerin şirketin imzaladığı sözleşmeler üzerindeki etkisi ne olacaktır?
- Değişimin yöneticilere sağlanan faydalar üzerindeki etkisi ne olacaktır?
- Düzenleyici otoriteler, ortaklar ve analistler değişime razı mıdır?
- Değişimi uygulamamanın sonuçları nelerdir?

Şirketler, kendi istekleri haricinde muhasebe standartlarındaki veya sermaye piyasası düzenleme kurallarındaki bir değişiklik nedeni ile de muhasebe politikalarını değiştirebilir. Böyle bir durumda şirket yönetimi şirketin finansal tablolarını etkileyebilecek yeni bir muhasebe standardı gelmeden önce denetim komitesini bilgilendirmelidir.

Muhasebe standartlarında veya sermaye piyasası düzenleme kurallarında bir değişiklik olması durumunda denetim komitesi, yöneticiler ve bağımsız denetçiler ile Şu konuları ele almalıdır:

- Şirketi cari yılda etkileyen yeni standartlar
- Şirketi gelecek yıllarda etkileyecek yeni standartlar
- Şirketin açıklamayı tasarladıklarının yanında, yeni standartların finansal tablolara etkileri
- Taslak standartlar ve bu standartlar uygulanmaya başladığında finansal tabloları nasıl etkileyeceği

### 2.1.5. Muhasebe Tahminleri

Muhasebe tahminleri; bir varlık veya yabancı kaynağın defter değerinin veya bunların cari durumunun saptanması ve gelecekte beklenen fayda ile yükümlölüklerinin değerlendirilmesidir. Muhasebe tahminlerinde değişiklikler olabilmektedir. Değişiklik esas itibariyle bir varlık veya yabancı kaynağın defter değerinin veya bunların cari durumunun saptanmasından ve gelecekte beklenen fayda ve yükümlölüklerinin değerlendirilmesinden kaynaklanan, dönemsel kullanım tutarının değişiminden kaynaklanmaktadır.

*Yönetim genellikle muhasebe tahminlerini, agresif olanlardan muhafazakar olanlara uzanan bir aralığa göre değerlendirir. Denetim komiteleri en muhafazakar muhasebe tahminini de en agresif muhasebe tahminini değerlendirdiği hassasiyette değerlendirmelidir.*

Yönetim genel olarak Şu alanlarda tahminler yapar:

- Tahsil edilemeyen alacaklar
- Hareketsiz ve hurda stoklar
- Değeri düşen varlıklar
- Çalışanlara sağlanan fayda ve haklar
- Vergi karşılıkları
- Türev ürün değerlemeleri
- Garanti yükümlölükleri
- Çevresel yükümlölükler

Yönetim genellikle muhasebe tahminlerini, agresif olanlardan muhafazakar olanlara kadar uzanan bir aralığa göre değerlendirir.

Rutin olabilecek tahminleri birçok Şirket belirlenmiş yöntemler kullanarak tespit ederken, bazı tahminleri yapmak daha zorlu olmaktadır. Yönetim kaydedilecek doğru tutarı belirlemek için önemli derecede bir sorgulama yapmaya ihtiyaç duymaktadır. Sonuç olarak, denetim komiteleri yönetimin tahminleri geliştirme süreçlerine odaklanmak için zaman harcamalıdır. Örneğin, emekliliğe ilişkin yan faydalara ait yükümlölükleri hesaplamak, yatırımlardan elde edilecek

kazanç, reeskont oranı, ücret artışları gibi çok birçok konu tahminle ilişkilidir. Bu tahminlerde olabilecek herhangi bir değişiklik, yükümlülük veya varlık üzerinde önemli derecede bir etkiye sahip olabilecektir.

Denetim komiteleri muhasebe tahminlerini kontrol etmek için aşağıda yer alan yönlendirici çalışmalardan yararlanabilir:

- Hangi finansal tablo kaleminin önemli tahminler içermekte olduğunu öğrenmek,
- Tahminlerin temelini oluşturan verilerin güvenilirliği ile ilgili yönetimle görüşmek
- Geçmiş tahminlerin gerçekleşen değerlerle ne kadar örtüştüğünü dikkate almak
- Anahtar varsayımları ve tahminleri destekleyen bağlantıları, varsayımların değişip değişmediğini anlamak
- Yönetimin tahminleri geliştirirken kullandığı modellerin kapsamını öğrenmek (Emeklilik planı hesaplamaları veya türev piyasa değerlemeleri gibi karmaşık modellerde profesyonel danışmanlardan hizmet alınması düşünülebilir)
- Tahminlere baz olan olayların gerçekleşip gerçekleşmeme olasılığını değerlendirmek,
- Yönetimin bazı tahminleri neden yaptığını veya bazılarını neden yapmamayı tercih ettiğini anlamak, belirli bir tahmin seçerek dengelerin doğru devam edip etmediğini kaydetmek
- Zamanlama ve tahakkuk tutarlarının temelini oluşturan gerekçeleri anlamak
- Varsayımdaki küçük bir değişikliğin, kayıtlı tutarı ne kadar değiştireceğini öğrenmek
- Denetçi ve bağımsız uzmanlarla görüşerek, önemli ve karmaşık olan modellerin geçerliliğini sorgulamak

## **2.1.6. Raporlama Süresi Boyunca Meydana Gelen Önemli Değişiklikler**

Denetim komiteleri finansal tablolarda dönemden döneme oluşan önemli değişiklikleri gözlemlemelidir. Yönetim bu değişiklikleri, bütçe, tahmin ve gerçekleşen değerler arasındaki sapmalar için düzenli olarak açıklamalıdır.

Etkin çalışan denetim komiteleri, dönem kapanmadan önce hacimde (özellikle gelirlerde) önemli bir artış olup olmadığını araştırır. Eğer işletmenin yapısından kaynaklanan bir dalgalanma değil ise son birkaç haftadaki önemli değişiklikleri inceler.

Diğer önemli bir konu da şirket olağandışı veya bir defaya mahsus olan bir işlem kayıt ettiyse, denetim komitesi bu işlemin doğasını, ekonomik esasını, finansal tablolar üzerindeki etkisini, muhasebenin ve dipnotların uygunluğunu irdelemelidir. Yönetimin açıklamaları komitenin şirket algısı ile uyumlu ve mantıklı olmalıdır. Yüksek derecede tahmin ve sorgu gerektiren bir işlemde önemli bir değişiklik olduğu zaman komite yine açıklama almalıdır.

## **2.1.7. İlişkili Taraf İşlemleri**

Finansal raporlamanın en hassasiyet içeren bölümü ilişkili taraf işlemleri ile ilgili bölümdür çünkü bu işlemlerin piyasa koşullarına uygun olma durumu inceleme yapılmadan tespit edilemez.



Hassasiyetin diğeri bir sebebi analist firmaları ve yatırımcıların özellikle üst düzey yöneticiler ile ilgili olan ilişkili taraf işlemlerini dikkatlice izlemeleridir. Denetim komitesi için zor olan konulardan biri de şirketin kendi bilgileri haricinde ilişkili taraf işlemine başlaması ve dipnot açıklamalarının doğruluğu konusunda emin olunamamasıdır.

*Finansal raporlamanın en hassasiyet içeren bölümü ilişkili taraf işlemleri ile ilgili bölümdür çünkü bu işlemlerin piyasa koşullarına uygun olma durumu inceleme yapılmadan tespit edilemez.*

İlişkili taraflar genel olarak şunları kapsar:

- Şirketin bağlı ortaklıkları, iştirakleri, yönetim kurulu
- Şirketin operasyonları üzerinde önemli etkiye sahip yatırımcılar
- Şirketin sahipleri, yöneticileri ve onların yakın aile üyeleri
- Şirketin ilişkide olduğu ve operasyonları önemli derecede etkileyebilecek diğeri kurumlar

İlişkili taraf işlemleri birçok biçimde vuku bulabilir. Örneğin, bir üst düzey yönetici şirketin önemli müşteri veya tedarikçilerinden birinin yönetiminde yer alabilir veya şirket önemli bir hissedarla işlem yapabilir. Bazen bu tür işlemler, çıkar çatışması potansiyeline sahip iken parasal olmayan bir durum da söz konusu olabilir.

Şirketler önemli miktardaki ilişkili taraf işlemlerini finansal tablolarında açıklamak zorundadır. Bu açıklamalar genellikle işlemin ilişkili taraftan gelen veya ilişkili tarafa gönderilen olup olmadığına ve tutara bakmadan, ilişkinin doğasını vermeli, dönem boyunca gerçekleştirilen işlemlerin tanımını ve finansal tablolara etkisinin anlaşılmasını sağlayan diğeri bilgileri içermelidir. SPK bu konuda payları borsada işlem gören ortaklıklar ile ilişkili tarafları arasındaki varlık, hizmet veya yükümlülük transferleri işlemlerinde her bir işlem tutarının, ortaklığın kamuya açıklanan son yıllık finansal tablolarında yer alan aktif toplamının veya brüt satışlar toplamının %5'ine veya daha fazlasına ulaşacağına öngörülmesi durumunda, işlem öncesinde değerlemesinin yaptırılmasını zorunlu kılmaktadır.

Değerlemeyi yapan kuruluşun, işlem şartlarının adil ve makul olup olmadığına ilişkin görüşüne yer vererek raporunu ortaklık yönetim kuruluna sunması beklenmektedir. Yaygın ve süreklilik arz eden işlemlerde ise, bir hesap dönemi içerisindeki bu nitelikteki işlemlerin tutarının SPK düzenlemeleri uyarınca kamuya açıklanacak yıllık finansal tablolarında yer alan aktif toplamının veya brüt satışlar toplamının % 10'una veya daha fazlasına ulaşması durumunda, ortaklık yönetim kurulu tarafından işlemlerin şartlarına ve piyasa koşulları ile karşılaştırmasına ilişkin olarak bir rapor hazırlanması ve söz konusu raporun yıllık olağan genel kurul toplantısından üç hafta önce ortakların incelemesine açılarak söz konusu işlemler hakkında genel kurul toplantısında ortaklara bilgi verilmesi zorunludur.

İlgili mevzuat uyarınca şirketin her türlü ilişkili taraf işlemlerinde ve üçüncü kişiler lehine teminat, rehin ve ipotek verilmesine ilişkin yönetim kurulu kararlarında bağımsız üyelerin çoğunluğunun onayı aranmaktadır. Bağımsız üyelerin çoğunluğunun söz konusu işlemi onaylamaması halinde, bu durum işleme ilişkin yeterli bilgiyi içerecek şekilde kamuyu aydınlatma düzenlemeleri çerçevesinde kamuya duyurulmakta ve işlem genel kurul onayına sunulmaktadır. Söz konusu genel kurul toplantılarında, işlemin tarafları ve bunlarla ilişkili kişilerin oy kullanamayacakları bir oylamada karar alınarak diğer pay sahiplerinin genel kurulda bu tür kararlara katılmaları sağlanmaktadır. Bu durumlar için yapılacak genel kurul toplantılarında toplantı nisabı aranmamaktadır. Oy hakkı bulunanların adi çoğunluğu ile karar alınmaktadır. Belirtilen esaslara uygun olarak alınmayan yönetim kurulu ile genel kurul kararları geçerli sayılmamakta ve bu hususlara ilişkin hükümlere esas sözleşmede yer verilmesi gerektiği belirtilmektedir<sup>11</sup>.

Denetim komiteleri, yönetimin ilişkili taraflar belirlenirken doğru süreçlere sahip olup olmadığını, ilişkili tarafla işlemlerinin dikkat çekip çekmediğini ve yeterli açıklama sağlayıp sağlamadığını kontrol etmelidir. Komiteler bu açıklamalarda ilişkinin mahiyeti dahil, eksiksiz ve gerekli tüm bilgiyi sağlamalarının önemli olduğunun farkında olmalıdır, böylece finansal tabloları kullananlar işlemi daha iyi anlayabilecektir.

## 2.1.8. Ara Dönem Finansal Tablolar

Eksiksiz ve tutarlı olarak hazırlanan ara dönem finansal raporlar, sermayedar, yatırımcı ve analistler için yıllık finansal tablolar kadar önemlidir. Şirketler genellikle ara dönemlerde ilk olarak basın bültenlerinde uygun ve düzenleyici bir formatta olmak üzere kısıtlı finansal bilgi sunar. Denetim komiteleri ara dönem finansal tablolarını ve ilgili dipnotları kontrol etmede aktif bir şekilde rol almalıdır.

Etkin komiteler kontrollerine işlem tamamlandıktan sonra değil, şirket ara dönem finansal bilgilerini yayımlamadan önce başlar. Denetim komitesi, ara dönem sonuçlarını incelerken, yönetime dönem içerisinde karşılaşılan önemli işlemleri ve ara dönem sonuçlarının yıllık finansal tablolar ile tutarlı olarak hazırlanıp hazırlanmadığını sormalıdır. Yıllık incelemede yöneltilen; sonuçların bütçe ile karşılaştırması, muhasebe politikalarının uygun bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı, önemli işlemlerde dikkat çeken değişikliklerin olup olmadığı, olağanüstü durumların nasıl yansıtıldığı, kazançların genel durumu ve dipnotların uygunluğu gibi birçok sorunun ara dönem raporlarında da yöneltilmesi gerekir.

*Denetim komiteleri ara dönem finansal tablolarını ve ilgili dipnotları kontrol etmede aktif bir şekilde rol almalıdır. Etkin komiteler kontrollerine, işlem tamamlandıktan sonra değil, şirket ara dönem finansal bilgilerini yayımlamadan önce başlar.*

<sup>11</sup> SPK Seri IV, No: 56 Md. 4.4.7

Denetim komitesi, ara dönem raporlarındaki bağımsız denetçi görüşlerini ele almalıdır. Yıllık finansal tablolarında olduğu gibi bağımsız denetçilerin özellikli durumları denetim komitesine iletmesi beklenmektedir. Önemli muhasebe politikaları değişiklikleri veya yeni bir politika seçimi, inceleme esnasında yapılan düzeltmeler, tespit edilen önemli derecedeki muhasebe veya dipnot hataları, yönetimle görüş ayrılıkları, iç kontroldeki önemli değişiklikler bu durumlara örnek gösterilebilir.

### **2.1.9. Kamuoyunun Aydınlatılmasında Şeffaflık**

Birçok ülkede halka açık şirketler, riskler ve bu risklerin muhtemel sonuçları için ek açıklamalar sunmak zorundadır. Raporlamanın şekli ne olursa olsun, denetim komiteleri finansal raporlar yayımlanmadan önce bu durumu değerlendirmeli ve şirket ile ilgili komitenin değerlendirmelerinin finansal durumla uyumlu olup olmadığını sorgulamalıdır.

Şeffaf bilgilendirmeler, yatırımcıları başarılı bir şekilde şirkete yönlendirir ve diğer paydaşlara şirkette pay sahibi olma, müşteri veya tedarikçi gibi işlem yapma kararlarını vermeleri için öğrenmeleri gereken bilgileri verir.

Rapor açıklamalarındaki bilgilerin doğruluğunu değerlendirmek komitenin görevlerinden biridir. Sermaye piyasası düzenleyicileri şirketlerin önemli olumsuz gelişmeler hakkında erken uyarı yapmamaları halinde bunun nedenini sorgular. Finansal tablo kullanıcıları, açıklanan finansal tablolardaki sorunları ve risklerin derecesini öğrenmek ister. Örneğin, şirket için önemli bir müşteri iflas etmiş ve şirkete ödeme yapamayacağını bildirmiş ise hissedarlar bu belirsizliği bilmek ister. Benzer şekilde, gelecek dönemde muhtemel bir ürün geri çağırmanın beklenmesi halinde yönetim önemli miktardaki sigorta maliyetinin farkındadır ve bu belirsizlikle birlikte sigorta tahakkuklarını açıklaması beklenir.

Rapor açıklamaları ve diğer dipnotları kontrol ederken, denetim komiteleri raporlamanın;

- Yatırımcılara şirketi yönetimin gözüyle görmelerini sağlayacak anahtar finansal ve finansal olmayan göstergeleri içeren gerçek analizleri sunması,
- Şirketin finansal durumunu gösteren tüm finansal açıklamaları ve analizleri içermesi,
- Şirketin kazançlarının ve nakit akışının niteliği ve çeşitliliği hakkında bilgi vermesi,
- Net, tarafsız ve düzgün bir dille yazılması,
- En önemli bilgiye en çok vurguyu yapması,
- Bilinen önemli olayları ele alması,
- Şirketin uzun ve kısa vadeli nakit çıkışlarını tanımlaması,
- Dönemden döneme ve geçmiş ile karşılaştırıldığında tutarlı olması,
- Finansal tablo dipnotlarında yer alan bilgilerin tekrarı olmasından öte, ek görüş bildirmesi,
- İlgili profesyonel ve düzenleyici açıklama gereklilikleri ile uyumlu olması,
- Sektör, iş, pazar ve rakipler hakkında beklenen trendler ile ilgili geleceğe ilişkin bakış açısı sağlaması

hususlarını değerlendirmelidir.

Açıklama ve şeffaflık ile ilgili önemli bir nokta, kanuna uygun ve şirketin açıklamak zorunda olduğu minimum bilgileri içermesidir.

## **2.2. Risk Yönetimi ve İç Kontrol Sistemleri**

Şirketler faaliyetlerini sürdürürken çeşitli risklere maruz kalmaktadır. Tüm bu riskleri yönetmek denetim komitelerinin doğrudan görevi olmasa da özellikle finansal raporlama, mevzuata uyum, suistimal, bilgi sistemleri ve gizlilik konularındaki önemli risklerin değerlendirilme sürecinin gözetimi denetim komitelerinin alanına girmektedir. Önemli olan denetim komitelerinin gözetmekle sorumlu oldukları risk kategorilerinin ve önem seviyelerinin tanımlı olması ile komitelerin bu sorumluluğunun farkında olmasıdır.

Bununla birlikte TTK halka açık şirketlerde, risklerin erken teşhisi konusunda ayrı bir komite kurulmasını zorunlu tutarken, bağımsız denetçinin gerekli görmesi halinde halka açık olmayan şirketlerde de bu komitenin kurulmasını öngörmektedir. SPK, Risk Yönetim Komitesi kurulmasını, kurulmaz ise görevlerinin Kurumsal Yönetim Komitesi tarafından yerine getirilmesini zorunlu tutmaktadır.

Denetim komitelerinin risk yönetimindeki rol ve sorumluluğu, TTK ve SPK düzenlemeleri çerçevesinde öngörülen risk yönetimi faaliyetlerinin gözetimidir.

### **2.2.1. Risk Yönetimi**

Etkin bir risk yönetim süreci, şirketlerin performans ve karlılık hedeflerine ulaşmasını desteklemektedir. İdeal olarak böyle bir sistem, kurum hedef ve stratejileri ile ilişkilendirilmiş olmalıdır. Kurumun almak istediği riskler ve alabileceği en yüksek riskler tanımlanmış olmalıdır. Bu özellikleri ile risk yönetim sürecini gözetmek denetim komitelerinin doğrudan görevidir. Gözetim sürecinin sınırları, ülkelerin borsalarında farklı mevzuatlarla tanımlanmıştır.

Şirketler yasalara uygun olarak risk yönetim süreçlerini ve iç kontrol sistemlerini oluşturmalı, şirket yönetim organları süreçleri gözetmeli ve denetlemelidir. Bunu sağlamak için Treadway Komisyonu'nun Sponsor Kurumları tarafından, iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için genel kabul görececek standartlar belirleyen bir model (COSO modeli olarak da anılmaktadır) oluşturulmuştur. Bu model ile birlikte ISO tarafından yayımlanan risk yönetim kılavuzu da kullanılmaktadır.

ABD'de yasalar, denetim komitesinin risk değerlendirme ve risk yönetimi süreçlerinin politika ve prosedürlerini değerlendirmesini ve uygulamalarını test etmesini gerektirmektedir. Hindistan'da da benzer bir uygulama söz konusudur.

Avustralya'da, denetim komitesi risk yönetimi süreci ve iç kontrol sistemleri ile ilgili değerlendirmelerini yönetim kuruluna raporlamak zorundadır.

Avrupa Parlamentosu'nun da benzer bir yönergesi şirketlerin iç kontrol ve risk yönetim süreçleri ile ilgili yönetim kurullarına raporlama yapmasını gerektirmektedir. Fransa ve Hollanda gibi ülkeler yasalarını bu yönergeye uyarlamışlardır. İngiltere'de yönetim kurulu başkanlarının onayladıkları ve yayımladıkları raporların bir bölümü risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerini içermektedir. Kurumsal Yönetim İlkeleri'ni açıklayan Turnbull Kılavuzu'nda<sup>12</sup> yönetim kurullarına benzer bir sorumluluk verilmektedir. Hollanda'da bu görev denetim komitelerine verilmiştir.

Uluslararası İç Denetim Standartları'nda (UMUÇ) risk yönetim sürecine ilişkin iç denetimin rolleri açıklanmaktadır. Buna göre iç denetim faaliyetleri, risk yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır<sup>13</sup>.

**Denetim Komiteleri risk yönetimi süreci ile ilgili aşağıdaki soruları sormalıdır:**

- Şirket yönetimi, risk olabilecek unsurları nasıl belirlemektedir?
- Risk olarak kabul edilen konuların gerçekleşme olasılıkları ve etkileri nasıl belirlenmektedir?
- Şirket yönetimi, kurulan modeli şirket ihtiyaçlarına uygun hale nasıl getirmiştir?
- Risk yönetim süreci sürekli midir? Yoksa belirli bir andaki duruma mı odaklıdır?
- Risk yönetim sürecinden sorumlu olan çalışanlar gerekli deneyim ve birikime sahip midir? Kurumu ne ölçüde tanımaktadırlar?
- Yönetim tarafından belirlenmiş en önemli riskler nelerdir? Bu riskler yönetim kurulu ile paylaşılmış mıdır?
- İç denetimin risk yönetimindeki rolü nedir? İç denetim planında, kilit risklere ilişkin denetim projeleri var mıdır?
- Yönetim kurulu tarafından oluşturulan diğer komiteler risklere ilişkin ne gibi adımlar atmaktadırlar?

<sup>12</sup> Financial Reporting Council, 2005, Turnbull Kılavuzu,

<http://www.frc.org.uk/documents/pagemanager/frc/Revised%20Turnbull%20Guidance%20October%202005.pdf>

<sup>13</sup> UMUÇ St. No: 2120 - İç denetim faaliyeti; risk yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır.

2120 A1 - İç denetim faaliyeti, aşağıdakileri dikkate alarak, kurumun yönetim süreçlerinin, faaliyetlerinin ve bilgi sistemlerinin maruz kaldıkları riskleri değerlendirmek zorundadır:

- Mali ve operasyonel bilginin güvenilirliği ve doğruluğu
- Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği
- Varlıkların korunması
- Kanun, düzenleme ve sözleşmelere uyum

2120 A2 - İç denetim faaliyeti, suistimalin gerçekleşme ihtimalini ve kurumun suistimal riskini nasıl yönettiğini değerlendirmek zorundadır.

2120 C1 - İç denetçiler, danışmanlık görevleri sırasında, görevin amaçlarıyla uyumlu şekilde riski ele almak ve diğer önemli risklere karşı uyararak zorundadır.

2120 C2 - İç denetçiler, danışmanlık görevinden elde ettikleri risk bilgilerini, kurumun risk yönetim süreçlerini değerlendirmede kullanmak zorundadır.

2120 C3 - İç denetçiler, risk yönetim süreçlerini kurmada veya geliştirmede yönetime yardım ederken, riskleri yönetmek suretiyle yönetim sorumluluğu almaktan kaçınmak zorundadırlar.

İç denetim faaliyetleri, mali ve operasyonel bilginin güvenliği ve doğruluğu, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, varlıkların korunması, kanun, düzenleme ve sözleşmelere uyum konularındaki risklere ilişkin değerlendirmeler yapmak zorundadır.

Denetim komiteleri varsa risk yönetimi süreç sahibi ile doğrudan, yoksa iç denetim yöneticisi ile birlikte çalışarak risk yönetimi sürecini değerlendirmelidir.

*Risk gözetiminden tüm yönetim kurulu sorumludur, ancak bu sürecin koordinasyonu denetim komitesince yapılmalıdır.*

### **Tablo 2.3. Risk Yönetimi ve İç Kontrol Sistemine İlişkin Rol ve Sorumluluklar**

- Şirketin risk yönetimi politika ve prosedürlerini anlamak
- İç kontrol sürecinin işleyişini ve etkinliğini izlemek
- Finansal raporlamaya ilişkin iç kontrollerin etkinliğini denetlemek
- Yasal düzenlemelere uyum konusundaki riskleri değerlendirmek

SPK düzenlemeleri, Risklerin Erken Saptanması Komitesi'ne aşağıda sıralanan görev ve sorumlulukları yüklemektedir:

a) Şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşürebilecek risklerin erken teşhisi, tespit edilen risklerle ilgili gerekli önlemlerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla çalışmalar yapmak.

b) Risk yönetim sistemlerini en az yılda bir kez gözden geçirmek<sup>14</sup>.

TTK'nın 378'inci maddesinde risklerin erken saptanması ve yönetilmesi konusu düzenlenmiştir. Buna göre, pay senetleri borsada işlem gören şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin söz konusu olması durumunda bu sebeplerin erken teşhisi, gerekli önlemlerin alınması ve riskin yönetilmesi amacıyla, yönetim kurulu tarafından uzman bir komite kurulması gerektiği belirtilmiş ve aynı zamanda yönetim kurulunun sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlü olduğu belirtilmiştir. Diğer şirketlerde bu komite, denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi halinde derhal kurulacak ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verecektir.

Kanunun gerekçesinde bu düzenlemenin hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerde kurumsal yönetim ilkelerinin bir uygulaması olduğu belirtilmiştir. Bu komite denetim komitesinden farklı olarak sadece riske odaklanmaktadır<sup>15</sup>.

<sup>14</sup> Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine Ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Seri: IV, No: 56)

<sup>15</sup> Vergi Dünyası: Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Kurumsal Yönetim İlkeleri - Ahmet Tunalı (Şubat 2012)



Sonuç olarak, risk yönetimi yaşayan bir süreçtir. Denetim komitesi bu sürecin gözetimi konusunda görevli olup, iç denetimi etkin ve etkili bir kaynak olarak kullanarak gözetim sürecini yerine getirmelidir.

## 2.2.2. İç Kontrol Sistemleri

İç kontroller maruz kalınan riskleri kabul edilebilir seviyelere indirebilmek amacı ile oluşturulduğu için, etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, başarılı bir risk yönetim sürecinin ön koşullarından biridir.

Denetim komitelerinin şirketin iç kontrol sistemlerinin yeterliliği konusunda değerlendirmeler yapması kolay değildir. İç kontrollerin etkinliğini değerlendirirken şirketin büyüklüğü, işlemlerin karmaşıklığı, pazarın durumu, müşteri, rakip ve tedarikçilerle ilişkiler gibi birçok faktör de göz önünde bulundurulmalıdır. Buna göre, gerekli olan iç kontroller şirketten şirkete farklılık gösterebilmektedir. Örneğin, finansal piyasalarda faaliyet gösteren bir firmanın, sadece bir ürünün tek bir pazarda ticaretini yapan daha küçük boyutlu bir firmaya oranla daha gelişmiş iç kontrol sistemleri kurması gerekmektedir. Denetim komitelerinin de şirketlerden beklentileri, şirketler için makul derecede güvence sağlayacak yeterli iç kontrol sistemlerinin kurulmasıdır.

### ***Denetim komitelerinin iç kontrol sistemine ilişkin görev ve sorumlulukları:***

- *İç kontrolden sorumlu olan birimlerle dönemsel olarak bir araya gelerek değerlendirmeler yapmak,*
- *Önem derecesi en yüksek risklere ilişkin tasarlanmış ve uygulanmakta olan kilit kontrolleri şirket yönetimleri ile görüşmek,*
- *Potansiyel risklere ilişkin kurulabilecek kontrol mekanizmaları ile ilgili sürekli değerlendirmeler yapmak,*
- *İç denetim bağımsız dış denetim ile dönemsel olarak toplantılar düzenleyerek, bulgular ve bulguların statülerine ilişkin değerlendirmeler yapmak,*
- *İç kontrol zayıflıkları ile ilgili yeni aksiyon planları belirlemek.*

İç kontrol sistemlerinin kurulması ve uygulanmasına ilişkin farklı ülkelerde farklı mevzuat örnekleri bulunmasına rağmen, en çok rağbet gören COSO tarafından yayımlanan entegre iç kontrol çerçevesidir. Bu çerçeveye göre iç kontrollerin, şirketlerin faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, mevcut yasa ve mevzuata uyumu, finansal bilginin güvenilirliği konularında makul güvence vermesi hedeflenmektedir. Entegre kontrol çerçevesi, şirketlerin tüm süreçleri ve iş birimlerine yaygınlaştırılan bir iç kontrol sistemi kurulması için en çok tercih edilen modeldir.

ABD’de yayımlanan Sarbanes Oxley Yasası, halka açık firmaların finansal raporlama süreçlerinde yer alan iç kontrollerin etkinliği ile ilgili raporlama yapmalarını gerekli kılmaktadır. Bu yasaya göre şirketler ilgili kontrolleri belgelemeli, test etmeli ve değerlendirme sürecinden geçirerek bir rapor hazırlamalıdır. Bu rapor aşağıda sıralanan unsurları içermelidir:

- Şirket yönetimi, finansal raporlama süreçlerinde yer alan iç kontrollerin etkinliğinden sorumludur.
- İç kontrollerin değerlendirmesi konusunda yönetimin kullandığı modelin ne olduğu açıklanmalıdır.
- İç kontrollerin etkinliği ile ilgili yönetimin kanaatine yer verilmelidir.
- İç kontrol sisteminde yer alan zayıflıklar ve eksikliklerle ilgili bilgilere yer verilmelidir.

Denetim komitelerinin değerlendirmesi gereken ve iç kontrollerin etkinliğinin önemli olduğu kritik süreçler aşağıda sıralanmaktadır:

- **Şirket yönetimlerinin yetki aşımı - kontrollerin göz ardı edilmesi:** Denetim komiteleri şirket yönetimlerinin tasarlanmış olan iç kontrolleri göz ardı edip etmedikleri veya şirket yönetimlerinin bu kontrolleri ne şekilde aşabileceklerini sürekli değerlendirmelidir.
- **Dış hizmet sağlayıcılar:** Muhasebe, bilgi teknolojileri, iç kontrol - iç denetim gibi kilit süreçlerin tamamını veya bir bölümünü dışarıdan sağlayan firmaların denetim komiteleri, şirket yönetimlerinin bu fonksiyonları dönemsel olarak gözden geçiriyor ve denetliyor olduğundan emin olmalıdır.
- **Bilgi teknolojileri:** Denetim komiteleri, kendi üyelerinin de gittikçe karmaşıklaşan bilgi sistemleri süreçleri konusunda yeterli bilgiye sahip olmalarını sağlamalı veya bu konuda dışarıdan danışmanlık almalıdır. Denetim komiteleri, müşteri bilgileri, gizlilik, güvenlik, erişim gibi konularda sorgulamalar yapmalı, yeni teknoloji ve gelişmeleri takip etmelidir (Örneğin, sosyal medya ve bulut bilişim<sup>16</sup> gibi konulardaki fırsat ve riskleri değerlendirebilmelidir).
- **Şirket birleşmeleri ve satın almaları:** Denetim komiteleri satın alınması hedeflenen firmaların iç kontrol sistemlerinin etkinliği konusunda değerlendirmeler talep etmelidir. Detaylı şirket incelemesi (*due diligence*) işlemlerinde iç kontrol sistemlerine ilişkin özel raporlar istenmelidir.
- **Yeniden yapılanma süreçlerinin etkileri:** Personel sayısının azaltılması, iş modelinde önemli değişiklikler, konsolidasyonlar, varlık satışları ve bilgi sistemlerinde önemli değişiklikler iç kontrol sistemlerini etkilemektedir. Denetim komiteleri bu tip değişikliklerin iç kontroller üzerindeki etkilerini değerlendirmeli ve şirket yönetimlerini bilgilendirmelidir.

<sup>16</sup> Bilişim aygıtları arasında ortak bilgi paylaşımını sağlayan hizmetlere verilen genel ad. Bulut bilişim bu yönüyle bir ürün değil, hizmettir; temel kaynaktaki yazılım ve bilgilerin paylaşımı sağlanarak, mevcut bilişim hizmetinin; bilgisayarlar ve diğer aygıtlardan elektrik dağıtıcılarına benzer bir biçimde bilişim ağı (tipik olarak internetten) üzerinden kullanılmasıdır.



Denetim komitelerinin toplantılarında risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerine ilişkin derinlikli değerlendirmeler yapmaları gerekmektedir. IIA tarafından Mart 2009'da gerçekleştirilen ve 26 İDY'nin katıldığı anket çalışmasında denetim komitelerinin zamanlarının %22'sini "iç kontrol ortamının gözetilmesi" konusuna harcadığı görülmektedir. Aynı anketin denetim komitesine ait sorumluluklar kısmında, dünya genelinde denetim komitelerinin %83 oranında "iç denetçiler tarafından rapor edilen risk yönetimi ve yönetim süreçlerine ilişkin değerlendirmelerin" gözden geçirildiği belirtilmektedir.

KYE 15 şirketlerinin denetim komitelerinin "finansal raporlama" (%42) ve "iç denetim" in (%19) ardından zamanlarının %16'sını "risk yönetimi ve mevzuata uyum" konularına ayırdıkları görülmektedir.

### 2.2.3. Hile - Suistimal Riskleri

Denetim komiteleri hile - suistimal risklerine ilişkin analizler yapmalı, şirketlerin suistimale açık alanlarını bilmelidir. Hile - suistimal riskleri genel olarak yöneticilere ve çalışanlara verilen ödül ve teşvikler, finansal raporlama, rüşvet ve varlıkların azaltılması kaynaklı olabilir. Yöneticilere verilen teşvik ve ödülleri düzenlemek konusunda profesyonel destek alınması sayesinde teşvik ve ödüllerin tasarımları ve etik değerlerin özendirilmesi sağlanacaktır. Etkin bir denetim için, yönetici teşvik ve ödülleri ile ilgili aşağıda sıralanan çalışmalar yapılmalıdır:

- Denetim komiteleri teşvik ve ödül planlarını iyi anlamak için, teşvik ve ödülleri tasarlayan yönetim ekibi ile paylaşımlarda bulunmalıdır.
- Denetim komitesi ödül ve teşvikleri etkileyen finansal hedefleri bilmeli ve hesaplanmaları ile ilgili dönemsel denetimler talep etmelidir.

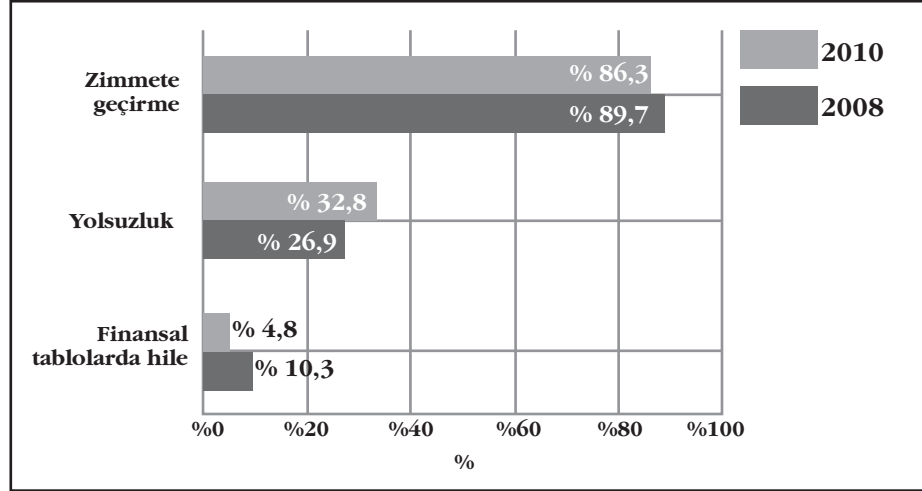
ACFE'nin 2010 yılı raporunda<sup>17</sup> suistimal riskleri incelendiğinde en yaygın suistimal şeklinin zimmete geçirme olduğu, bunu yolsuzluğun (rüşvet ve benzeri) takip ettiği görülmektedir. Daha az rastlanan suistimal şeklinin ise finansal raporlama riskleri olduğu görülmektedir. Ancak sonuçlar dikkate alındığında finansal raporlama risklerinin şirketlerin varlıklarının sona ermesine kadar, hatta küresel ekonomik krizlere kadar derin sonuçlara neden olabildiği görülmektedir. Bu nedenle finansal raporlama suistimal riskleri denetim komitelerinin en duyarlı olmaları gereken suistimal riskleridir.

<sup>17</sup> "ACFE -- 2010 Report to the Nations" raporundan alınmıştır.

#### ***Denetim komitelerinin finansal tablo bilelerini değerlendirirken aşağıdaki unsurları dikkate almaları gerekmektedir:***

- *Şirketin finansal raporları etkileyen stratejilerini bilmeleri gerekmektedir.*
- *Kişisel ödül ve menfaatleri biliyor olmaları gerekmektedir.*
- *Şirket yönetiminin dürüstlüğü konusunda değerlendirmeler yapılmalıdır.*
- *Etik bilgilendirme hatlarına gelen şikayetlere ilişkin raporlar istenmelidir. Şikayetlerin sonuçlarına ilişkin değerlendirmeler yapılmalıdır.*
- *İlişkili kuruluşlarla işlemleri tamamen bilinmeli ve rutin olmayan işlemlere ilişkin bilgi sahibi olunmalıdır.*
- *Şirket yönetimlerinin suistimal - hile ile mücadele programları incelenmeli, şirket yönetimlerinin iç kontrol sistemlerine ilişkin güvence vermeleri sağlanmalıdır.*

**Şekil 2.1. Kategorilere Göre Mesleki Suistimaller**



Finansal raporlama hileleri genellikle bir dönemde yapılarak neticelenmemekte, yayılmakta ve büyümektedir. Sürekli büyüyen hileler bir noktadan itibaren geri dönülmez hale gelecektir. Bunu engellemek için en küçük bir usulsüz uygulamaya izin verilmeyeceğine ilişkin şirket üst yönetimleri yönlendirici ve yaptırımcı olmalıdır. Üst yönetimin tutumu ve kararlılığı kritik öneme sahiptir. Uygun iç kontrol yapılarının kurulması ve denetim standartların belirlenmesi ve uygulanması üst yönetim tarafından temin edilmelidir.

Finansal raporlama hilelerinin kurumlara verdiği zararın çok yüksek boyutlara ulaştığı Enron, Parmalat, Worldcom gibi muhasebe skandalı örnekleri ortadayken ve bu skandallar piyasalara etki eder ve küresel ekonomiyi sarsmışken, şirketlerin halen finansal raporlama hilelerine başvurdukları görülmektedir. Şirketleri bu skandallara rağmen finansal raporlama hilelerine teşvik eden unsurlar ABD’de bulunan Denetim Kalite Gelişim Merkezi adlı örgütün 2010 yılında yayımladığı raporda<sup>18</sup> açıklamaktadır:

<sup>18</sup> Center for Audit Quality (Affiliated with the American Institute of CPA’s), *Deterring and Detecting Financial Reporting Fraud Report*

***Denetim komitelerinin yolsuzluk ve rüşvet risklerini değerlendirirken aşağıdaki unsurları dikkate almaları gerekmektedir:***

- **Risk Değerlendirmesi:** Faaliyet gösterilen coğrafyalarda ve sektörlerde yer alan tüm yolsuzluk riskleri belirlenmelidir.
- **Eğitim:** Çalışanları ve kritik iş ortaklarını hedef almalıdır.
- **Yaptırımlar:** Ülkelerdeki mevzuatlar incelenmeli ve yolsuzluk durumlarında karşılaşılabilecek ceza ve yaptırımlar bilinmelidir.
- **Gözlem:** Hukuk departmanları gözlem sürecine dahil olmalı, yüksek riskli işlemler mercek altına alınmalı ve denetlenmelidir. Satış komisyonlar, sıradışı indirimler, iş yemekleri, seyahat giderleri, danışmanlık faturaları, hediye giderleri, dernek ve resmi makamlara verilen hibeler vb.
- **Denetim:** Yukarıda sıralanmış olan kritik konularda sürekli denetim uygulanmalıdır.
- **Bilgilendirme Kanalları:** Çalışanların muhtemel yolsuzluklara ilişkin bilgilendirme/ihbar imkanlarını sürekli açık tutmak gerekmektedir.

- Analistler tarafından açıklanan getirilere ulaşılmasını sağlamak
- Kişisel çıkarlar, personel primleri ve diğer menfaatler
- Şirketin kötü gidişatını saklamak. Güvenin sarsılmasını engellemek
- Şirket hisse değerini artırmak
- Halka açılmak veya tahvil çıkarmak için şirketin finansal durumunu olduğundan iyi göstermek

Yönetimlerin ve personelin içinde bulunduğu bu baskılarla birlikte, rekabetçi bir çevre de hile riskini artırmaktadır. Denetim komiteleri bu risklerin tamamını değerlendirmelidir. Riskleri artıran diğer unsurlar, şirket faaliyetlerinin yeni bir bölgeye taşınması, önemli yeniden yapılandırmalar, eleman sayısının azalması, iç denetimin kapsamının daraltılması olarak gösterilebilir. PwC tarafından 2009 yılında yapılan Küresel Ekonomilerde Hile Anketi'ne<sup>19</sup> göre finansal raporlama hilelerinin en fazla iletişim, sigorta, finansal hizmetler ve turizm endüstrilerinde gerçekleştiği görülmektedir.

1977 yılında ABD'de yayınlanan FCPA<sup>20</sup> yolsuzluklara ilişkin standartlar getirmiştir. Şirketlerin kendilerine menfaat sağlamak için yabancı kurumlara veya yetkililerine para vermeleri ve önermelerini yasaklamaktadır. FCPA şirketlerin, aynı zamanda tüm işlemlere ilişkin kayıtların - tutardan bağımsız olarak - tutulmasını gerektirmekte, aynı zamanda rüşvet ve yolsuzluklara karşı iç kontrol sistemlerini iyileştirmelerini beklemektedir. FCPA için önemlilik derecesi bulunmamakta, her türlü ihlal risk teşkil etmektedir. FCPA tarafından incelenmiş ve incelenmekte olan birçok dosya bulunmaktadır.

Ülkemizde ABD menşeli firmaların bu programı Türkiye'de uygulama zorunlulukları bulunmaktadır. Bu tip uygulamalar sonucunda şirketler rüşvet, hediye verme ve alma konularında özel kurallar geliştirmişlerdir. Uygulamada hediye verme / alma limitini "sıfır" olarak belirleyen, gelen hediyeleri kibar teşekkür mektupları ile hediyeleri gönderen taraflara iade eden şirketler bulunmaktadır. Hile ve yolsuzluğun yaygın olarak gerçekleştiği ülkeler Somali, Kuzey Kore, Myanmar, Afganistan, Özbekistan, Türkmenistan, Sudan, Irak, Haiti, olarak sayılırken, yolsuzluğun en yaygın olarak yapıldığı endüstriler de gayrimenkul, petrol ve gaz, ağır sanayi, madencilik ve ilaç sektörleridir<sup>21</sup>.

<sup>19</sup> PWC, 2009, *Global Economic Crime Survey*, <http://www.pwc.com/us/en/forensic-services/publications/2009-global-economic-crime-survey.jhtml>

<sup>20</sup> FCPA, ABD'de 1977 yılında yayınlanan bir federal yasa olup, sermaye piyasalarında şeffaflık ve yabancı ülkelerde gerçekleştirilen rüşvet olayları ile ilgili düzenlemeler içermektedir. Yasa bir ABD vatandaşının veya herhangi bir ABD menşeli şirketin ABD dışında, yerel bir kamu görevlisine kişisel veya şirketi için kamu ihalelerinde avantaj sağlamaya veya mevcut işlerini devam ettirmeye yönelik ödeme yapmasını yasaklamaktadır. Yasa 1998 yılından bu yana ABD'de faaliyet gösteren yabancı firmalara da uygulanmaya başlanmıştır. ABD borsalarında işlem gören firmalar için de uygulanması zorunlu olan yasaya uyum ile ilgili sıkı denetimler gerçekleştirilmektedir. Firmaların, kamu otoritelerine yaptıkları tüm ödemelere ilişkin belgeler gerekçeleri ile birlikte arşivlenmektedir.

Uluslararası Şeffaflık Örgütü 2011 Yolsuzluk Endeksi - 2008 Rüşvet Verenler Listesi

<sup>21</sup> Uluslararası Şeffaflık Örgütü 2011 Yolsuzluk Endeksi-2008 Rüşvet Verenler Listesi

## **2.2.4. Etkin Kriz Yönetim Planlaması**

Kriz yaşanmaya başlandığında, krize hazırlıklı olmanın önemli avantajları bulunmaktadır. Tüm yönetim kurulu için faaliyetleri önemli ölçüde etkileyecek olaylar kriz yaratabilirken, denetim komitesi için krizin nedeni, mali tablolardaki hatalar, suistimal, yasalara uyumsuzluk olabilir. Şirketlerin önleyici aksiyonlar almaya başladığı ve anlık kararların etkisinin çok yüksek olduğu ortamlarda krizden söz edilebilir. Denetim komitelerinin şirketlerin kriz yönetimine hazır olup olmadıklarını değerlendirmeleri beklenmektedir. Şirketlerin kriz yönetim planları, problemlere karşın etkin karar almalarında yardımcı olacaktır. Şüphesiz, her bir krizin ayrı bir nedeni vardır ve bu nedenler öngörülemediği için krizler çıkmaktadır. Ancak yine de şirketlerin bu tip durumlarda uygulayacakları protokol, prosedür ve kilit kararların tanımlanmış olması olumlu sonuçlar doğuracaktır. Bu planlar hangi koşullarda inceleme yapılması gerektiği, yönetimin kriz yönetimine ne zamandan itibaren müdahil olacağı, sigorta bedelleri, gerekli sözleşmelere erişim imkanı, kriz döneminde çalışılacak danışmanların listeleri gibi çeşitli bilgiler içerir. Denetim komiteleri hem denetim risklerine ilişkin hem de yönetim risklerine ilişkin krizlere şirketin ne ölçüde hazırlıklı olduğu konusunda değerlendirmeler yapmalı, kriz yönetim planı olup olmadığını, varsa etkinliğini sorgulamalıdır.

## **2.3. İç Denetim - İç Denetim Faaliyetinin Gözetimi**

Denetim komitelerinin, yönetime danışmanlık vermek ve yönetimi gözetmek görevleri arasındaki dengeyi kurmaları bazen güç olabilir. Yönetimden gelen verileri değerlendirip, yeri geldiğinde bu verilerin doğruluğunu sorgularken, denetim komitelerinin yönetimin rollerini üstlenmemeleri gerekir.

Denetim komiteleri aynı zamanda, iç denetimi de gözetmeli ve desteklemelidir. İç denetimin sağladığı güvence ve danışmanlık hizmetleri, yönetimin gözetimi açısından kritik öneme sahiptir. Denetim komiteleri bu nedenle, iç denetimin tarafsız bir güvence verdiğinden ve kurum içinden doğru ve güvenilir bilgiler getirdiğinden emin olmalıdır.

Yönetim ve iç denetimle kurulmuş olan güçlü bir ilişki, denetim komitelerinin görevlerini etkin bir biçimde yerine getirmelerinin ön koşullarındandır.

### **2.3.1. İç Denetim**

Şirketlerin operasyonel ve finansal risklerinin nasıl yönettikleri konusunda denetim komiteleri için en önemli kaynak, etkinliği yüksek bir iç denetim faaliyetidir. Denetim komiteleri iç denetimin rolü ve katkısını belirlerken, iç denetim faaliyetinin kapsamını ve yönetimin iç denetimden beklentilerini öğrenmesi gerekir. Bunu yaparken, iç denetimin uluslararası iç denetim standartlarında yer alan tanımı önemli bir referans olabilir: İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini

geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur. İç denetimin çalışma alanı geniş ve kapsamlı olduğu için denetim komiteleri açısından en değerli kaynaklardan biridir. Tablo 2.4'de iç denetim biriminden temin edilebilecek hizmetler sunulmaktadır:

***Denetim komitesinin iç denetime ilişkin rol ve sorumlulukları:***

- *Şirkette iç denetim yönetmeliği bulunmasını sağlayarak iç denetim performansının denetlenmesi*
- *Raporlama yapısında iç denetimin şirket yönetiminden bağımsız olmasının ve objektifliğini sağlayıp sağlamadığının tespit edilmesi*
- *İDY'nin işe alınması, maaş ve yan faydalarının belirlenmesi*
- *Mali raporların denetlenmesine ilişkin iç denetim faaliyetlerine ait kontrollerin sürdürülmesi*
- *Etkili bir iç denetim mekanizmasının oluşturulması, iç denetçilerin faaliyetlerini gerçekleştirmek için gereken kaynaklara sahip olup olmadığının tespit edilmesi*
- *İç denetim faaliyetlerinde etkili iletişim hatlarının bulunmasının sağlanması*
- *İç denetçilerle risk değerlendirmeleri, denetim planları ve denetim sonuçlarının gözden geçirilmesi ve önemli risklerin değerlendirilmesi*
- *İç denetçilerin sonuçları denetim komitesine bildirmesini sağlayarak çıkar çatışmalarının kontrol altına alınması*

**Tablo 2.4. İç Denetim Tarafından Sağlanabilecek Hizmetler**

<b>Verilen Hizmet</b>	<b>Hizmetin Detayı</b>
Mali tablolara etki eden risklere ilişkin test yaparak bağımsız denetçilerin çalışmalarını kolaylaştırmak.	Geleneksel uyum bazlı bir çalışmadır. Denetim maliyetlerinin azaltılması konusunda fayda sağlamaktadır.
Operasyonel süreçleri ve iş birimlerini risk bazlı bakış açısıyla denetlemek. (İnsan kaynakları, bilgi sistemleri vb.)	Geleneksel denetim çalışmasıdır. İç denetimin önemli bilgi sistem projelerini ve güvenlik risklerini test etmesi, risklerin seviyesini belirlemesi, muhtemel etki ve olasılıkları değerlendirmesi gün geçtikçe önem kazanmaktadır.
İç denetimin yasal denetim ve uyum denetimlerini yapmak (çevre, sağlık, vergi ve diğer ilgili mevzuat).	Genişletilmiş iç denetim rolüdür. Ulusal ve uluslararası mevzuatın artması uyum risklerinin takip edilmesinin önemini de artırmıştır. Denetim komitelerinin iç denetimden uyum konusunda aldıkları güvence hizmetleri çoğalmaktadır. İç denetime uyum ile ilgili inceleme ve soruşturma görevleri de verilmektedir.
Yönetime faaliyetlerin etkinliğinin artırılması ve süreçlerin iyileştirilmesi konusunda danışmanlık vermek. Özellikle kurumların yeni ürün, hizmet ve yatırımlar gibi kritik inisiyatifleri konusunda danışman olarak iç denetçiler kullanılabilir.	İç denetimin gelişmekte olan danışmanlık rolüdür. İç denetim hizmetlerinin bazı sahip olduğu yetkinlikler ve birikimle paraleldir. Yönetimin talep edeceği, kendi uzmanlığına girebilen alanlara ilişkin projeler geliştirebilir (Tedarik zinciri sürecinin geliştirilmesi, operasyonel mükemmellik gibi).

Planlı denetim süreçlerine ve saha ziyaretlerine ilaveten, bazı denetim birimleri uzaktan anlık olarak takip edilebilen bilgi sistemleri tabanlı, sürekli denetim uygulaması kullanmaktadır. Bu tarz uygulamalar, hata ve hile - suistimallerin anında tespit edilmesini sağlar ve kurum genelinde daha güçlü bir kontrol ortamı oluşturur.

İç denetim biriminden temin edilebilecek farklı özelliklerde hizmetler varken, denetim komiteleri, iç denetim birimlerinin hangi konulara odaklanması gerektiğine, sınırlı kaynaklarını hangi alanlarda nasıl değerlendirmeleri gerektiğine, kurumların önceliklerini dikkate alarak karar vermelidir.

İç denetim fonksiyonunun görev ve sorumlulukları iç denetim yönetmeliğinde net olarak belirlenmelidir. İç denetim yönetmeliği, denetimin amacını, yetkilerini, raporlama yapısını, görev



ve sorumluluklarını ayrıca görev almaması gereken konuları da açıklar. Örneğin, iç denetimin tarafsızlığını koruması açısından, daha sonra denetlemesi beklenen iç kontrol sistemlerini oluşturması ve prosedür yazması beklenmemelidir. İyi uygulamalarda denetim komitelerinin iç denetim yönetmeliğini yıllık olarak gözden geçirmesi ve gerekirse güncelleme talep etmesi beklenir.

TTK'nin iç denetime ilişkin getirdiği doğrudan ve dolaylı düzenlemeler Md. 366/2, Md. 375 ve Md. 378'de açıklanmıştır. Bu maddeler ve gerekçeleri incelendiğinde, yeni TTK düzeni içerisinde kurumsal yapılanmaların sağlıklı çalışabilmesi için iç denetim faaliyetinin varlığı ve bunun profesyoneller tarafından icra edilmesi zarureti yasal olarak yerini bulmaktadır.

Kanunun Md. 366, 2. Fıkra<sup>22</sup> hükmünden halka açık şirketlerde halihazırda bulunan "Denetim Komitesi" uygulamasının tüm şirketlere yaygınlaştırılabileceği öngörülebilir. Denetim komitesinin yanı sıra yönetim kurulu işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak veya kararlarını uygulamak amacıyla da komiteler ya da komisyonlar kurabilecektir. Ancak fıkranın yazım dilinden yaptırım gücü olan amir bir hüküm niteliğinde olmadığı, bu komite ve komisyonların gerek görülmemesi halinde kurulmayabileceği (ihtiyari olduğu) anlaşılmaktadır.

Yönetim kurulu, yukarıda belirtilen şirketin faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olmak ve işlemlerin seyrini izlemek için komite ve komisyonlar kurmasının yanı sıra bağımsız ve objektif bir güvenceye ihtiyaç duyacaktır.

TTK'nin Md. 375'de<sup>23</sup> yönetim kurulunun devredemeyeceği ve sorumlu bulunduğu görevleri arasına muhasebe ve finans denetimi dahil edilmiştir. Kanunun gerekçesinde şirket hangi büyüklükte olursa olsun, muhasebeden tamamen bağımsız, uzmanlardan oluşan, etkin bir iç denetim örgütüne gereksinim olduğu, bir anonim şirketin denetiminin sadece - yüzlerce müşterisi olan - bir bağımsız dış denetim kuruluşuna bırakılamayacağı vurgulanmaktadır. TTK'nin Md. 378 hükümleriyle yönetim kuruluna şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşürecek sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmek yükümlülüğü verilmiştir.

Ayrıca Md. 398'de yönetim kurulunun risklerin erken teşhisi ve önlemleri hakkındaki risk yönetimini etkin bir şekilde gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin tespitiyer almaktadır. İlgili komiteyi kurup kurmadığı bilgisini paylaşması, bununla beraber kurduysa komitenin, yapısını ve uygulamalarını açıklayan bir raporu hazırlayarak yönetim kuruluna sunması istenmiştir. İlgili maddenin gerekçeleri incelendiğinde ise *"risklere işaret, denetimin ve denetim raporunun görevi değildir. Görev tablolarında bunun, yani risklerin anlaşılıp anlaşılmadığının, özellikle yıllık raporlarda buna işaret edilip edilmediğinin*

<sup>22</sup> TTK Madde 366. (Yönetim ve Temsil - Görev Dağılımı) Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir.

<sup>23</sup> Madde 375. (Devredilemez Görev ve Yetkiler) Yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri arasında: "Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması" kısmına yer verilmektedir.

378. Maddede öngörülen mekanizmanın işleyip işlemediğinin incelenmesidir" denmekte olduğu görülmektedir. Aslında bağımsız denetçinin sorumluluğunun sadece mekanizmanın varlığı ve etkinliği hakkında bir fikir edinip kanaat vermesi anlaşılmaktadır. Bu açıklamadan, faaliyetlerin şirketin iç denetim birimi tarafından sürekli ve detaylı bir program dahilinde denetlenebileceği, yönetim kuruluna sağlıklı bir risk yönetimi hakkında bağımsız ve objektif bir raporlama yapılabileceği sonucu çıkarılabilir.

TTK'nin iç denetim ile ilgili madde ve bu maddelerin gerekçeleri, iç denetimin bir zaruret olarak ortaya çıktığını göstermektedir. Kurumsal yönetim ilkelerinin etkin bir biçimde uygulandığı uluslararası uygulamalar incelendiğinde de iç denetimin, yönetim sürecinin önemli kaynaklarından biri olduğu görülmektedir.

KYE 15 şirketleri arasında yapılan incelemede 15 şirketin 12'sinde iç denetim biriminin bulunduğu gözlemlenmiştir.

### 2.3.1.1. İç denetim planı

Yıllık denetim planı iç denetim tarafından gerçekleştirilen risk değerlendirmesine dayanır. İdeal olarak risk değerlendirmesi risk yönetimi departman tarafından hazırlanan raporlara uygun olarak hazırlanır. Ancak bu departmanın bulunmadığı durumlarda veya iç denetim biriminin denetimleri sonucunda etkin olmadığı ortaya çıktığında, iç denetim risk değerlendirmesi yapmalıdır.

*Yıllık denetim planı iç denetim tarafından gerçekleştirilen risk değerlendirmesine dayanır.*

İç denetim biriminin kaynaklarının sınırsız olmadığı düşünüldüğünde risk değerlendirmesinin önemi daha çok ortaya çıkmaktadır. İç denetim tarafından iç denetim planı oluşturulurken, önceki denetim sonuçları, yönetimin beklentileri, denetim komitesinin talepleri, denetim evreninin detaylı risk değerlendirme tabloları ile birlikte dikkate alınmalıdır.

Denetim komiteleri, iç denetim planına dahil edilmeyen, denetim kapsamı dışında kalan alanlar varsa bu konuda bilgilendirilme istemeli ve onaylamalıdır. Örneğin, iç denetim birimleri ekseriyetle yeni ürün tasarımı, müşteri tercihleri, pazarın ihtiyaçları veya pazarlama faaliyetlerinin etkinlikleri ile ilgili çalışmalar yapmazlar. İç denetim birimlerinin risk odaklı denetim çalışmaları ile gelişmekte olan pazarlara yapılacak yatırımlar, şirket birleşme ve satın almaları, yeni teknolojiler (örneğin, bulut bilişim) gibi konulardaki risklere odaklı denetimler yaptıkları görülmektedir<sup>24</sup>.

İç denetim biriminin doğrudan denetim komitesine raporlama yaptığı yapılarda iç denetim planının denetim komitesi tarafından onaylandığı andan itibaren geçerli olduğu kabul edilir. Ancak denetim komiteleri iç denetim planlarının, mevcut gelişmelere göre esnetilmesi gerektiği hususunu dikkate almalıdır. Bu esnekliği sağlayabilmek için bazı iç denetim birimleri, yıllık plan içerisinde boşluklar bırakabilmektedir.

<sup>24</sup> PwC, 2011 İç Denetim Meslek Durum Anketi Sektör Raporu (Kamu)



Denetim komiteleri, denetim planlarını onaylarken, iç denetim birimlerinin kaynaklarını ve bütçesini de değerlendirmelidir. Bütçe değerlendirmelerinde iç denetim birimindeki ücretlerin piyasaya göre rekabetçi seviyede olması, dış kaynak kullanım imkanının bulunması, gerekli teknolojik imkanlara sahip olunması ve eğitimler de yer almalıdır.

Denetim komiteleri, iç denetim ve bağımsız denetim arasındaki koordinasyonun etkin bir şekilde sağlanmasını bekler. Hedef, bu iki denetim grubundan alınan etkin ve verimli bir denetim faaliyetidir. İç denetim biriminin bağımsız denetimin testlerine destek olması durumunda denetim komitesi, iç denetimin zamanının ne kadarını bu faaliyet için ayırdığını bilmek isteyecektir. Mali süreçlerdeki denetimlerin belli bir standarda ulaşmasının ardından denetim komiteleri, iç denetimin odağının diğer risk ve uyum faaliyetlerine kaymasını bekleyecektir. Örneğin, risk yönetim sürecinin etkinliğinin değerlendirilmesi, alacak ve pazar riski, etik ve uyum riskleri, çevre, güvenlik ve sağlık riskleri gibi.

KYE 15 şirketlerinde genel uygulama olarak, iç denetim birimi tarafından hazırlanan denetim planları denetim komitesi onayına sunulmaktadır.

### **2.3.1.2. İç denetim kaynakları**

İç denetim planı yönetim kurulu veya denetim komitesi tarafından onaylandıktan sonra, iç denetim biriminin bu planı gerçekleştirmek için gerekli kaynaklarının olup olmadığı incelenmelidir. İç denetim ekibinin istihdamı konusunda farklı uygulamalar bulunmaktadır ve bu farklı uygulamalar iç denetimin etkinliğini doğrudan etkilemektedir. Bazı kurumlar iç denetim birimlerini tamamen kendileri istihdam eder. Bir kısmı iç denetim faaliyetlerinin çok büyük bir bölümünü dışarıdan sağlanan hizmetlerle satın alır. Birçok kurum ise iç denetim birimini kendisi istihdam ederken, uzmanlık gerektiren konulara ilişkin hizmetleri dış hizmet sağlayıcılardan alarak tüm fonksiyonlarla etkinlik sağlayabilecekleri hibrit bir yapı oluşturmuşlardır.

İç denetim fonksiyonunu iç kaynaklarla oluşturan kurumlar da farklı uygulamalar gelişebilmektedir. Örneğin, bazı kurumlarda mali işler, raporlama ve finansman departmanı çalışanları iç denetim biriminde rotasyona tabi tutulabilir. Böylelikle iç denetim biriminin uzmanlığının düşük olduğu konularda uzmanlığı artırılırken, diğer birim çalışanlarının hem deneyim kazanması hem de motivasyonlarının artması sağlanmaktadır. Bazı denetim birimleri sadece kendi kaynaklarını kullanırken, bazılarında denetim ve diğer bölümlerde çalışanlar dönüşümlü olarak çalışmaktadır.

Yeni işe alınan personel her zaman yeni uzmanlıklar ve taze bilgiler getirebileceği gibi, işten ayrılan kıdemli bir denetçi de beraberinde kurumsal hafızayı götürebilir; eleman ve teknik bilgi yetersizliğine neden olabilir. Bu nedenle iç denetim, mevcut personelin yedeklenmesi konusunda ve piyasadaki kaynaklar konusunda hazırlıklı olmalıdır.

Bazı iç denetim birimleri, sadece rutin, uzmanlık gerektirmeyen ve katma değeri düşük işlerde dış kaynak kullanmayı, kendi kaynaklarını ise daha stratejik ve riskli konularda kullanmayı tercih ederken, bazı iç denetim birimleri kendi kaynakları ile yanıtlayamayacağı, uzmanlık gerektiren daha karmaşık konularda dış kaynak kullanmaktadır. Uzmanlık seviyesi yüksek ve yılın sadece

belli bir dönemde kullanılacak personeli istihdam etmenin gerekli olmadığı varsayılırsa bu modelin maliyet avantajı yarattığı düşünülebilir.

Eğer şirketler iç denetim faaliyetlerinin bir kısmını veya tamamını dışarıdan sağlanan hizmetlerle yerine getirmeyi düşünüyorsa, denetim komitesi aşağıda yer alan gerekçeleri sorgulamalıdır:

- Kurum içi kaynaklardan temin edilemeyen geniş kapsamlı bir konu mu?
- Çok özel, teknik bir konu mu?
- Faaliyette bulunulan ülkelerdeki farklı dil, mevzuat ve denetim uygulamaları ihtiyacı nedeniyle mi?

İç denetimin kurum dışından kısmen veya tamamen tedarik edildiği durumlarda, destek sağlayanın hangi kurum olduğuna bakılmaksızın denetim komitesi tıpkı kendi iç denetim birimini değerlendiriyormuş gibi gerekli yüksek beklenti ve standartları ortaya koymalıdır.

### 2.3.2. İç Denetim Raporları

İç denetim biriminin yönetim ve denetim komitesi ile etkileşim ve iletişimi iç denetim fonksiyonu ile ilgili algıyı doğrudan ve güçlü bir biçimde etkilemektedir. İç denetimin çalışmalarını, bulgu ve önerilerini, kurumun strateji ve hedefleri ile ilişkilendirmesi halinde yarattığı katma değer algısının olumlu olma ihtimali çok yüksektir.

İç denetim birimleri yıl boyunca kurum yönetimlerine çok sayıda rapor göndermektedir. Bu raporlar kurumlara önerilerle birlikte, genellikle bir de denetim "notu" vermektedir. Denetim komiteleri raporların yanısıra, yönetici özetini de talep etmelidir, zira raporlar kendilerinin ihtiyaç duyacağından daha detay düzeyde bilgi içereceğinden, gerekli olmayan bilgi kalabalığının içinde zorluk çekilebilmektedir.

İç denetimin raporlama yapısı, iç denetimin hedeflerine ulaşması, tarafsızlığını ve bağımsızlığını sağlayabilmesi açısından kritik önem taşımaktadır. Çoğu zaman icra kurulu başkanına idari olarak, denetim komitesine de fonksiyonel olarak raporlama yapılır.

2009 yılında IIA tarafından yapılan GAIN Anketi<sup>25</sup>, iç denetim yöneticilerinin %43'ünün doğrudan denetim komitesi başkanına raporlama yaptığını gösterirken, bu oran 2010 yılındaki ankette %81'e yükselmiştir.

<sup>25</sup> GAIN: Global denetim bilgi ağı – Global Audit Information Network

#### ***Etkili bir iç denetim raporunda neler olmalı?***

- 1. Önemli bulguların altını çizen, raporun geri kalan kısımlarının içeriğini belirten, genel kontrol ortamı ile ilgili bilgi veren ve varsa verilen denetim notunu açıklayan, kısa ve öz bir yönetici özeti*
- 2. En kritik denetim bulgularının, kuruma etkisi, öneriler ve yönetimin eylem planları ile birlikte açıklandığı bulgular*
- 3. Geçmiş dönemlerde tespit edilen bulguların gelişim düzeyleri, varsa kurumun önceki dönemlerden bu yana iç denetim "not"larının bilgileri.*

İç denetim, denetim komitesine doğrudan raporlama yapmasının yanı sıra idari olarak icra ile de çalışmak durumundadır. 2008 yılında Kurumsal Sekreteryaya ve Yönetişim Profesyonelleri Topluluğu<sup>26</sup> tarafından yapılan kıyaslama anketinde iç denetim birimlerinin idari olarak %67 oranında CFO ve %19 oranında CEO'ya raporlama yaptığı görülmektedir.

KYE 15 arasında yapılan çalışmada iç denetim birimlerinin raporlama yaptığı birimler aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

<b>Tablo 2.5. İç Denetim Kime Raporlama Yapıyor? (KYE 15)</b>	
	<b>(%)</b>
Genel Müdür	%59
Yönetim Kurulu	%8
Denetim Komitesi	%25
Mali İşlerden Sorumlu Genel Müdür Yardımcısı	%8

GAIN anketinde denetim komitesi seviyesine raporlama oranı 2010 yılında %81 iken, KYE 15'te bu oranın yönetim kurulu ile birlikte toplandığında %33 olduğu görülmektedir. Mevcut raporlama düzeni dikkate alındığında, ülkemizde iç denetim sürecinin daha çok icra fonksiyonu olan yöneticilere raporlama yaptığı belirlenmiştir. Bu durum iç denetimin bağımsızlığı açısından sakıncalıdır.

### **2.3.3. İç Denetim Yöneticisi (İDY)**

İDY denetimin etkinliğini sağlayan ve yaklaşımını kurum içinde yayan kişi olduğu için bu kişinin özgeçmişi, deneyimi, yönetim tarzı hem diğer yöneticilerin sürece olan inançları hem de kendisini yönetim ekibinin bir parçası olarak görmeleri açısından önem taşır.

Denetim komiteleri mutlaka İDY'nin seçilmesi ve adayların yetkinliklerinin sınanması konularında görev almalıdır. Adayın ücret ve yan haklarının yeterli düzeyde olduğundan emin olması ve gerekli düzenlemeler için yönetimden talepte bulunması gerekir. PwC tarafından 2011 yılında yapılan anket<sup>27</sup> denetim komitesi başkanının %77 oranında İDY'nin seçim sürecinde görev aldığını göstermektedir.

KYE 15 şirketlerinde İDY özlük hakları bakımından CEO'ya bağlı olmakla birlikte, işe alım ve performans değerlendirmesinde denetim komitesinin de görüş ve değerlendirmelerinin alındığı görülmektedir.

Denetim komiteleri, İDY ile her denetim komitesi toplantısında birebir özel görüşmeler yapmalıdır. Toplantı gündeminin bir parçası haline gelmesi gereken bu özel görüşmelere denetim komiteleri tarafından yeterli zaman ayrılmalıdır. Bazı komiteler, bu görüşmeleri toplantı sonuna saklarken, bazıları toplantının başında yaparak yönetimin ve diğer tarafların aktarımlarını bu

<sup>26</sup> Society of Corporate Secretaries and Governance, 2008, Benchmarking Survey Report, Professionals <http://www.governanceprofessionals.org/Mall/StoreHome.asp?MODE=VIEW&STID=17&LID=0&PRODID=961&SnID=779326500>

<sup>27</sup> 2011 İç Denetim Meslek Durum Anketi Sektör Raporu Kamu, PwC

bilgilendirmeye göre değerlendirmeyi tercih eder. Bu özel görüşmelerin iç denetim sürecinin bağımsızlığı açısından doğrudan etkisi bulunmaktadır.

Denetim komitesi ile İDY arasında ideal bir ilişki için: Denetim komitesi ile İDY açık ve düzenli iletişim halinde olmalı, İDY, komite başkanıyla yüz yüze görüşmeler yaparak denetim sonuçlarını paylaşmalı, komite toplantılarını koordine etme, toplantı gündemini belirleme ve başkana destek verme konusunda temel bir kaynak olmalı, kilit risk alanları ve şirketin eksik / zayıf yanlarının durumu hakkında komiteyi sürekli bilgilendirmeye çaba göstermeli, şirket içinde olup bitenler hakkında yönetimin göremediği farklı bir tabloyu aktarma konusunda komitenin gözü kulağı olmalı, komite üst düzeyde şirket için sorun yaratabilecek alanlarla ilgili olarak İDY'den bilgi geleceğine güvenebilmeli ve İDY ile komite, başka operasyonel riskler olmak üzere, kilit riskler hakkında samimi görüşmeler yapmalı ve bu görüşmeler tarihi daha önceden belirlenmiş, resmi toplantılar ve süregelen etkileşim yoluyla kolaylaştırılmalıdır.

### 2.3.4. İç Denetimin Performansı

Denetim komiteleri, ancak etkin bir iç denetim faaliyeti varsa, iç denetim sürecine ve bulgularına güvenebilir. Bu nedenle iç denetim faaliyetinin etkinliği sürekli değerlendirilmelidir.

Denetim komitesi öncelikle, iç denetim faaliyetinin kalite güvence ve değerlendirme programı konusunda bilgi istemeli, performanslarının nasıl değerlendirildiğini öğrenmelidir. Gelişmiş iç denetim uygulamalarında, iç denetim birimlerinin kalite güvence ve süreç iyileştirme programları ile hem uluslararası iç denetim standartlarına hem de departmanın belirlemiş olduğu standartlara uyumu sürekli takip ettikleri ve bu standartları geliştirmeye çalıştıkları görülmektedir. Birçok iç denetim biriminin ayrıca dışarıdan bağımsız bir denetim firmasından da uluslararası iç denetim standartlarına uyumla ilgili kalite güvence değerlemesi (denetimi) yaptırdığı görülmektedir<sup>28</sup>.

#### ***Denetim komitesi, iç denetim biriminin performansını değerlendirirken nelere dikkate etmeli?***

- İç denetim doğru başlıklara odaklanıyor mu?
- Yönetim, önemli konularda iç denetime dönüyor mu?
- İç denetim teknolojinin imkanlarından etkin bir biçimde faydalanıyor mu?
- İç denetimin yönetim için hazırladığı raporlar zamanında çıkarılabiliyor mu?
- İç denetime yeterli ve gerekli kaynaklar ayrılmış mı? İç denetim bu kaynakları etkin bir biçimde değerlendiriyor mu?

Denetim komitesi iç ve dış değerlendirmelerin, gözden geçirmelerin kapsam ve sonuçlarını anlamalı ve yorumlamalıdır. İç denetim sürecinin önemli gelişim alanlarının nasıl tespit edildiği ve bunlara ilişkin olarak nasıl hareket edeceği konusunun da denetim komiteleri tarafından değerlendiriliyor olması gerekmektedir.

Denetim komiteleri bağımsız denetçileri de iç denetimin değerlendirmesi adına kaynak olarak kullanabilir. Birbirleri ile yakın iletişim içinde olan bu iki grup denetçi birbirlerinin

<sup>28</sup> "Uluslararası iç denetim standartlarına uygun" bir iç denetim sürecinin uygulandığının ifade edilebilmesi için UMÜÇ, 5 yılda bir bağımsız bir kalite gözden geçirmesini "kalite güvence değerlemesini" gerekli kılmaktadır.

performanslarını da etkin biçimde değerlendirebilir. Örneğin, bağımsız denetim ekibi iç denetim tarafından sağlanabilecek kontrol testlerine ilişkin iç denetimden bilgi almayı reddediyorsa, denetim komitesi bunun nedenlerini sorgulamalıdır.

Denetim komitesinin CFO ve yönetim ekibinden alacağı bilgiler de hem iç denetime ilişkin algının değerlendirilmesi, hem yönetim ile iç denetimin iletişiminin değerlendirilmesi, hem de iç denetim biriminin yarattığı katma değer belirlenmesi açısından denetim komiteleri için değerlidir.

Tüm bu çalışmalar sonucunda, denetim komitesinin iç denetim biriminin performansı konusunda tarafsız bir değerlendirmesi olacaktır.

## **2.4. Bağımsız Denetçiler İle İlişkiler**

Denetim komiteleri, finansal raporlama sürecinin en önemli parçalarından biri olan bağımsız denetim faaliyetinin kontrol edilmesinde etkin görev alır. ABD'deki mevzuatta bağımsız denetim raporlamasının doğrudan denetim komitesine yapılması zorunlu kılınmıştır. Bu şekilde ihtilafli konuların doğrudan yönetim yerine denetim komitelerine aktarılması sağlanmıştır.

Ülkemizde SPK'nın Seri X, No. 22 Tebliği'nin 2. kısım, 25. maddesinde denetimden sorumlu komitelerin görev ve amaçları tanımlanmıştır. Tebliğ'de denetimden sorumlu komitenin; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi, ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişi ve etkinliğinin gözetimini yapacağı belirtilmiş, bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmalarının denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleşeceği belirtilmiştir.

### **2.4.1. Bağımsız Denetçinin Seçimi, Değiştirilmesi ve Değerlendirilmesi**

Denetim komitesinin en önemli sorumluluklarından biri de bağımsız denetim firmasının seçimidir.

Uluslararası uygulamalarda bağımsız denetim kuruluşları denetim yılının başında denetim komitesi ile biraraya gelerek performans kriterlerini belirlemekte ve kendilerinden beklenenleri tespit etmektedir. Bağımsız denetim faaliyetlerinin tamamlanmasından sonra, faaliyetler ile şirket yönetimi ve denetim komitesinin geri bildirimleri denetim ekibinde yer almayan bağımsız denetim firma ortakları ve üst yönetimi tarafından toplanmakta ve değerlendirilmektedir. Bu kapsamda denetim komitelerinin bağımsız denetimden beklentilerini belirlemesi, paylaşması ve denetim faaliyetlerinin sonrasında geri bildirimde bulunması yararlı olacaktır.

Denetim komitesinin bağımsız denetim hakkında kendi fikirlerini oluşturmasının yanı sıra şirket ortaklarının değerlendirmelerini de dikkate almasında yarar vardır. Uluslararası uygulamalarda bazı şirketlerde bağımsız denetim seçimini doğrudan denetim komiteleri yaparken bazılarında ana hissedarların seçim konusunda oylama yaptığı bilinmektedir.

KYE 15 şirketlerinde yapılan örnekleme çalışmasında SPK düzenlemelerine uygun olarak denetim komitelerinin bağımsız denetçi seçimi için öneride buldukları tespit edilmiştir.

Şirketin faaliyetlerinin hızlı büyümesi, yeni coğrafyalara yatırım yapması ve teknik bilgi gerektiren işlemlerde faaliyetlere başlaması durumunda denetim komiteleri bağımsız denetim firmalarının değişimini talep edebilir. Bazı durumlarda ise bu değişimin sebebi bağımsız denetim firmasının kötü performansı olmaktadır.

Denetim firması değiştirilirken değişimin şirkete getirebileceği ek maliyetin farkında olunmalıdır. Yeni atanan bir bağımsız denetim firması denetleyeceği şirket ile ilgili bilgi birikimi edinmek, iç kontrol sistemlerini öğrenmek, personeli ve görevlerini tanımak için ilave zamanada ihtiyaç duyacaktır.

Bağımsız denetim firmasının değiştirilmesi teklifi şirket yönetiminden geliyorsa bu konuda denetim komiteleri yeterli nedenin olduğuna kanaat getirmelidir. ABD’de borsaya kote bir firmada bağımsız denetçi değişimi yapıldığında, ABD borsasına değişimin gerekçeleri ile ilgili bilgilendirme yapması gerekmektedir. Bağımsız denetim firması da bu gerekçeler konusunda kendi görüşlerini iletmektedir.

Bağımsız denetim firması görevini bırakmak istediğinde denetimden sorumlu komite yeterli incelemeyi yapmalı, nedenler üzerinde durmalıdır.

Bağımsız denetimin rotasyonu ile ilgili dünyada sermaye piyasası otoriteleri tarafından farklı uygulamalar gündeme getirilmektedir. Bağımsız denetçinin bağımsızlığını pekiştirmek için uygulamada İtalya ve Brezilya gibi ülkeler rotasyonu zorunlu kılmaktadır.

Ülkemizde de SPK mevzuatına göre bağımsız denetim kuruluşları bir firmada seçimi en fazla yedi yıl görev yapabilmektedir.

Kuralların ötesinde denetim komiteleri bağımsız denetim firmaları ile ilişkilerin bağımsızlığı etkileyecek boyutta olup olmadığını sürekli gözetlemelidir.

## **2.4.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık**

Şirket yönetiminin bağımsız denetim sürecine karışmaması ile sağlanan bağımsızlık, denetçilere işlerini daha doğru ve tarafsız yapma imkanını tanıyacaktır.

Denetim komiteleri bağımsız denetimin bağımsızlığından doğrudan sorumlu tutulmaktadır. Uluslararası uygulamalarda sermaye piyasası düzenleyicileri, denetim komitelerinden bağımsız denetimin bağımsızlığını değerlendirmelerini ve dokümanete etmelerini istemektedir.



### 2.4.3. Bağımsız Denetim Kapsamı

Denetimde önemlilik seviyesinin ve denetim kapsamının belirlenmesi bağımsız denetimin sorumluluğundadır. Denetim komitesi bağımsız denetim tarafından önerilen denetim kapsamını değerlendirmeli, gerek gördüğü durumlarda ilave denetim çalışması talep etmelidir. Denetim komitesi ayrıca denetim planlarının geçmiş yıllardan farklarını incelemeli, önemli değişiklikleri sorgulamalıdır.

KYE 15 arasında yer alan dokuz şirket bağımsız denetim planının denetim komitesi ile paylaşıldığını belirtirken beş şirket, planların daha ziyade mali işler ile paylaşıldığını, denetim komitesinin bağımsız denetimin planına karışmadığını bildirmiştir.

***Denetim komitesi üyesi bağımsız denetim kapsamını değerlendirirken hangi soruları sormalıdır?***

- *Önemlilik seviyesi nasıl hesaplanmıştır?*
- *İlişkili taraf işlemleri nasıl tespit edilmekte ve incelenmektedir?*
- *Denetim planında dikkate alınan riskler nelerdir?*
- *İç denetim ile koordinasyon nasıl yapılacaktır?*
- *Hangi iştirakler denetim kapsamındadır? vb.*

### 2.4.4. Bağımsız Denetim Ücretlerinin Belirlenmesi

Denetim komitesi bağımsız denetim firmasının belirlediği ücretin bazı ile ilgili gerekli incelemeyi yapmalı ve ücretlendirmenin bazı oluşturulan bütçe saatlerinin denetim kapsamı için yeterli olup olmayacağını değerlendirmelidir.

Denetim komitesinin sorumluluğu en düşük ücreti belirlemek değildir. Denetim komitesi ücretlerin makul olup olmadığını karşılaştırma yaparak sorgulamalıdır. Birçok ülkede denetim ücretleri herkesin görebileceği şekilde paylaşılmaktadır. Ülkemizde böyle bir durum geçerli olmadığından denetim komitesi bu karşılaştırmayı varsa grup şirketleri arasında veya önceki yıllarda alınan tekliflerle karşılaştırarak yapabilecektir.

### 2.4.5. Denetim Sonuçlarının Paylaşılması

Denetim komiteleri yıl boyunca bağımsız denetim ile denetim sonuçlarını tartışmalı ve tespitler ile ilgili gelişmeleri irdelemelidir. Birçok ülkede denetim komiteleri ile bağımsız denetçiler arasında denetim sonuçlarının paylaşılması belirli formatlara bağlanmıştır. Bu formatlar bazen yazılı bazen de sözlü iletişim şeklinde olabilmektedir.

Karışık işlemler ile ilgili tespitler konusunda denetim komitelerinin bu konuda uzman olan bağımsız denetim firmalarının yetkilileri ile doğrudan temasa geçmeleri yararlı olacaktır. KYE 15 arasında yer alan üç şirkette bağımsız denetim bulguları doğrudan denetim komitesi ile paylaşılmazken, diğer şirketlerde özellikle önemli bulguların doğrudan denetim komitesi ile paylaşıldığı tespit edilmiştir.

## 2.4.6. Yönetim Teyit Mektupları

Bağımsız denetim firmaları denetim sonrasında şirket yönetiminden kendilerine denetim ile ilgili her türlü bilgi ve belgenin temin edildiğine dair şirket yönetimlerinden "Yönetim Teyit Mektubu" talep etmektedir.

Denetim komiteleri söz konusu teyit mektuplarını incelemelidir. Teyit mektupları genel ifadeler ile birlikte şirkete dair özel ifadeler de içerebilmektedir. Bu noktada belirtilen hususların kontrol edilmesi yararlı olacaktır.

## 2.4.7. Özel Görüşmeler

Denetim komitelerinin bağımsız denetçilerle özel görüşmeler yapması genelde bir kurala bağlı olmaksızın teamüller gereği yapılmaktadır. KYE 15 şirketleri ile yapılan görüşmelerde denetim komitesi üyeleri düzenli özel görüşme yapmadıklarını ancak ihtiyaç duyulması halinde yapıldığını ifade etmişlerdir.

## 2.4.8. Bağımsız Denetim ile Mutabık Kalınmayan Durumlar

Denetim komitesi şirket yönetimi ile bağımsız denetçiler arasındaki uyumsuzlukları çok iyi irdelemelidir. ABD'deki uygulamalarda anlaşmazlık durumlarında denetim komitelerinin süreçte doğrudan görev alması ve bu durumun çözüme kavuşturulması için gerekli çabayı göstermesi beklenmektedir.

## 2.4.9. Denetim Dışı Alınan Hizmetler

Denetim dışı danışmanlık hizmeti alınması durumunda denetim komitesi bilgilendirilmeli ve görüş alınmalıdır.

Bu durumun mevzuata uygun olup olmadığı konusunda denetim komiteleri gerekli incelemeyi yapmalı ve şirket yönetimi ile konuyu tartışmalıdır.

### ***Bağımsız denetim sürecinde denetim komitesinin yönetime sorabileceği sorular:***

- *Raporlama döneminde kayıtlara alınmamış finansal rapor ve göstergeleri etkileyebilecek önemli bir işlem gerçekleşti mi?*
- *Yıl sonu kapanışına birkaç hafta kala, yıl başından bu yana gerçekleşmeyen herhangi bir işlem kaydedildi mi?*
- *Herhangi bir istisnaya yer verilen bir temsil mektubu, şirket yöneticileri tarafından imzalandı mı?*
- *Dönem boyunca yönetimin verdiği kritik kararlar nelerdir? Bu kararları alırken nasıl bir süreç izlenmiştir?*
- *Mali işler birimi dışındaki iş birimlerinden mali tablolar veya faaliyet raporları için ne gibi bilgiler alınmaktadır?*
- *Tekrarlayan sorun veya tartışmalı durumlar nelerdir?*
- *Mali işler ekiplerinin zamanını en fazla alan konular nelerdir?*
- *Finansal raporlamayı etkileyen baskı unsurları nelerdir?*



## **2.4.10. Konsolide Mali Tabloların Oluşturulmasında Birden Fazla Bağımsız Denetçiden Hizmet Alınması**

Konsolidasyona tabi şirketlerde bazen tüm grup şirketlerinin denetimi için birden fazla bağımsız denetim firması ile çalışılabilmektedir. Denetim komitesi böyle bir durumun varlığı konusunda şirket yönetimi tarafından bilgilendirilmelidir. Denetim komitesi bu seçimin neden yapıldığını sorgulamalıdır.

Konsolidasyon işini üstelenen bağımsız denetim firması yetkilileri ile bir araya gelinmeli ve diğer bağımsız denetim firmalarının şirketin mali tablolarının oluşturulmasında yeterli olup olmadığı tartışılmalıdır.

## **2.5. Yönetim ile İlişkiler**

### **2.5.1. İletişim**

Yönetim, kurumla ilgili derinlemesine bilgisi ve kurumun karşı karşıya olduğu önemli risklere ilişkin değerlendirmeleri olduğu için denetim komiteleri adına değerli bir kaynaktır. Yönetim, ayrıca denetim komitesinin görevini yerine getirmesi için gerekli imkanları ve eğitimleri de sağlamaktadır. Komiteler de yönetimlere finansal raporlar ve önemli kararlarla ilgili bağımsız perspektifler sunmakta ve zorluklara karşı nasıl tedbirler alabileceğine yönelik destek olmaktadır.

Komiteler her ne kadar yönetimlerle yapıcı ve karşılıklı güven içinde bir iletişim sağlasa da profesyonel şüpheciliğini kaybetmemeli, hile-suistimal gibi veya şirket yönetiminin verdiği önemli finansal kararlar gibi rahatsız edici konularda da sorular sorabilmelidir. Yönetim de komiteden gelecek bu tip sorulara karşı açık olmalıdır. Yönetimin bu tip sorulara çok açık yanıt vermemesi veya fazlasıyla savunmacı tavırları, denetim komitesi için "kırmızı bayrak<sup>29</sup>" sayılmalıdır.

Yönetimin sorumluluğunun bittiği ve denetim komitesinin sorumluluğunun başladığı noktalarda yönetim ve denetim komitesi arasında çatışma yaşanabilir. Yönetim, önemli bir kararı verdikten sonra komiteye bilgi vermenin yeterli olacağını düşünürken komite, yönetimin bu kararı vermeden önce kendisine danışması gerektiğini düşünebilir. Çatışma ne konuda olursa olsun bu tip durumlar memnuniyetsizliğe hatta ilişkinin kopmasına neden olabilir.

Dolayısıyla, yönetimin önemli kararlar öncesinde komite başkanına bilgi vermesi daha uygun olacaktır. Hangi kararların önemli karar olabileceği konusunda yönetim ve komite arasında uzlaşma sağlanması gerekir.

---

<sup>29</sup> Kırmızı bayrak, hile-suistimal göstergeleri ile karşılaşıldığı durumlar için kullanılan bir terimdir.

## 2.5.2. Yönetimin Temel Yetkinlikleri

Finansal raporlama sürecinin karmaşıklığı düşünüldüğünde, komitenin finansal tabloların gözden geçirilmesi görevini eksiksiz olarak yerine getirebilmesi, mali işler yönetiminin yetkinliğine bağlıdır. Bu nedenle komite, mali işler yönetiminin teknik bilgisi, yeterliliği ve sahip olduğu kaynakları bilmelidir.

Denetim komitesi, CFO ile mali işler ekibinin gerekli niteliklere sahip olup olmadıkları (sertifikasyon) ve ekibin mali konulardaki güncel gelişmelere ilişkin bilgilendirilip bilgilendirilmediği konularını görüşmelidir. Özellikle çok uluslu firmalarda, CFO daha çok mercek altında olmalıdır. Komite aynı zamanda, yönetimin mali işler sürecine sağladığı kaynağı da değerlendirmelidir.

Komite ikinci olarak, finans yönetiminin denetim komitesi toplantılarında görüşülen konulara ilişkin yaklaşımların'da değerlendirmelidir. Komite toplantılarında sorulan sorulara açık cevaplar verebilmesi, cevabına ulaşmak için daha detaylı çalışma gerektiren konularla ilgili zaman isteyerek gerekli incelemeyi yapmaya istekli olması ve bağımsız denetçilerle yapıcı bir anlayış içinde çalışma durumu dikkate alınmalıdır.

Üçüncü olarak mali işler yönetiminin iç ve dış denetimin bulgu ve önerilerini ne ölçüde anladığı ve bu konularda düzeltici ve önleyici faaliyetleri gerçekleştirmeye ne kadar istekli olduğu değerlendirilmelidir. Yönetimin tutumunun diğer kademe yönetici ve çalışanların tavırları üzerinde bıraktığı etkiyi dikkate almak gerekir. İç ve dış denetimle bu konu ve mali işler yönetiminin tutumu özel toplantılarda görüşülebilir.

CFO pozisyonunun doldurulması konusunda da denetim komitesinin üzerine görev düşmektedir. Özellikle CFO emekli oluyorsa veya kurum içinde farklı bir yerde görevlendiriliyorsa, denetim komitesi CEO ile görüşmelidir. Uluslararası uygulamalar dikkate alındığında, CFO adayları ile komitenin veya komite başkanının görüşmesi sıradışı bir uygulama değildir. Bu uygulama, seçilecek olan CFO'nun raporlama düzeni ve komitenin beklentilerinden haberdar olması açısından önemli olduğu kadar, adayın finansal özgeçmişi ile birlikte etik ve davranış kuralları açısından da değerlendirilmesini sağlayacaktır.

## 2.5.3. Yönetim ile Toplantı Düzeni

Resmi ve gayriresmi toplantı şekli güçlü bir ilişki için gereklidir. Resmi toplantı düzeninde yönetim, toplantı gündemine göre gerekli sunumları yapmakla görevlendirildiği kadar, gelen sorulara da tatmin edici cevaplar vermeli, bunun için detay çalışma yapmak gerekiyorsa, komiteden süre isteyerek cevapları araştırmalıdır.

Denetim komitesi toplantılarında yönetim ekibinin, mali işlerden sorumlu olan yöneticisi olmadan soruları tam olarak cevaplayabilmesi mümkün olmayacaktır. CFO, mali işler müdürü, mali kontrol yöneticisi<sup>30</sup> ve diğer kıdemli mali işler çalışanlarının yanı sıra, vergiden sorumlu

<sup>30</sup> Uluslararası literatürde "financial controller" olarak tanımlanan çalışan, "mali kontrol yöneticisi" olarak Türkçe'ye çevrilmiştir.

direktör, finansman ve fon yönetiminden sorumlu yönetici ile CTO toplantıya davet edilebilir. Herhangi bir iş birimine özel çalışma yapılacaksa, o iş biriminin yönetim ekibi de toplantıda bulunmalıdır.

Toplantının etkinliğinin artırılması için davet listesi uzayabileceği gibi, çok fazla kişinin davet edilmesinin de toplantıda yer alan "taraf" sayısını artıracığı için tartışma ortamının başlaması, görüşülen konuların çözümsüz kalması ve toplantı süresinin uzaması gibi riskler doğuracağı değerlendirilmelidir. Ayrıca gizlilik prensibi dikkate alınarak, davetliler toplantıya sıra ile çağırılabilir.

### ***Denetim komitesi toplantılarına yönetim ekibinden kimler katılmalıdır?***

*Yönetim ekibinin, mali işlerden sorumlu olan yöneticisi olmadan soruları tam olarak cevaplaması mümkün olmayacaktır. CFO, mali işler müdürü, mali kontrol yöneticisi ve diğer kıdemli mali işler çalışanları davet edilebilir. Ayrıca vergiden sorumlu direktör, finansman ve fon yönetiminden sorumlu yönetici ile CTO davet edilebilir. Herhangi bir iş birimine özel çalışma yapılacaksa, o iş biriminin yönetim ekibi de toplantıda bulunmalıdır.*

CEO'nun toplantılara davet edilmesinin komite için faydalı olacağı düşünülse de bazı uygulamalarda komite başkanları, diğer yöneticileri etkileyebileceği için ve diğer yöneticiler CEO ile birlikte bazı bilgileri vermektense kaçınabilecekleri için CEO'lar davet edilmeyebilir. Bu tip toplantılarda CFO'nun veya diğer yöneticilerin huzursuz oldukları veya konuşmaktan çekindikleri düşünüldüğü takdirde denetim komitelerinin bu yöneticileri özel toplantılara davet etmeleri uygun olacaktır.

Komiteler, CFO ile özel ve gizli görüşmeler yapabilir ve yapması tavsiye edilmektedir. Bu görüşmeler önemli konuların derinlemesine tartışılması için imkan yaratabileceği gibi bağımsız denetim ve iç denetim yöneticisinin performansı ile ilgili görüşme fırsatı da verecektir.

## **2.6. İş Etiği ve Davranış Kuralları - İhlal ve İncelemeler**

### **2.6.1. Kurum Kültürü ve Uyum**

Denetim komitelerinin büyük kısmı, kurumun tepe yönetiminin tutumunun ve kurum kültürünün, etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasında ve uyum risklerinin yönetilmesinde kritik öneme sahip olduğunu düşünmektedir.

Tepe yönetimin tutumu, çalışanların işlerini doğru biçimde yaptıklarını bilmelerini ve yaptıkları işlerden sorumlu olmalarını destekleyen bir kültür yaratmalıdır. Eğer çalışanlar üst yönetimdeki çalışanların uygun olmayan veya etik olmayan bir davranışına tanık olurlarsa, kendileri de aynı işi aynı biçimde yaptıkları zaman bir mazeretleri olacaktır. Hata veya suistimallerini mantıksallaştıracaklardır. Ancak orta kademe yönetimin tavrı, her zaman üst yönetimin tutumundan daha etkilidir. Bu nedenle "orta kademe yönetimin tavrı" önem taşımaktadır.

Denetim komiteleri üst yönetimin ve orta kademe yönetimin tavır ve tutumunu bilmeli, tavrın "iyileştirilmesi" konusunda yönlendirici olmalıdır. Denetim komitelerinin kurum kültürü ve üst yönetimin tutumunu bilmesinin en iyi yöntem, üst yönetimle dönemsel olarak toplantı düzenlemek ve çalışan bağlılık anketlerindeki yorumları incelemektir. Denetim komiteleri ayrıca 360 derece performans değerlendirmelerinde yöneticilerle ilgili yorumları inceleyerek de değerlendirmeler yapabilir. Bu incelemeler aynı zamanda çalışanların üstlerinden finansal raporlama veya ilgili diğer konularda baskı görüp görmediklerini de göstermektedir.

Denetim komiteleri üst yönetimin tutumu ve etik kuralların etkinliğini anlayabilmek için etik bilgilendirme hatlarına gelen ihbarları inceleyebilir, iç ve dış denetçilerden bilgi alabilir. Bu toplantılar özel toplantılar olarak düzenlenmeli ve her bir taraf ile ayrı ayrı görüşülmelidir.

Dünyada şirketlerin büyük bölümü karmaşıklaşan iş koşullarında, uyum ve etik programları geliştirmişlerdir. ABD'de "Federal Ceza Hükümleri Rehberi"<sup>31</sup> uyum ve etik programlarda gerekli olan en temel unsurları yayımlamıştır. ABD'deki tüm firmalar bu programa uygun davranmak zorundadır. Söz konusu program 2010 yılında revize edilmiş ve aşağıda sıralanan maddelerin gerekliliği üzerinde durulmuştur:

- Önemli icra yetkisi verilecek pozisyonlara terfi veya işe alımlarda, bu kişilerin yasa dışı faaliyetlere veya suistimal olaylarına karışmadıkları konusunda emin olmak için makul çaba göstermek.
- Suç unsuru içeren davranışların tespit edilmesi ve engellenmesi konusunda standart ve prosedürler yayımlamak.
- Program ile ilgili eğitimler düzenlemek.
- Programın etkin biçimde kullanıldığını takip etmek, programın etkinliğini periyodik olarak değerlendirmek, etik bilgilendirme hattı kurmak, kullanılması konusunda yönlendirici olmak.
- Suç unsuru olan vakalarda veya suistimal vakalarında gerekli yasal işlemleri yerine getirmek.
- Yönetim kurulunun program ile ilgili bilgili olmasını sağlamak.

### ***Denetim komitesi üyesi uyum programlarını gözetirken neler yapmalı?***

- *Uyum programını anlamalıdır. Tasarımı, yüksek riskli alanları, programı yürütecek kilit personeli ve onların özgeçmişlerini, raporlama düzenini, karşılaşılabilecek muhtemel zorlukları bilmelidir.*
- *Programın etkinliği hakkında görüşmelerde bulunmalıdır.*
- *Etik kural ve politikaları dönemsel olarak gözden geçirmeli, çalışanlara hangi yollarla duyurulduğu konusunu sorgulamalıdır. Ülkeden ülkeye değişebilecek standartlarla ilgili tespitleri incelemelidir.*
- *Uyum sorumlusu ile bir araya gelmeli, bağımsızlığını etkileyebilecek unsurlar ve kaynaklar ile ilgili bilgi almalıdır.*
- *Açığa çıkan vakaların doğasını öğrenmeli, yönetimce gerçekleştirilecek inceleme, araştırma, soruşturma ve disiplin cezalarını takip etmelidir.*
- *Yönetimin mevcut programın işlemlerini sağlamak için çaba gösterdiği konusunda tatmin olmalıdır.*

<sup>31</sup> Federal Criminal Code and Rules, 2012

- Programın uygulanmasından doğrudan olarak sorumlu olan kişinin yönetim kuruluna direkt olarak erişiminin olmasını sağlamak.

Birçok ülkede yasalar tarafından benzer bir programın uygulama zorunluluğu bulunmasa da şirketler benzer programlar hazırlayarak uygulamaktadır. Büyük şirketlerde "uyum sorumlusu" (*compliance officer*) pozisyonu bulunmaktadır. Bu görevi yapan kişiler, yasa ve mevzuatlara uyum ile birlikte etik programların uygulanmasından da sorumludur. Sorumluların raporlama yaptıkları kurul genellikle denetim komiteleridir.

İDY ile uyum sorumlusu ayrı kişiler olduğu durumlarda, iç denetimin rolü, bu programın etkinliği konusunda değerlendirmeler sunmaktır. Etik kurallara uyulmama risklerini değerlendirme ve bu risklere karşı gerekli kontrol mekanizmalarını önerme görevi de yine iç denetim birimine aittir.

## 2.6.2. Etik Kurallar ve Davranış Kuralları

Etik kurallar ve davranış kuralları, tüm çalışanların, kabul edilebilir iş uygulamaları ile ilgili bilgi sahibi olması amacıyla hazırlanır. Genellikle şirketlerin web sitelerinde yayınlanan bu kuralların, ABD'de halka açık şirketlerde kamu ile paylaşılması zorunlu tutulmuştur. Avustralya, Güney Afrika Cumhuriyeti, Brezilya, Hindistan gibi ülkelerde benzer zorlayıcı kanunlar bulunmaktadır.

SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde etik ve davranış kuralları ile ilgili aşağıdaki hususlara yer vermiştir:

- Şirket tarafından oluşturulan etik kuralların internet sayfasında yayımlanması,
- Menfaat sahiplerinin şirketin mevzuata aykırı ve etik açıdan uygun olmayan işlemlerini kurumsal yönetim komitesine veya denetimden sorumlu komiteye iletebilmesi için gerekli mekanizmaların oluşturulması,
- Şirketin sosyal sorumluluklarına karşı duyarlı olması; çevreye, tüketiciye, kamu sağlığına ilişkin düzenlemeler ile etik kurallara uyması, uluslararası geçerliliğe sahip insan haklarına destek olup saygı göstermesi ve irtikap ve rüşvet de dahil olmak üzere yolsuzluğun her türlüyle mücadele etmesi.

İş etiği kuralları ve davranış kuralları farklı formatlarda ve detay düzeylerinde hazırlanabilir. Ancak iyi bir kurallar kitabında aşağıda sıralanan hususlara mutlaka yer verilmelidir:

- Çalışanlardan, kurum içinde ve dışında kurumu temsil ederken uygulayacakları davranışlar hakkındaki beklentiler
- Çalışanların uygunsuzluk durumlarında (hile - suistimal - etik ihlalleri) şirket yönetimine raporlama sorumlulukları
- Yönetim ve yönetim kademesinde olmayan çalışanlar için sorumluluk standartları
- Uygunsuzluk durumlarında uyulacak standart bir prosedür. Hangi durumlarda sözlü uyarı,

yazılı ihtar, düzeltici faaliyet, yasal soruşturma, işten çıkarma ve benzeri disiplin cezalarının verilebileceği

- Yönetim kademesinin veya kıdemli çalışanların kendi davranışlarından dolayı şahsi olarak bir suç işlediklerine dair sorumlu tutulabilecekleri bilgisi

İş etiği ve davranış kuralları tipik olarak, çıkar çatışması, gizlilik, kurum aktiflerini korumak, dürüstlük, doğruluk, yasa ve mevzuatlara uyum, sorumluluk, kurum içi ve dışı ilişkiler (çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler vb.), çevreye ve topluma duyarlılık gibi kavramları içermektedir. Denetim komiteleri, şirketlerin iş etiği ve davranış kurallarını uygulayıp uygulamadıkları konusunda değerlendirmeler yapmalıdır.

Deneyimli ve birikimli komite üyeleri, farklı coğrafyalardaki faaliyet kurallarını adapte etmenin zorluğu konusunda bilinçlidir. Kültürel farklılıklardan dolayı davranış kurallarını farklı ülkelerde uygulamak zorlayıcı eylemler gerektirmektedir.

### 2.6.3. Bilgilendirme (İhbar) ve Şikayet Hatları

Denetim komitelerinin bilgi kaynaklarından biri de bilgilendirme ve şikayet hatlarıdır. Benzeri programlar yıllar boyunca cinsel istismarların, alınan / verilen rüşvetlerin bildirilmesi gibi uygunsuz davranışlar için şirket çalışanlarının başvurdukları uygulamalar olmuştur. Günümüzde şirket içinden veya şirket dışından, isim belirterek veya anonim isimlerle gelen tüm ihbar ve şikayetleri dikkate alacak sistemler geliştirilmiştir.

#### ***İhbar ve şikayet raporlarını incelerken,***

- *Acil raporlama konusunda bir alt sınır belirlenmesine (eşiğin üzerinde bir tutarda veya eşiğin üzerinde bir pozisyondaki kişi ile ilgili ihbarlar acil raporlanmalıdır),*
- *Önemli ihlallerin periyodik olarak incelenmesine,*
- *Tüm ihbarlara ilişkin en az yılda bir defa detay rapor alınmasına,*
- *Ek bilgi için erişim imkanı bulunmasına, dikkat edilmelidir.*

Uygulamalar ülkeden ülkeye değişiklik gösterebilmektedir. ABD'de halka açık şirketlerde tüm bilgilendirmelerin denetim komitelerine ulaşmasını sağlamak, denetim komitelerinin bu bilgilendirmelere ilişkin eylemleri takip etmeleri ve çözümlenmeleri zorunlu kılınmışken, Kanada'da denetim komiteleri şikayet ve kişisel ihbarlara ilişkin bilgilendirme hattının kurulmasından sorumlu tutulmuştur. Bir kısım AB ülkesinde bilginin gizliliğine ilişkin yasalar nedeniyle anonim ihbarların özendirilmediği görülürken, örneğin İngiltere gibi ülkelerde özendirilmekte, ancak zorunlu tutulmamaktadır.

Önemli olan ihbar ve şikayet hatlarına gelen çağruların (e-postaların veya mektupların) denetim komitesine dönemsel olarak raporlanmasıdır. Bazı komiteler yılda en az bir raporlama talep ederken, bazıları uyum sorumlusu ile dönemsel toplantılar düzenleyerek yüz yüze görüşmeyi tercih edebilir. Denetim komitesi bu iletişimin nasıl ve ne sıklıkla olması gerektiğine karar vermelidir.

KYE 15 şirketlerinden 10 tanesinde etik ihbar hattının bulunduğu ve bu hatta gelen ihbarların değerlendirilerek denetim komitesine bildirildiği belirlenmiştir.



## 2.6.4. Hile - Suistimal ve İnceleme

### 2.6.4.1. Mali tablo hataları

Denetim komiteleri zaman zaman zor durumlarda karar vermek zorunda kalabilir. Örneğin, önceki yıllarda yapılmış ve tutar olarak çok önemli bir finansal raporlama hilesinin tespit edilmesi veya önemli bir kanunun ihlal edilmesine ilişkin tespitler ile karşılaşılabilir. Benzeri durumlarda, denetim komitelerinin deneyim ve kriz yönetim teknikleri ön plana çıkmaktadır. Denetim komitelerinin sorumluluklarının merkezine, mali tabloların doğruluğu konusunda gözetim gelmektedir. Denetim komiteleri, görevde oldukları dönemde veya önceki dönemde mali tabloların doğru olması için gerekli gözetim sürecini yürütür.

Mali tablolarda (kasıtlı olmayan) bir hata tespit edilmişse, yönetim bağımsız denetçilere danışarak, tutarın önem derecesi konusunda değerlendirme yapar. Önem derecesi düşük olduğu tespit edilirse, gerekli belgelemeyi tamamlar ve daha fazla bir önlem alınması gerekmez (Tabi eğer hatanın kasıtlı olarak yapıldığı tespit edilirse, bu durum hileye girer ve denetim komitesi gerekli inceleme ve soruşturma faaliyetlerine başlar). Eğer tespit edilen hatanın mali sonuçlarda önemli etkisi olduğuna kanaat getirilmişse, mali tablolar düzeltilir ve kamuya duyurulur. Düzeltilmiş her mali tablo hile - suistimal olarak düşünülmemelidir. Raporlama standartlarının karmaşıklığı, yeni bir muhasebe politikasının uygulanması sırasında hata veya karar vermede zaafiyet bu duruma neden olabilir.

İster bilerek yapılmış bir hile olsun, isterse kasıt olmadan yapılmış bir hata olsun, bu tip önemli düzeltmeler kurum itibarına olumsuz etki edebilir ve farklı noktalara çekilebilir. Hisse değeri düşebilir, hissedarlardan eleştiri ve sorular gelebilir, iç kontroller sorgulanabilir, hatanın mali kayıtlara olan etkilerinin artması, yönetimin işe olan konsantrasyonunu azaltabilir ve iç - dış denetim, müşavirlik maliyetlerini artırabilir.

Bu durumda hatanın tespit edilmesinden, düzeltilmiş sonuçların açıklanmasına kadar geçen sürede yatırımcılar için bir belirsizlik ortamı da oluşabilir. Düzeltilmiş mali tabloların açıklanması kısa sürede olabileceği gibi, uluslararası firmalarda bunun yıllar sürebildiği görülmüştür.

#### ***Mali tabloları incelerken,***

- *Krediler, garanti giderleri ve öz kaynaklara,*
- *Masraf kayıtlarına (bordro, satış, pazarlama, genel yönetim giderleri),*
- *Ticari borçlar, yasal yedekler, tahakkuk hesaplamalarına,*
- *Hasılatların gerçekleştiği dönemler, giderlere ilişkin dönemselliğe,*
- *Ticari alacaklar, yatırımlar, bankalara,*
- *Nakit akım tablolarına,*
- *Şirket birleşme, satınalma, satış işlemlerine,*
- *Vergi giderlerine,*
- *Ertelenmiş giderler - gelirlere dikkat edilmelidir.*

Mali tablolarda düzeltmelere yol açan hata veya hile - suistimaller, genellikle davalarla sonuçlanır. Yatırımcılar, yayımlanmış olan mali tablolara güvendikleri için yanıldıklarını iddia eder. Şirketler bu gibi durumlarda önemli tutarlarda tazminat ödemekle yükümlü olabilir. İnceleme sürecinin uzaması, açılan dava sayılarını ve dolayısıyla şirkete doğuracağı finansal yükü artırmaktadır.

Şirketler yapılan hatalar nedeniyle mahkeme tarafından suçlu bulunmasa da hatanın maliyeti muhtemel itibar kaybına neden olarak şirketlere zarar verir. Buna ek olarak, hissedarlar ve şikayetçi taraflarca tutulan danışmanlar, dava sürecinde şirket yöneticilerini mercek altına aldıkları için yöneticilerin şahsi itibar kaybı da söz konusu olabilmektedir.

Mali tablo hatalarının mali tabloların belirli kısımlarında ağırlıklı olarak gerçekleştiği yapılan araştırmalarca tespit edilmiştir. Denetim komiteleri bu riskli konular üzerinde hassasiyetle çalışmalıdır.

#### **2.6.4.2. Hile - suistimal inceleme ve soruşturmaları**

Denetim komiteleri hile - suistimal risk yönetimi sürecini gözeterek hile - suistimali engelleyici bir mekanizma kurabilir. Her türlü kontrol mekanizmasına rağmen hile - suistimal olayları tespit edilmeyebilir. Bu durumları denetim komitesi ve yönetim dikkatli ve basiretli bir biçimde ele almalıdır.

Denetim komiteleri inceleme gerektirecek bir suistimal olduğunu, ihbar - bildirim hatlarından, iç denetimden, iç kontrolden, bağımsız denetimden öğrenebilir. Ayrıca, resmi kurumlardan gelen inceleme talepleri veya bilgilendirmeler de bulunabilir. Kaynak ne olursa olsun, denetim komitesi başkanı suistimal şüphesi ile ilgili zamanında bilgilendirilmelidir. Proaktif denetim komiteleri bu duruma hazırlıklı oldukları için alınacak tedbirlerin tanımlı olduğu görülmektedir. İnceleme ve soruşturmalar için prosedür ve iş akışları bulunmalıdır. Öngörülme durumlara ilişkin alınması gereken aksiyonlar önceden tanımlanmış, riskler tespit edilmiş ve her bir riskin gerçekleştiği anda ne gibi adımlar atılması gerektiği belirlenmiş olmalıdır. Hile - suistimal inceleme ve soruşturmalarının profesyonelce ele alınmadığı ve risk yönetimi süreci belirlenmediği takdirde, ihbara konu olan eylemin vereceği zararın üzerinde bir zarar hatalı inceleme ve soruşturma yöntemleri nedeniyle ortaya çıkabilmektedir.

Denetim komiteleri bilgilendirildikten sonra, inceleme yapılıp yapılmaması konusunda karar vermelidir. Bu durumda hukuk birimlerine, müşavirlere, bağımsız denetçi ve iç denetçilere, inceleme yapılıp yapılmaması gerektiği danışılabilir. Denetim komiteleri inceleme çalışmalarına başlamaya karar verdiğinde, aşağıdaki hususları göz önünde bulundurmalıdır:

- **Zamanında eyleme geçmek:** Yasal mercilerin ve bağımsız denetimin gerekli muvafakatleri alındıktan sonra sürece başlanmalıdır. İncelemeler uzun sürdüğünde maliyet, itibar, konsantrasyon riskleri oluşmaktadır. Aynı zamanda sürenin uzaması bilgiye ulaşabilmesini zorlaştırabilmektedir.



- **Süreci izleme:** Denetim komitesi inceleme ekibi ile belirli aralıklarla görüşmeli, kapsamın genişletilmesi veya daraltılması gibi konularda zamanında karar vermelidir. Gerekli olmayan inceleme süreçlerini başlatmak veya yetersiz bir inceleme yapmak, şirketin kredibilitesi ve itibarı açısından olumsuz sonuçlar doğurabilir. İnceleme süresini kısa tutmak için eksik sonuçlarla incelemenin kapanmasının da gerekli tarafları tatmin etmeyeceği unutulmamalıdır.
- **Doğru kaynakları tespit etmek:** "Dış kaynaklar mı, şirket içi kaynaklar mı görevlendirilmelidir? İncelemeyi yapan tarafın bağımsızlığı nasıl sağlanmalıdır?" sorularına cevap verilmelidir. Gerekli birikime sahip olan kaynaklarla çalışılmalıdır ve inceleme yapan ekip süreç içinde tarafsızlığını kaybetmemelidir
- **İnceleme ekibinin kime raporlama yapacağına karar vermek:** İnceleme konusunun önemine ve durumun hassasiyetlerine göre inceleme ekibi şirket yönetimine, denetim komitesine ya da inceleme için kurulan ayrı bir komisyona raporlama yapabilir.
- **Şirket yönetimini göz önünde bulundurmak:** İnceleme süreçleri yönetimler için dikkat dağıtıcı ve moral bozucu olabilir. Yönetim ekibinin konsantrasyonunun dağılmasına izin verilmemelidir.
- **Doğru danışmanlarla çalışmak:** Hukuk müşavirlerinin mutlaka sürecin içinde yer alması gerekmektedir. Şirket içinde böyle bir kaynak bulunmuyorsa, mutlaka şirket dışından bir firma ile çalışılmalıdır. Uzmanlık gerektiren diğer konularda da gerekli destek alınmalıdır.
- **Yatırımcıları ve kamu kurumlarını bilgilendirme konusunun değerlendirilmesi:** Yasal olarak zorunluluk olduğu durumlarda, yasaların öngördüğü taraflara yine yasaların öngördüğü şekillerde bilgilendirme yapılmalıdır.
- **Belge yönetimi ve arşivleme standartlarını sağlamak:** Şirketin inceleme ve soruşturma belgeleme prosedürleri bulunmalıdır. Gizli belgelerin özel dokümantasyon uygulamalarına tabi tutulması gerekebilir. Ayrıca ilerleyen dönemlerde yasal süreçlerin başlaması ihtimali göz önünde bulundurularak yapılan çalışma ve toplanan kanıtlar saklanmalıdır.
- **İletişim yönetimi:** Yatırımcıların şüphelerini ve beklentilerini bilmek, onlara inceleme konusunda ihtiyaç duyulan bilgileri vermek gerekmektedir. İç kaynaklarla yapılacak denetimin tüm tarafları tatmin etmeyebileceği düşünülmelidir. Bağımsız danışmanlar sürece dahil edilmelidir.



B Ö L Ü M

DENETİM KOMİTESİ TOPLANTILARI



### 3. DENETİM KOMİTESİ TOPLANTILARI

Denetim komitesi toplantılarının etkili olabilmesi için güçlü bir liderliğin yanı sıra, doğru gündem maddelerinin belirlenmesi ve görüşme konuları ile ilgili detayların önceden hazırlanması gerekmektedir.

Toplantı sıklığını belirlemek komitenin yıl boyunca gerçekleştireceği faaliyetleri yönlendirmek açısından hayati öneme sahip olduğu için denetim komitesi faaliyetlerini bir takvim çerçevesinde planlamalıdır. Yapılan araştırmalar, çeyrek dönemlere ait mali raporların incelenmesi için ayrılan üç toplantı da dahil olmak üzere denetim komitelerinin çoğunun altı ila sekiz haftada bir toplandıklarını ortaya koymaktadır.

KYE 15 şirketlerinde denetim komitesi toplantıları yılda en az dört kere ve ortalama iki saat olarak yapılmaktadır. Katılımcılar toplantı sıklığının yeterli olduğu konusunda hemfikirdir. Ayrıca, katılımcıların çoğunluğu ihtiyaç olması halinde rutin toplantılar haricinde özel toplantılar için de bir araya gelindiğini ifade etmiştir.

Takvimde komitenin sorumlulukları ve planlanan toplantı tarihleri belirtilmelidir. Bununla beraber, toplantı gündemleri komitenin gerçekleştirdiği faaliyetleri ve şirketin yaptığı işleri kapsamalıdır.

Aşağıda denetim komitesi faaliyet programını içeren bir takvim örneği sunulmaktadır.

<b>Tablo 3.1. Komite Planlama Takvim Örneği</b>						
	1. Toplantı Ç1: 31/3/....	2. Toplantı Ç2: 30/6/....	3. Toplantı Ç3: 30/9/....	4. Toplantı Ç4: 31/12/....	4. Toplantı İDY ile özel toplantı 30/4/....	5. Toplantı İDY ile özel toplantı 31/10/....
Dış denetçi seçimi						
Yıllık iç denetim planını gözden geçirme ve onaylama						
İDY performans değerlendirmesi						
Risk yönetimi kontrolleri ve yönetim süreçlerine ilişkin değerlendirmeyi gözden geçirme						

Kaynak: IIA Knowledge Report

Her toplantıda tutanak tutulmasının yanı sıra, denetim komitesinin düzenli olarak kurula rapor vermesi, toplantıda görüşülen konular ve sonuçları hakkında şirket yöneticilerine bilgi aktarması gerekmektedir.

KYE 15 içerisinde iki şirkette denetim komitesi karar defteri tutulmaktadır. 13 şirket ise toplantıları tutanak altına almak için ayrıca bir karar defteri bulundurmamaktadır.

### **Kutu 3.1. PCAOB'nin Önerileri**

Ekim 1998'de PCAOB, SEC Başkanı Arthur Levitt Jr.'un talebi üzerine Denetim Etkinliği Kurulu oluşturmuştur. Kurul, denetim komitesinin toplantıları ve gündeminin etkinliği için bir dizi öneri getirmiştir. Örneğin, denetim komitesi faaliyetleri için toplantı planını da içeren resmi bir takvim oluşturmalı, denetim planında faaliyetleri komite yönetmeliği çerçevesinde belirlemeli ve toplantı planını yönetim kuruluna ibraz ederek onaylatmalıdır. Diğer önerilerden bazıları, dış denetçiyle yılda en az iki kere yüz yüze görüşmek ve yönetimin katılımı olmadan iç ve dış denetçiyle en az bir özel toplantı düzenlemektir.

Mart 2006'da gerçekleştirilen denetim komitesi iletişimi konulu IIA Flash anketine göre, ankete katılan 233 IIA üyesinin %79'u planlı denetim komitesi toplantısı sırasında İDY'den en çok iç denetim faaliyetine ilişkin mevcut durum hakkında bilgi talep edildiğini bildirmiştir.

**Tablo 3.2. Denetim Komitesi Tarafından İDY'den En Sık Talep Edilen Bilgiler (IIA)**

	<b>Sıklık (%)</b>
Denetim planını gerçekleştirmede iç denetimin mevcut durumu	%79.0
Denetimde elde edilen en önemli bulgular	%76.4
Denetimdeki devam eden konuların durumu (takip edilen konular)	%65.7
İç denetim personeli ve diğer kaynaklara ilişkin konular	%58.8
En önemli soruşturmaların sonuçları ve durumu	%50.6
Bütün soruşturmaların sonuçları ve durumu	%23.6
Denetimden elde edilen bütün bulgular	%16.3
Diğer	%18.0

KYE 15 şirketlerinde uluslararası uygulamalara paralel olarak İDY'lerden iç denetimin mevcut durumuna ve önemli denetim bulgularına ilişkin bilgi talep edilmektedir. Bu bilgilere ek olarak önemli risklere ilişkin denetim komitesinin bilgilendirilmesi beklenmektedir.

Mart 2009'da yapılan ankette İDY'lere denetim komitesi toplantılarının genel amaç ve yapısı ile bu toplantılar sırasında sunulması gereken bilgiler sorulmuştur. Ankete katılanlara göre,

denetim komitesinin esas amacının iç ve dış denetime ilişkin konuların ve faaliyetlerin yanı sıra mali sonuç, tablo ve raporları görüşmek olduğu sonucu çıkmıştır.

İDY'lere her konu için ayrılması gereken süre sorulduğunda aşağıdaki yanıtlar alınmıştır<sup>32</sup>:

<b>Tablo 3.3. Denetim Komitesi Toplantısında Görüşülen Konulara Ayrılan Süre (İIA)</b>	
	<b>Ayrılan Süre (%)</b>
Muhasebe/finans (Örneğin, mali raporlar ve sonuçlar, hazine)	%30
Konular ihtiyaca göre belirlenir	%30
İç denetime ilişkin konu, endişe veya sonuçlar	%25
Yönetime yönelik sorular	%20
Bilgi Teknolojileri	%20
Sektöre özel konular	%20
Dış denetime ilişkin sonuç, konu veya endişeler	%20
Risk yönetimi (Örneğin, yeni ortaya çıkan ve bilinen)	%20
Özel toplantı	%15
Düzenlemelere uyum	%15
Dolandırıcılık / Etik Kurallar	%5
Hukuki meseleler	%5

<b>Tablo 3.4. Denetim Komitesi Toplantısında En Çok Görüşülen Konular (KYE 15)</b>	
	<b>Ayrılan Süre (%)</b>
Mali tabloların incelenmesi	%25
Risk yönetimi	%23
İç denetime ilişkin konu, endişe veya sonuçlar	%21
Dış denetime ilişkin endişe, konu veya sonuçlar	%19
Dönem değerlendirmesi	%4
Sektöre özel konular	%2
Düzenlemelere uyum	%2
Strateji belirleme	%2
Diğer	%2

<sup>32</sup> Tüm katılımcıların verdikleri yanıtlar için ayrılan sürelerin ortalaması alınmıştır.

KYE 15 şirketlerinin denetim komitesi toplantılarının ana gündem maddelerini mali tabloların incelenmesi, risklerin analizi, iç ve dış denetim bulgularının incelenmesi oluşturmaktadır.

İDY'lerin çoğu toplantıların iki saatten uzun olmak üzere ortalama üç - dört saat sürmesi gerektiğini aktarmıştır. Genel olarak, toplantılara ayrılan süreyi etkileyen faktörler aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

<b>Tablo 3.5. Denetim Komitesi Toplantılarına Ayrılan Süreyi Etkileyen Faktörler</b>
• Denetim komitesi ve İDY'nin görüşme ihtiyaçları
• Toplantı sırasında görüşülecek bilgilerin türü (örneğin, sıcak gündem maddeleri veya denetim sonuçlarının gözden geçirilmesi)
• Toplantı sıklığı (örneğin, çeyrek dönem toplantılarında konuları aceleyle getirildiği hissini yaratmadan tarafların tartışmasına olanak vermek amacıyla 90 dakika ile iki saat arasında bir süre gereklidir)
• Denetim komitesiyle özel toplantı düzenlenmesi (örneğin, bazı katılımcılar, denetim komitesi toplantısına başka üst düzey yöneticilerin kendi iş birimleri hakkında bilgi vermek üzere davet edildiğini belirtmiştir).

Ayrıca, ankete katılanlara, bilgilerin denetim komitesine ne zaman sunulması gerektiği sorulmuştur. İDY'ler, bilgilerin, toplantıdan bir ila iki hafta önce denetim komitesi üyeleri ile paylaşılması gerektiğini %86 oranında ifade etmişlerdir. Bu sayede, denetim komitesi üyelerinin toplantı öncesinde bilgileri gözden geçirebilmelerini ve toplantıda en önemli konular üzerinde durulabilmesini sağlanabilecektir.

Toplantı öncesinde paylaşılacak bilgiler aşağıdaki tabloda özetlenmektedir:

<b>Tablo 3.6. Denetim Komitesi Toplantıları Öncesinde Paylaşılması Gereken Bilgilerin İçeriği</b>
• Toplantı gündemi ve bir önceki toplantının tutanakları
• Son toplantıdan itibaren hazırlanan her denetim raporunun özeti, ayrıntılı ekleri ve temel denetim performansı ölçümleri
• Planlanan ve devam eden denetimlerin takvimi
• Mali tablo ve raporların kopyası
• Denetim komitesi üyelerinin ilgi alanına giren eğitim malzemeleri
• Komitenin yönetmeliğindeki görevlerini yerine getirebilmesi için gerekli olan malzemeler
• Etik ihbar hattı dokümanları
• Toplantıda görüşülecek olan sunum, tablo ve grafiklerin kopyası



Ankete katılan İDY'ler, toplantı sırasında sunulacak bilgilerin formatını da belirlemiş, İDY'lerin son dağıtılan toplantı raporun kısa bir özetini sunması gerektiğini ifade etmişlerdir. Böylece, denetim komitesi üyelerinin kısa bir süre içinde bu bilgileri gözden geçirebileceği ve toplantı sırasında hem bu konuların hem de toplantı gündeminde yer almayan konuların etraflıca tartışılabilmesi belirtilmiştir. Sunum yapılması, toplantı sırasında bilgilerin sunulmasında en çok tercih edilen yöntem olarak dile getirilmiştir.

Bazı İDY'lere göre, diğer üst düzey yöneticiler olmadan yönetime ilişkin konuları açıkça tartışabilmek için planlı toplantıların arasında mutlaka özel toplantı düzenlenmesi gereklidir.

<b>Tablo 3.7. Denetim Komitesi Üyeleriyle Yapılacak Özel Toplantıların Sıklığı (IIA)</b>	
<b>Cevap</b>	<b>Öngörülen Süre (%)</b>
Ayda bir	%9
<b>Üç ayda bir</b>	<b>%57</b>
Altı ayda bir	%4
İhtiyaç duyuldukça	%9

<b>Tablo 3.8. Denetim Komitesiyle Yapılan Özel Toplantıların Süresi ve Sayısı (IIA)</b>		
<b>Cevap</b>	<b>Sıklık (%)</b>	<b>Cevap Sayısı</b>
<b>10 dakikadan az</b>	<b>%22.7</b>	<b>5</b>
<b>11 ila 15 dakika</b>	<b>%22.7</b>	<b>5</b>
16 ila 30 dakika	%18.2	4
<b>31 ila 45 dakika</b>	<b>%22.7</b>	<b>5</b>
46 dakika ila 1 saat	%4.5	1
1 saatten fazla	%9.1	2

Ankete katılanlara, İDY ile denetim komitesi arasındaki özel toplantılardan azami şekilde yararlanmak için örnek alınabilecek başlıca uygulamalar sorulmuştur. Buna göre İDY'lerin denetim komitesiyle yaptıkları özel toplantıların etkinliğini arttırmaya yardımcı olabilecek dört uygulamaya aşağıda yer verilmiştir:

- Denetim komitesinin toplantıya katılma isteğini arttırmak için görüşülebilecek konulara dair önerilerde bulunulması
- Görüşülecek hassas veya sıkıntılı konularla ilgili olarak bilgi vermek için özel toplantıdan önce komite başkanıyla görüşülmesi

- Özel toplantıların kısa tutulması
- Şirketin genel danışmanı, CEO, CFO, kontrolör, bilgi güvenliği direktörü ve İDY ile güven oluşturmak için ek özel toplantı yapılması.

### **Kutu 3.2. Fortune 100 ve 250 Şirketlerinden Başlıca Öneriler**

Mart 2009'da IIA, mevcut ekonomik kriz sırasında iç denetim stratejisini tekrar odaklamak amacıyla temel konuları görüşmek üzere Fortune 100 ve 250 şirketlerinde çalışan 28 İDY, hizmet sağlayıcılar ve düzenleyici kurumlar, PCAOB ve SEC yetkililerinin katılımıyla bir yuvarlak masa toplantısı düzenlemiştir. Tartışılan önemli konulardan bir tanesi İDY'lerin kurumsal risk yönetimi (KRY) konularında denetim komitesiyle iletişimini nasıl arttırabileceği olmuştur. KRY konusunun da önemli bir gündem maddesi olduğu denetim komitesi toplantıları esnasında birçok İDY'nin komite üyelerine katma değer sağlamak için kullandığı yöntemler aşağıdaki sıralanmaktadır:

- Planlı toplantılar esnasında veya özel toplantılarda denetim komitesi üyelerine risk yönetimi konusunda eğitim vermek.
- Kurulla yapılan KRY görüşmelerini genişletmek ve stratejik riskleri değerlendirmek.
- Her denetim komitesi paketine şirketin en önemli 10 riskini dahil etmek ve bu risklerle denetim planı arasındaki ilişkiyi ortaya koymak.
- Düzenli, yüz yüze görüşmeler dışında telefon veya e-posta yoluyla bilgi paylaşımını arttırmak.
- Likidite riskleri, personel kesintisi ve dolandırıcılık gibi yaygın şekilde resesyona yol açan konuları tespit etmek ve bildirmek.

B Ö L Ü M  
4

DENETİM KOMİTESİ  
PERFORMANSININ  
DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÜYELERİN  
SÜREKLİ GELİŞİMİ



## 4. DENETİM KOMİTESİ PERFORMANSININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÜYELERİN SÜREKLİ GELİŞİMİ

Denetim komitelerinin etkinlik ve verimliliğinin ölçülebilmesi için komite üyelerinin performansının düzenli olarak değerlendirilmesi önerilmektedir. Örneğin, New York ve Londra Borsaları'nda yer alan şirketlerde denetim komitesi için yıllık değerlendirme yapılması gereklidir.

Denetim komitesinin performansını değerlendirmenin iki temel yolu bulunmaktadır: Komitenin faaliyetlerini denetim komitesi yönetmeliği çerçevesinde değerlendirmek veya denetim komitesi faaliyetlerini yayımlanmış raporlar ve karşılaştırma çalışmaları (*benchmarking*) gibi yol gösterici uygulamalara göre değerlendirmek.

Denetim komitesinin etkinliğini değerlendirmedeki etkenler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır<sup>33</sup>:

- Denetim komitesinin yönetimden bağımsızlığı
- Denetim komitesine ait sorumlulukların net bir şekilde açıklanıp açıklanmadığı ve komite ile yönetimin bu sorumlulukları ne kadar iyi anladıkları
- Denetim komitesinin iç ve dış denetçiler ve şirketin finansal yönetim ekibindeki kilit personelle etkileşimi
- İç ve dış denetçiler tarafından gündeme getirilen konulara karşı denetim komitesinin cevap verme hızı
- Komitenin doğru soruları gündeme getirip getirmediği, bu konuları yönetim ve şirketin iç ve dış denetim faaliyetleriyle ele alıp almadığı

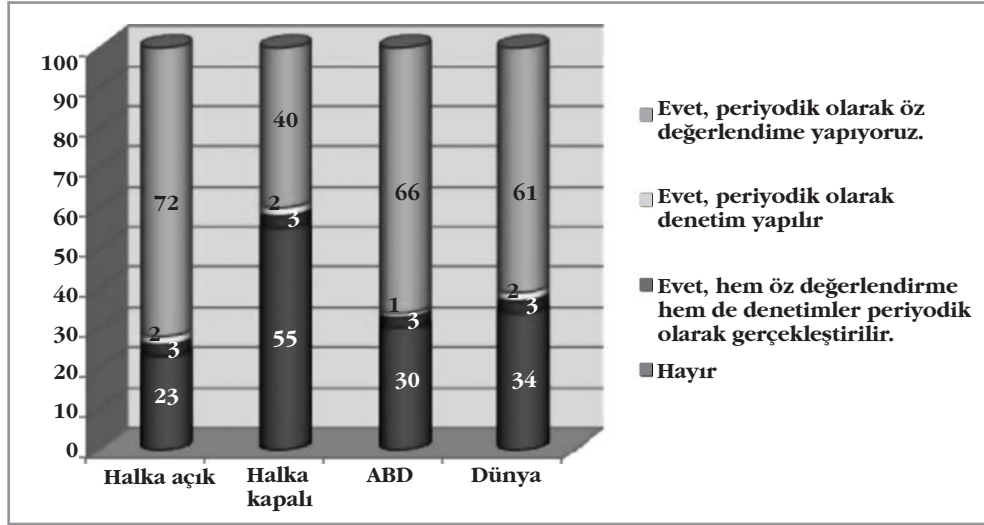
Denetim komitesi, hedeflerini anlaması ve gerçekleştirmesi için gerekli eğitimi almalıdır. Dolayısıyla, komite üyelerine mevcut düzenlemelerdeki standartlar, şirketteki faaliyetler, değişiklikler ve diğer konular hakkındaki bilgilerini güncel tutmaları için sürekli eğitim imkanı sağlanmalıdır.

IIA'in GAIN Yıllık Kıyaslama Araştırması'na göre halka açık şirketlerin %29'unda halka kapalı şirketlerin ise %30'unda denetim komitesi üyelerine eğitim olanakları sağlanmaktadır. Bu yüzdeler denetim komitesi üyelerinin eğitim ihtiyacından ziyade denetim komitesi üyelerinin ihtiyaç duydukları eğitimleri sağlayacak şirket içi kaynakların yetersizliğine işaret etmektedir.

---

<sup>33</sup> PCAOB Auditing Standard No:2

#### Şekil 4.1. Denetim Komitesini Değerlendirme Şekilleri



Kaynak: IIA'nın GAIN Yıllık Kıyaslama Araştırması

Komitenin gerçekleştirdiği faaliyetlerin önemli bir unsuru olması nedeniyle İDY'lere denetim komitesinin performansını ölçmenin en iyi yolu sorulmuştur. Katılımcıların %43'ü bir numaralı performans değerlendirme yönteminin öz değerlendirme olduğunu belirtmiştir.

Önem sırasına göre, diğer cevaplar şöyledir:

- Bütün konuların gerektiği gibi ele alındığından emin olmak için komitenin yönetmeliğinde sıralanan maddeleri içeren bir kontrol listesi kullanmak
- Denetim komitesinin performansını eş düzeydeki komitelerin performansıyla karşılaştırmak,
- Denetim komitesinin performansını, yönetim, yönetim kurulu, dış denetçiler ve İDY ile görüşmek
- Şirketin kontrol durumu, risk ve yönetim yapılarına yönelik iyileştirme çalışmalarını ölçmek
- Performansa ilişkin sorular içeren bağımsız anketler yoluyla denetim komitesini değerlendirmek

Denetim komitesinin sürekli gelişimiyle ilgili olarak ise denetim komitesinin ilgi alanına giren konularda şirket içinde (örneğin, iç denetim ekibi ve şirket içi uzmanlar) veya şirket dışında (örneğin, konferans, seminer ve internet üzerinden yapılan seminer) eğitim verilmesi gerektiği konusunda anket katılımcıları hemfikirdir. Eğitimlerin denetim komitesinin hedef ve amaçlarına ulaşmasına yardımcı olabilecek konuları içermesi gerektiği belirtilmektedir.

Örnek eğitim konuları aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Denetim komitesinin sorumlulukları ve en iyi uygulamalar
- Denetim komitesi üyelerinin temsil ettiği becerileri ele alan veya bu becerilere dayalı konular

- İç denetime ilişkin konular ve iç kontrol sorunları
- Sektöre özel konular
- Muhasebe ve finans konuları
- Risk yönetimi
- Standart ve düzenlemelerdeki değişiklikler
- Sektördeki yenilikler

Şirket içinde ve dışında eğitim sağlamanın yanı sıra, bazı İDY'ler eğitimlerin denetim komitesi toplantısının bir parçası olarak (rneğin, soru - cevap bölümü sırasında) veya destekleyici malzeme Şeklinde verilmesi gerektiğini belirtmişlerdir.

KYE 15 Şirketlerinde iki Şirket haricinde denetim komitelerinin performans değerlendirmesinin yapılmadığı ancak ihtiyaç duyulması halinde komite üyelerine eğitim desteği için gerekli imkanların sağlandığı belirtilmiştir. Denetim komitesi yeleri en çok UFRS mevzuatı ve Şirketin tabi olduğu yasal mevzuatlardaki değişikliklere yönelik eğitim ihtiyaçları olduğunu dile getirmiŐlerdir.





B Ö L Ü M

DEĞERLENDİRME

VE

SONUÇ



## 5. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

SPK düzenlemeleri ile ülkemizde ilk uygulaması bankalar hariç hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklarda başlayan denetim komitesi, daha sonra yapılan Bankacılık Kanunu ve BDDK düzenlemeleri ile bankacılık alanında da zorunlu bir uygulama haline gelmiştir. Şirketler ve bankacılık alanında farklı otoriteler tarafından yapılan düzenlemelere göre oluşturulması zorunlu hale gelen denetim komitelerinin ana işlevlerini; mali raporların anlaşılır, şeffaf ve güvenilir olmasının sağlanması, risk yönetim sürecinin izlenmesi, iç kontrollerin değerlendirilmesi, iç denetimin etkili kullanımı, bağımsız denetimin gözetimi ve bağımsız denetim kuruluşunun seçimi için görüş vermek olarak beş ana başlıkta özetleyebiliriz.

Pay ve menfaat sahipleri için sonuçları önem taşıyan söz konusu işlevlerinden ötürü denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığı, mali bilgi ve uzmanlığı çalışma etkinliği açısından gerekli olmaktadır. SPK ve BDDK tarafından bağımsızlığı ve niteliklerine ilişkin yapılan düzenlemeler ile rol ve sorumlulukları, şirket ve bankalar kurumsal yönetim ve itibarın sigortası olarak değerlendirilen denetim komitelerinin, kurumsal yönetim ilkelerinin yerleşmesine katkı sağlaması öngörülmektedir.

Bu çalışmada İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan 15 şirketteki uygulamalar uluslararası uygulamalar karşılaştırılmış, benzerlik ve farklılıklar vurgulanmıştır.

Türkiye'deki uygulamalara baktığımızda, İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan 15 şirketin denetim komiteleri, zamanlarının %42'sini aldığını ifade ettikleri finansal raporlama sürecini ağırlıklı görevleri olarak görmektedir. Önem sırasına göre sıralandığında denetim komitelerinin gündemlerini oluşturan diğer konular, iç denetim birimi ve dış denetim ile ilişkiler (%19), risk yönetimi ve mevzuata uyum, etik kurallara uyum ve diğer birimler ile iletişim ve strateji belirleme sürecine dair görüş verilmesi (%16) olarak ortaya çıkmaktadır. Türkiye'de denetim komitesi üyelerini belirlerken dikkate alınan özellikler, denetim komitesinde temsil edilen uzmanlık alanları, komitenin temel görevleri, iç denetim raporları ve önemli bulguların denetim komitesi ile paylaşımı, bağımsız denetçilerin seçimi, denetim komitesi toplantılarının sıklığı, süresi ve toplantı gündem maddelerine yönelik uygulamaların uluslararası uygulamalara paralel olduğu görülmektedir.

Bununla birlikte, Türkiye'deki denetim komitelerinin uluslararası uygulamalardan nispeten ayrıldığı alanlar, denetim planlarının paylaşımı, iç denetimin denetim komitesi seviyesine raporlama oranı, iç denetim yöneticisinin seçimi, kime bağlı olduğu ve denetim komitelerinin eğitimi ile performans değerlendirmesine ilişkin uygulamalardır.

Türkiye'de ticari yaşamı yeniden tanımlayacak olan 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri ışığında kurumsal yönetim ilkelerini sadece hisse senetleri

borsada işlem gören şirketler ve finans kuruluşlarında değil tüm şirketler için uygulanır hale getirmektedir. Böylece, Türkiye'deki mevcut denetim komitesi uygulamalarının uluslararası uygulamalara daha da yaklaşması beklenmektedir.

Örneğin, yeni TTK'nın tüm şirketlerin kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde yapılanmasını amaçlayan düzenlemelerinden biri de hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin "Risklerin Erken Teşhisi Komitesi" kurması zorunluluğudur. Bu komite bağımsız denetçinin gerekli görmesi halinde halka açık olmayan şirketler için de önerülmektedir. Şirketlerin karşı karşıya kalabileceği tehlikelerin tespit edilmesini ve yönetim organlarının olası risklere karşı uyarılmasını sağlayacak bu komite ile şirketin sürdürülebilirliğinin teminat altına alınması hedeflenmektedir. Bu düzenleme kurum çapında risk yönetimi uygulamalarını destekleyerek denetim komitelerinin - finansal raporlama, mevzuat, suistimal, bilgi sistemleri ve gizlilik konularındaki - önemli riskleri değerlendirme sürecinin gözetimi sorumluluğunun önemini artırmaktadır.

Denetim komitelerinin etkin bir şekilde kullanılabilmesi için komite üyelerinin yönetime karşı rol ve sorumluluklarının farkında olması ve bunları yerine getirmesi; şirket yönetiminin ise bağımsız bir denetim komitesinin sağladığı yararların bilinciyle önemli kararlar öncesinde denetim komitesinin görüş ve katkılarını istemesi gerekmektedir.

Denetim komitesinin yönetime danışmanlık ve rehberlik sağlama görevi ile birlikte yönetim kurulu adına yönetimi izleme ve gözetme görevleri bulunmaktadır. Bu nedenle yönetim kurulu ve denetim komitesi üyeleri arasında ilişki ve iletişimin açık olması, yetki sınırları, rol ve sorumlulukları ile ilgili anlayış ve fikir birliği sağlanması gerekmektedir. Bunu sağlamak için güçlü bir iletişim ortamı gereklidir. Yönetim, denetim komitesinin önemli kararlardan sonra değil, daha önce katkısını istemelidir. Sürekli iletişim, denetim komitesi ile yönetim arasında güvene dayalı bir ilişki kurulmasına yardım edecektir.

Denetim komitesi fiili olarak denetim yapan bir organ olmadığı için denetim faaliyetleri ile ilgili doğrudan sorumlulukları bulunmamaktadır. Denetim komitesi, yukarıda ifade edildiği gibi iç ve dış denetim sürecinin uygulama etkinliğini, katma değerini, mali raporlama ve iç kontrollerin işleyişi ve yeterliliğini gözetmekle sorumludur. Bu nedenle yönetim kurulu - denetim komitesi - bağımsız denetim ve iç denetim ilişkisi açık bir iletişim ortamına sahip olmalıdır. Denetim komitesi üyelerinin söz konusu gözetim görevlerini etkin olarak yerine getirebilmesi için bilgi ve uzmanlıklar kadar, görev, yetki ve sorumluluklarını açık bir şekilde tanımlayacak bir yönetmeliğinin bulunmasında gerekmektedir. Ayrıca ihtiyaç duyulan konularda işin uzmanı kişi ve kuruluşlardan destek alınmalıdır. Bir başka ifade ile birlikte değer yaratılacak kolektif bir süreç söz konusudur.

Etkin bir denetim komitesinin var olabilmesi için bir diğer koşul da komite üyelerinin yönetimden bağımsız hareket edebilecek niteliklere sahip olmasıdır. Yeni SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne göre denetim komitesi üyelerinin tamamı bağımsız yönetim kurulu üyeleri

arasından seçilmektedir. Denetim komitesi üyelerinin bağımsız olabilmesi, hiçbir etki altında kalmadan, hiç kimseden çekinmeden ve çıkar çatışmasına girmeden karar alabilmesi, görüş beyan edebilmesi demektir. Komitenin bağımsızlığı hem denetim risklerine hem de yönetim risklerine ilişkin krizlere karşı şirketin hazırlık durumunu sağlıklı olarak değerlendirmesini sağlayacaktır. Ayrıca, denetim komitesi üyelerinin seçilirken görevlerinin gerektirdiği bilgi ve beceriye, kurumun pay ve menfaat sahiplerinin hak ve çıkarlarına uygun hareket etme yeteneğine, deneyimine ve isteğine sahip olmasına dikkat edilmelidir.

Son olarak, pay ve menfaat sahipleri ile düzenleyici otoritelerin denetim komitesinden kurumsal yönetim kalitesi için beklentileri bulunmaktadır. Uygulamanın kalitesi büyük ölçüde denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığı ve niteliklerine bağlı olsa da pay ve menfaat sahiplerinin ilgi ve taleplerini sürekli ifade etmeleri ve düzenleyici otoritelerin izleme, gözden geçirme ve yönlendiriciliği de kalitenin artırılmasında önemli bir role sahiptir. Dolayısıyla, denetim komitesi ile ilgili düzenleme ve uygulama sürecinde başarının sağlanması için düzenleyici ve uygulayıcı taraflar arasında kurulacak iletişim ve paylaşım fırsatları kritik bir unsurdur.



B Ö L Ü M

KAYNAKÇA





## 6. KAYNAKÇA

ACFE (2010). Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse.

Center for Audit Quality (Affiliated with the American Institute of CPA's) (2010). Deterring and Detecting Financial Reporting Fraud, A Platform for Action.  
<http://www.thecaq.org/Anti-FraudInitiative/CAQAnti-FraudReport.pdf>

Deloitte (2007). Denetim Komitesi: Rol ve Sorumluluklar, Kurumsal Yönetim Serisi No: 1.  
[http://www.deloitte.com/view/tr\\_TR/tr/fikirlervecozumler/yayinveraporlar/kurumsalyonetim/5de8f86b282fb110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm#](http://www.deloitte.com/view/tr_TR/tr/fikirlervecozumler/yayinveraporlar/kurumsalyonetim/5de8f86b282fb110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm#)

Deloitte (2008). Denetim Komitesi: Komite Üyelerinin Bağımsızlığı ve Nitelikleri, Kurumsal Yönetim Serisi No: 2  
[http://www.deloitte.com/view/tr\\_TR/tr/fikirlervecozumler/yayinveraporlar/kurumsalyonetim/451a5264b03fb110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm](http://www.deloitte.com/view/tr_TR/tr/fikirlervecozumler/yayinveraporlar/kurumsalyonetim/451a5264b03fb110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm)

Deloitte (2009). Denetim Komitesi: Bağımsız Denetimin Gözetimi, Kurumsal Yönetim Serisi No: 3  
[http://www.deloitte.com/view/tr\\_TR/tr/fikirlervecozumler/yayinveraporlar/kurumsalyonetim/ba44066f0f001210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm](http://www.deloitte.com/view/tr_TR/tr/fikirlervecozumler/yayinveraporlar/kurumsalyonetim/ba44066f0f001210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm)

Federal Criminal Code and Rules. (2012).

Financial Reporting Council (2005). Revised Guidance For Directors On The Combined Code (Turnbull Kılavuzu)  
<http://www.frc.org.uk/documents/pagemanager/frc/Revised%20Turnbull%20Guidance%20October%202005.pdf>

HM Treasury (2007). Audit Committee Handbook. [http://www.hm-treasury.gov.uk/audit\\_committee\\_handbook.htm](http://www.hm-treasury.gov.uk/audit_committee_handbook.htm)

IIA (2009). Knowledge Report Audit Committee Trends and Activities.

IIA and PWC LLP (2011). Audit Committee Effectiveness: What Works Best, 4th Edition. The IIA Research Foundation.

PCAOB Auditing Standard No:2. (2004). An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction With an Audit of Financial Statements.  
[http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing\\_Standard\\_2.aspx](http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing_Standard_2.aspx)

PWC (2009). Global Economic Crime Survey. <http://www.pwc.com/us/en/forensic-services/publications/2009-global-economic-crime-survey.jhtml>

PwC (2011). İç Denetim Meslek Durum Anketi Sektör Raporu (Kamu).  
[http://www.pwc.com/tr\\_TR/TR/service/spa/ic-denetim-pdf/Sektor-Raporu-Kamu-Final.pdf](http://www.pwc.com/tr_TR/TR/service/spa/ic-denetim-pdf/Sektor-Raporu-Kamu-Final.pdf)

Society of Corporate Secretaries and Governance Professionals (2008). Benchmarking Survey Report.

TİDE (2010). Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi Standartları.  
[http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=mesleki\\_uygulama\\_cercevesi](http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=mesleki_uygulama_cercevesi)

Tunalı, A., (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde Kurumsal Yönetim İlkeleri, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 336

Uluslararası Şeffaflık Örgütü (Transparency International) (2008). Rüşvet Verenler Listesi.  
[http://archive.transparency.org/policy\\_research/surveys\\_indices/bpi/bpi\\_2008](http://archive.transparency.org/policy_research/surveys_indices/bpi/bpi_2008)

Uluslararası Şeffaflık Örgütü (Transparency International) (2011). Yolsuzluk Endeksi.  
<http://cpi.transparency.org/cpi2011/results/>

### **Daha Fazla Bilgi İçin:**

Türkiye Sermaye Piyasaları Kurumu  
[www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr)

İstanbul Menkul Kıymetler Borsası  
[www.imkb.gov.tr](http://www.imkb.gov.tr)

T.C. Başbakanlık  
[www.rega.basbakanlik.gov.tr/](http://www.rega.basbakanlik.gov.tr/)

The Institute of Internal Auditors  
[www.theiia.org](http://www.theiia.org)

Türkiye İç Denetim Derneği  
[www.tide.org.tr](http://www.tide.org.tr)

Vergi Portalı  
[www.vergiportali.com](http://www.vergiportali.com)

B Ö L Ü M  
7

EKLER



## 7. EKLER

### EK-1

#### 1. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)

Denetimden Sorumlu Komiteler - Madde 25: (1) Hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar (bankalar hariç); yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadırlar. Komitenin iki üyeden oluşması halinde her ikisinin, ikiden fazla üyesinin bulunması halinde üyelerin çoğunluğunun, genel müdür veya icra komitesi üyesi gibi doğrudan icra fonksiyonu üstlenmeyen ve yönetim konularında murahhaslık sıfatı taşımayan yönetim kurulu üyelerinden oluşması zorunludur. Hisse senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıklar da; isteğe bağlı olarak, bu maddede düzenlenen esaslar çerçevesinde denetimden sorumlu komite oluşturabilirler ve bu hususa kamuya yaptıkları açıklamalarda yer verebilirler.

(2) Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir.

(3) Ortaklığın hizmet alacağı bağımsız denetim kuruluşu ile bu kuruluşlardan alınacak hizmetler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir ve yönetim kurulunun onayına sunulur.

(4) Bağımsız denetim kuruluşu; ortaklığın muhasebe politikası ve uygulamalarıyla ilgili önemli hususları, daha önce ortaklık yönetimine ilettiği Kurulun muhasebe standartları ile muhasebe ilkeleri çerçevesinde alternatif uygulama ve kamuya açıklama seçeneklerini, bunların muhtemel sonuçlarını ve uygulama önerisini, ortaklık yönetimiyle arasında gerçekleştirdiği önemli yazışmaları, derhal denetimden sorumlu komiteye yazılı olarak bildirir.

(5) Ortaklığın muhasebe ve iç kontrol sistemi ile bağımsız denetimiyle ilgili olarak ortaklığa ulaşan şikayetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, ortaklık çalışanlarının, ortaklığın muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir.

(6) Denetimden sorumlu komite, kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönem finansal tabloların, ortaklığın izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak ortaklığın sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak, kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.

(7) Denetimden sorumlu komite, faaliyetleriyle ilgili olarak ihtiyaç gördüğü konularda bağımsız uzman görüşlerinden yararlanabilir. Denetimden sorumlu komitenin ihtiyaç duyduğu danışmanlık hizmetlerinin maliyeti ortaklık tarafından karşılanır.

(8) Denetimden sorumlu komite; en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanır ve toplantı sonuçları tutanağa bağlanarak yönetim kuruluna sunulur. Denetimden sorumlu komite kendi görev ve sorumluluk alanıyla ilgili olarak ulaştığı tespit ve önerileri derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.

(9) Denetimden sorumlu komitenin görev ve sorumluluğu, yönetim kurulunun Türk Ticaret Kanunundan doğan sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

## **2. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: X, No: 19)**

Denetimden Sorumlu Komiteler - Madde 28/A: Hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar; yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadırlar. Komitenin iki üyeden oluşması halinde her ikisinin, ikiden fazla üyesinin bulunması halinde üyelerin çoğunluğunun, genel müdür veya icra komitesi üyesi gibi doğrudan icra fonksiyonu üstlenmeyen ve yönetim konularında Murahhaslık sıfatı taşımayan yönetim kurulu üyelerinden oluşması zorunludur. Hisse senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıklar da; isteğe bağlı olarak, bu maddede düzenlenen esaslar çerçevesinde denetimden sorumlu komite oluşturabilirler ve bu hususa kamuya yaptıkları açıklamalarda yer verebilirler.

Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir.

Ortaklığın hizmet alacağı bağımsız denetim kuruluşlarının seçimi ve bu kuruluşlardan alınacak hizmetler, denetimden sorumlu komitenin ön onayından geçtikten sonra ortaklık yönetim kuruluna sunulur.

Bağımsız denetim kuruluşu; ortaklığın muhasebe politikası ve uygulamalarıyla ilgili önemli hususları, daha önce ortaklık yönetimine ilettiği Kurulun muhasebe standartları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde alternatif uygulama ve kamuya açıklama seçeneklerini, bunların muhtemel sonuçlarını ve uygulama önerisini, ortaklık yönetimiyle arasında gerçekleştirdiği önemli yazışmaları, derhal denetimden sorumlu komiteye yazılı olarak bildirir.

Ortaklığın muhasebe ve iç kontrol sistemi ile bağımsız denetimiyle ilgili olarak ortaklığa ulaşan şikayetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, ortaklık çalışanlarının, ortaklığın muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir.

Denetimden sorumlu komite, kamuya açıklanacak yıllık ve ara mali tabloların, ortaklığın izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak ortaklığın sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak, kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.

Denetimden sorumlu komite, faaliyetleriyle ilgili olarak ihtiyaç gördüğü konularda bağımsız uzman görüşlerinden yararlanabilir. Denetimden sorumlu komitenin ihtiyaç duyduğ danışmanlık hizmetlerinin maliyeti ortaklık tarafından karşılanır.

Denetimden sorumlu komite; en az  ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanır ve toplantı sonuçları tutanağa bağlanarak yönetim kuruluna sunulur. Denetimden sorumlu komite kendi görev ve sorumluluk alanıyla ilgili olarak ulaştığı tespit ve nerileri derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.

Denetimden sorumlu komitenin görev ve sorumluluğ, yönetim kurulunun Türk Ticaret Kanunundan doğan sorumluluğunu kaldırmaz.



### 3. SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri

#### 4.5 Yönetim Kurulu Bünyesinde Oluşturulan Komiteler

4.5.1 Yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarının sağlıklı bir biçimde yerine getirilmesi için Denetimden Sorumlu Komite, Kurumsal Yönetim Komitesi, Aday Gösterme Komitesi, Riskin Erken Saptanması Komitesi ve Ücret Komitesi oluşturulur. Ancak yönetim kurulu yapılanması gereği ayrı bir Aday Gösterme Komitesi, Riskin Erken Saptanması Komitesi ve Ücret Komitesi oluşturulamaması durumunda, Kurumsal Yönetim Komitesi bu komitelerin görevlerini yerine getirir.

4.5.2 Komitelerin görev alanları, çalışma esasları ve hangi üyelerden oluşacağı yönetim kurulu tarafından belirlenir ve kamuya açıklanır.

4.5.3 Denetimden Sorumlu Komite üyelerinin tamamı, diğer komitelerin ise başkanları, bağımsız yönetim kurulu üyeleri arasından seçilir.

4.5.4 İcra başkanı/genel müdür komitelerde görev alamaz.

4.5.5 Bir yönetim kurulu üyesinin birden fazla komitede görev almamasına özen gösterilir.

4.5.6 Komitelerin görevlerini yerine getirmeleri için gereken her türlü kaynak ve destek yönetim kurulu tarafından sağlanır. Komiteler, gerekli gördükleri yöneticiyi toplantılarına davet edebilir ve görüşlerini alabilir.

4.5.7 Komiteler, faaliyetleriyle ilgili olarak ihtiyaç gördükleri konularda bağımsız uzman görüşlerinden yararlanır. Komitelerin ihtiyaç duydukları danışmanlık hizmetlerinin bedeli şirket tarafından karşılanır.

4.5.8 Komiteler yaptıkları tüm çalışmalarını yazılı hale getirir ve kaydını tutar. Komiteler, çalışmaların etkinliği için gerekli görülen ve çalışma ilkelerinde açıklanan sıklıkta toplanır. Çalışmaları hakkındaki bilgiyi ve toplantı sonuçlarını içeren raporları yönetim kuruluna sunarlar.

4.5.9 Şirketin kurumsal yönetim ilkelerine uyumunu izlemek, bu konuda iyileştirme çalışmalarında bulunmak ve yönetim kuruluna öneriler sunmak üzere kurulan Kurumsal Yönetim Komitesi'nin iki üyeden oluşması halinde her ikisi, ikiden fazla üyesinin bulunması halinde üyelerin çoğunluğu, icrada görevli olmayan yönetim kurulu üyelerinden oluşur.

#### 4.5.10 Kurumsal Yönetim Komitesi;

a) Şirkette kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanıp uygulanmadığını, uygulanmıyor ise gerekçesini ve bu prensiplere tam olarak uymama dolayısıyla meydana gelen çıkar çatışmalarını tespit eder ve yönetim kuruluna kurumsal yönetim uygulamalarını iyileştirici tavsiyelerde bulunur,

b) Pay sahipleri ile ilişkiler biriminin çalışmalarını gözetir.

#### 4.5.11 Aday Gösterme Komitesi;

a) Yönetim kuruluna uygun adayların saptanması, değerlendirilmesi ve eğitilmesi konularında şeffaf bir sistemin oluşturulması ve bu hususta politika ve stratejiler belirlenmesi konularında çalışmalar yapar,

b) Yönetim kurulunun yapısı ve verimliliği hakkında düzenli değerlendirmeler yapar ve bu konularda yapılabilecek değişikliklere ilişkin tavsiyelerini yönetim kuruluna sunar,

c) Yönetim kurulu üyelerinin ve üst düzey yöneticilerin performans değerlendirmesi ve kariyer planlaması konusundaki yaklaşım, ilke ve uygulamaları belirler ve bunların gözetimini yapar.

#### 4.5.12 Riskin Erken Saptanması Komitesi;

a) Şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşürebilecek risklerin erken teşhisi, tespit edilen risklerle ilgili gerekli önlemlerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla çalışmalar yapar.

b) Risk yönetim sistemlerini en az yılda bir kez gözden geçirir.

## EK-2

### TOPLANTI AKIŞ ÖRNEĞİ<sup>34</sup>

#### *Yılda dört defa toplanan denetim komiteleri için örnek çalışma programı*

##### **İlkbahar toplantısı**

- Bir önceki yıl finansal neticelerini denetlenmek üzere bağımsız denetime sunmadan önce neticelerin gözden geçirilmesi,
- Geçmiş yıl mali tabloları ile ilgili iç denetim raporunun içeriğinin incelenmesi
- İçinde bulunulan yıl için iç denetimin hazırladığı denetim planının gözden geçirilmesi
- Denetim komitesi tarafından hazırlanan yıllık rapor hakkında yönetim kurulu ve muhasebe Yöneticisi ile mutabık kalınması

##### **Yaz toplantısı / Tatil öncesi toplantı**

- Bağımsız denetimin bir önceki yıl mali tabloları hakkındaki görüşünü dikkate alarak mali işler yöneticisinin finansal raporu onaylaması için tavsiyede bulunmak
- Bir önceki yıl ile ilgili iç denetim raporunun değerlendirmesini yapmak
- Mali İşler Yöneticisinin iç kontrol sistemi etkinliği ile ilgili değerlendirmesinin sonuçlarını tartışmak

##### **Sonbahar toplantısı**

- İç denetimin yıl içi tespitleri ile ilgili değerlendirme yapmak
- Bir önceki yıl ile ilgili bağımsız denetim yönetim mektubunu, yıl içi bağımsız denetim çalışma sonuçlarını ve denetçilerin işlerine olan yaklaşımlarını değerlendirmek
- Mevcut yılın hesapları göz önüne alınarak oluşturulan bağımsız denetim planını değerlendirmek
- Geçen yılın iç ve dış denetim çalışmaları doğrultusunda atılması gereken adımları değerlendirmek

##### **Kış toplantısı**

- İçinde bulunulan yıl ile ilgili İç denetim planını incelemek ve tavsiyede bulunmak
- Gelecek yılda denetçiler ve diğer teftiş mercileri arasındaki ortaklaşa çalışmayı teşvik edebilecek alanları değerlendirilmesi,
- Denetçilerin bulgularını gözden geçirmek ve dış denetim yönetim mektubunu takiben gerçekleştirilen faaliyetleri değerlendirmek
- Komitenin kendi çalışmalarındaki verim ve etkinliğini değerlendirmek

<sup>34</sup> "Denetim Komitesi El Kitabı" HM Treasury, March 2007

## EK-3

### DENETİM KOMİTESİ ÖZ DEĞERLENDİRME KILAVUZU

Aşağıdaki kılavuz denetim komitesi performansını değerlendirmek için kullanılacak başlıca denetim komitesi uygulamalarını özetlemektedir. Belirtilen uygulamanın komiteniz tarafından yeterli derecede uygulandığını düşünüyorsanız "Yeterli (Y)", belirtilen uygulama takip edilmiyorsa veya komitenizin bu alandaki performansını iyileştirilebileceğini düşünüyorsanız "İyileştirme Gerekli" (İG) kutucuğunu işaretleyerek komitenin performansını iyileştirmek için atması gereken adımları veya sizin kişisel olarak yapmak istediğiniz faaliyetleri ekteki Takip Formu'na referans göstererek belirtebilirsiniz. Denetim komitesi öz değerlendirme kılavuzunun haricinde, komitenin performansı hakkında yönetimden, iç denetim direktöründen, danışma kurulundan ve dış denetçilerden geribildirim almayı da yararlı görebilir.

#### I.Mali Tablolar

<b>Komiteniz:</b>	<b>Y</b>	<b>İG</b>	<b>Ref</b>
Şirketin uyguladığı kritik muhasebe politikalarının makullük ve uygunluk seviyesini yönetim ve dış denetçilerle görüşerek değerlendirir.			
Yönetimin takdiri doğrultusunda muhasebe ilkelerinde yapılan değişikliklerin nedenlerini ve etkilerini paydaşların potansiyel tepkilerini dikkate alarak inceler.			
Yıllık ve çeyrek dönemler itibariyle, mali tablolar arasındaki önemli değişimleri, bütçeye göre sapmaları ve dönem sonuna yakın mali tablolarda gerçekleşen dalgalanmaların somut nedenlerini yönetimle görüşür ve yönetim tarafından yapılan açıklamaların şirketin bilinen performansı ile tutarlı olduğuna emin olur.			
Olağandışı veya karmaşık işlemleri ve bunların muhasebeleştirilme yöntemlerini yönetimle birlikte inceler ve komite üyelerinin şirket hakkındaki tecrübelerine dayanarak yöntemlerin uygunluğunu ve tutarlılığını değerlendirir.			
Muhasebe ve raporlamaya ilişkin önemli problemleri yönetim ve dış denetçilerle tartışır ve onların getirdiği çözümler hakkında fikir birliğine varır.			
Dış denetçilerle denetim sonuçları ve önerilen düzeltme kayıtları hakkında yönetimin tavrını değerlendirir.			
Şirket içi ve şirket dışı danışma kurulları ile periyodik olarak bir araya gelerek açılan davaları, dava tazminat taleplerini, muhtemel tazminat taleplerini ve diğer önemli konuları görüşür ve bunların mali tablolar üzerindeki etkilerini yönetim ve dış denetçilerle görüşür.			
Yıllık mali tablo ve dipnotlarını okur, komitenin bilgi ve tecrübesi ışığında mali tablo ve dipnotların operasyonel faaliyetler ile uygunluğunu ve bütünlüğünü değerlendirir, yönetim ve dış denetçilerle de görüşür.			

## II.Risk Yönetimi ve İç Kontroller

<b>Komiteniz:</b>	<b>Y</b>	<b>İG</b>	<b>Ref</b>
Şirketin kurumsal risk yönetimi sisteminin etkinliğinden memnundur veya şirket yönetimi ile sürekli bir risk yönetim sürecinin uygulanmamasının nedenlerini periyodik olarak görüşür ve bu nedenler üzerinde fikir birliğine varır.			
Şirketin finansal riskleri dahil önemli risklerini anlar, yönetim tarafından bu risklerin yeterli derecede ele alındığından emin olur, yönetimin risk alma iştahı konusunda mutabık kalır ve iş birimi yöneticileri ve risk direktörü ile periyodik olarak bir araya gelir.			
İç kontrol, finansal raporlama, operasyonel etkinlik ve verimlilik, kanun ve düzenlemelere uyum konusunda hangi unsurları yönetim kurulu adına denetleyeceğini açıkça anlar ve yönetim kurulu ile mutabık kalır.			
Yıl boyunca yönetim, iç denetim ve dış denetçiler tarafından gerçekleştirilen iç kontrol testlerine yönelik yaklaşımı ve testlerin kapsamını inceler.			
Yönetim, iç denetim ve dış denetçilerle iç kontrollerin etkinliğine dair gözlemlerini, sorunları ve tespitleri tartışır.			
Yönetimin kanun düzenleyiciler tarafından talep edilen lisanslar ve raporlamaların zamanında yerine getirilmemesinden kaynaklanacak sorunlardan haberdar olduğunu ve bu durumun yaşanmaması için sürecin yönetim tarafından nasıl yönetildiğini takip eder.			

## III.Uyum ve Etik Kurallar

<b>Komiteniz:</b>	<b>Y</b>	<b>İG</b>	<b>Ref</b>
Yönetim kurulu adına hangi yasa ve düzenlemelere uyumu denetlediği konusunu açıkça anlar ve yönetim kurulu ile mutabık kalır.			
Yönetim tarafından, yönetim kurulu dahil tüm tarafları kapsayan uygun etik kurallar oluşturulmasını, periyodik olarak gözden geçirilmesini ve onaylanmasını sağlar.			
Şirketin personel, yönetim ve direktörlere etik kuralları duyurduğundan, bu konuda eğitim verdiği için emin olur ve etik kurallara uyulduğuna dair periyodik olarak teyit ister.			
Etik kural ihlalleri hakkında özet raporlar alır, yönetimin disiplin cezaları ve gerçekleştirilmesi gereken düzeltici faaliyetler konusunda tam ve istikrarlı bir takip yaptığını teyit eder.			
Hassas konuları görüşmek üzere iç denetim, danışma kurulu, mevzuat uyum direktörü, yönetim ve diğer kişilerle periyodik olarak bir araya gelir.			
Muhasebe, muhasebe iç kontrolleri veya denetim konularına ilişkin şikayetlerin alınması, saklanması ve işleme konması için gerekli prosedürlerin bulunduğunu teyit eder ve çalışanların isimsiz bildirimde bulunmasına olanak sağlar.			
Komiteye bazı şikayetlerin derhal bildirilmesine ilişkin kriterleri belirler ve alınan diğer şikayetlere ilişkin periyodik rapor alır.			

#### IV.İç Denetimin Gözetimi

<b>Komiteniz:</b>	<b>Y</b>	<b>İG</b>	<b>Ref</b>
İç denetimin uygun düzeydeki bir üst pozisyona ve denetim komitesine rapor verdiğini teyit eder, iç denetimin itibar ve objektifliğini artırır.			
İç denetim direktörünün atanmasında veya değişmesinde, performansının ve ücretinin değerlendirilmesinde merkezi bir rol oynar.			
İçten ve sürekli iletişim yoluyla iç denetimle güvene dayalı ve sürekli bir ilişki oluşturur ve hassas konuların gündeme getirilmesini kolaylaştırır.			
İç denetim tüzüğünü/yönetmeliğini onaylar, yıllık denetim planlarını ve bu planda meydana gelen önemli değişiklikleri gözden geçirir, yıllık denetim planlarının tüm riskleri ve Kurumsal Risk Yönetimi programından çıkan sonuçları ve dış denetçiler ile koordinasyonu dikkate aldığından emin olur.			
İç denetimin kaliteli ve devamlı personele sahip olduğunu, gerekli durumlarda personelin becerilerini takviye etme olanağına sahip olduğunu ve bunun yanında yeterli kaynak ve bütçeye sahip olduğunu teyit eder.			
Denetim komitesine raporlanan iç denetim bulgularını detaylı olarak tartışmakla birlikte yönetimin düzeltici eylemlerinin durumunu görüşür.			
İç Denetimin performans ve bağımsızlığını değerlendirir, iç denetim ile ilgili kalite kontrol inceleme sonuçlarını ve yönetim ile dış denetçilerden alınan geribildirimleri inceler.			
İç denetim direktörüyle düzenli olarak özel görüşmeler yapar. İç denetimin İç Denetim Enstitüsü'nün İç Denetim Profesyonellik Uygulamalarına uyumunu sorgular.			

#### V. Dış Denetçilerle İlişkiler

<b>Komiteniz:</b>	<b>Y</b>	<b>İG</b>	<b>Ref</b>
Dış denetçilerle açık iletişim kanallarının oluşturulduğundan emin olarak, güvene dayalı ve profesyonel ilişkiler kurar.			
Yönetim ve iç denetimin görüşlerini dikkate alarak dış denetçilerin seçimi, gözetimi ve değerlendirmesini yönlendirir, gerekli olduğunda dış denetçilerin değiştirilmesini değerlendirir.			
Denetim ve denetim dışı hizmetler öncesinde dış denetimin bağımsızlığından emin olur.			
Dış denetçinin denetim kapsamını gözden geçirir, denetim kapsamının riskleri kapsandığından emin olur, denetim planının uygulanmasını ve planda meydana gelen önemli değişiklikleri izler.			
Denetim ve düzenleme standartlarına göre Denetim Komitesine iletilmesi gereken bilgileri alır. Örneğin kritik muhasebe politikaları, denetim düzeltme kayıtları, yönetimle anlaşmazlıklar, suistimal ve yasadışı fiiller			
Şirketin finansal raporlama kalitesi hakkında dış denetçilerle görüşmeler yapar.			
Muhasebe ve denetime ilişkin önemli konularda yönetimin ikinci kez görüş talep ettiği konuları ve sonuçları hakkında fikir sahibidir.			
Dış denetçilerle düzenli bir şekilde özel olarak bir araya gelir.			

## VI. Komitenin Yapısı

<b>Komiteniz:</b>	<b>Y</b>	<b>İG</b>	<b>Ref</b>
Yeni üyeler, bağımsız atama komitesi veya bağımsız direktörler tarafından ihtiyaç duyulan beceri/özelliklere göre seçilir.			
Üyeler dürüstlük, cesaret, sağlıklı şüphecilik, merak, bağımsız muhakeme, sektör bilgisi, iletişim, karar verme ve kişiler arası beceriler yanında bağlılık ve yeterli zamana sahiptir.			
Başkan, güçlü liderlik vasıflarına, objektifliğe ve etkili çalışma ilişkilerini teşvik etme yeteneğine sahiptir. Bu rol için gerekli zamanı ve bağlılığı vardır.			
Üyeler, gerekli düzeyde finansal bilgi ve uzmanlığa sahiptir.			
Üyeler geçerli düzenlemelere/menkul kıymet borsalarının düzenlemelerine ve kurulca belirlenen diğer şartlara uygun şekilde bağımsızdır ve görüşmelerde objektif bir yol izler.			
Uygun büyüklüktedir, gerekli bilgi, yetenek ve becerilere sahiptir ve tutarlı bir şekilde hareket edecek kadar küçüktür.			

## VII. Eğitim

<b>Komiteniz:</b>	<b>Y</b>	<b>İG</b>	<b>Ref</b>
Komitenin yeni üyelerine; sorumluluklarını, finansal raporlama ve iç kontrol raporlamasını ve ilgili süreçleri, denetim komitesi süreçlerini ve kilit ilişkileri anlamaları için oryantasyon alınmasını sağlar.			
Bütün üyelerin iş ortamı ve muhasebeyle ilgili gelişmeler, yeni sorumluluklar ve iş ortamındaki değişiklikler hakkında eğitim almalarını sağlar.			
Eğitim programları, yönetim ve denetçiler tarafından yapılan ön bilgilendirmeler ve bağımsız üyelerin sağladığı bilgilerin komite üyelerinin gelişimine katkısı olduğundan tatmin olur.			
Performans değerlendirmeleri ve komite toplantılarında tespit edilen ihtiyaçları karşılayacak şekilde üyeler için spesifik öğrenim ve eğitim hedefleri belirler.			

## VIII. Toplantılar

<b>Komiteniz:</b>	<b>Y</b>	<b>İG</b>	<b>Ref</b>
Sorumluluklarını zamanında yerine getirebilmek için yeterli sayıda ve uygun zamanda toplantı düzenler.			
Toplantılar, komitenin gündem maddelerini etraflıca tartışmasına olanak verecek şekilde yeterli uzunluktadır.			
Yıl boyunca bütün sorumlulukların yerine getirilmesini ve iş yükünün dengeli dağılmasını sağlamak üzere gündem maddelerini belirlemek için programlama takvimi kullanır.			
Toplantılar, başkanın gündem maddelerini yönettiği, üyelerin katkıda bulunduğu ve önemli konuların öncelikli görüşüldüğü bir şekilde planlanır.			
Gündem maddeleri hakkında yeterli derece ve derinlikte bilginin önceden alınması ve bilgilerin toplantı öncesinde üyeler tarafından gözden geçirilmesi konusunda tatminkardır.			
Gündem maddelerine anlamlı katkıda bulunabilecek doğru kişilerin ve maddelerin görüşülmesini engellemeyecek sayıda sınırlı katılım olmasını sağlar.			
Performans dahil, potansiyel olarak hassas konuları etraflı ve samimi bir şekilde görüşmek üzere CEO, CFO, iç denetim direktörü ve dış denetçilerle düzenli olarak özel toplantılarda bir araya gelir.			
Danışma Kurulu, mevzuat uyum direktörü, risk direktörü ve diğer yöneticilerle hassas meseleleri görüşmek üzere periyodik olarak özel görüşme yapar.			
Üyeler, finansal raporlamanın güvenilirliği, yönetim ve denetçilerin performansı ve diğer konuların gizlilik içinde tartışılabilmesi için düzenli olarak özel toplantılarda bir araya gelir.			
Komite toplantı tutanaklarının toplantılar hakkında yeterli bilgilendirme sağladığından emin olur, toplantı tutanaklarını zamanında gözden geçirir ve onaylar.			
Önemli konular, önemli tavsiyeler ve eylem planları hakkında yönetim kuruluna düzenli rapor verir.			



## IX. Yönetmelik ve Değerlendirme

<b>Komiteniz:</b>	<b>Y</b>	<b>İG</b>	<b>Ref</b>
Yönetim kurulu tarafından onaylanan bir yönetmeliği vardır ve bu yönetmeliğin şirketin internet sitesinde yayımlanmasını sağlar.			
Yönetmelikte komitenin: a) amacı/misyonu, b) yapısı, c) toplantı sıklığı, ç) görev ve sorumlulukları, d) yetkileri ve e) performans değerlendirmelerini açıkça belirtir.			
Yönetmeliğini her yıl değerlendirir, güncellemeler hakkında yönetim kurulunun onayını alır, güncel tüzüğün internet sitesinde yayımlanmasını ve gerekli ise düzenleyici kurumlara bildirilmesini sağlar.			
Yönetmeliğinde öngörülen bütün sorumlulukların her yıl yerine getirilmesini sağlar.			
Komitenin performansını yıllık bazda değerlendirir, iyileşmeyi sağlayıcı düzeltici aksiyonlar alınmasını sağlar.			
Üyelerin bireysel performanslarını düzenli olarak değerlendirir, eğitim ihtiyaçlarını dikkate alarak düzeltici adımların atılmasını sağlar.			
Komitenin sorumlulukları ve diğer konular hakkında komitenin uygun gördüğü şekilde veya kurallar ışığında hissedarlara rapor verir.			

## Takip Edilecek Denetim Komitesi Faaliyetleri

Referans No:	Gereken Faaliyet:	Sorumlu:	Son Tarih:

## EK-4

# DENETİM KOMİTESİ YÖNETMELİK ÖRNEĞİ

## I - GENEL HÜKÜMLER

### Amaç

**Madde 1 :** Denetim komitesi; şirketin muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve şirketin iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yönetmelikte belirtilen görev, yetki ve sorumluluklar çerçevesinde gerçekleştirir.

### Kapsam

**Madde 2 :** Bu Yönetmelik X şirketi Denetim komitesi uygulama usul ve esaslarını düzenlemektedir.

## II - DENETİM KOMİTESİNİN OLUŞUMU, YAPISI VE ÇALIŞMA ESASLARI

### Oluşumu ve Yapısı

**Madde 3 :** Denetim komitesi; şirket yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşur. Komitenin iki üyeden oluşması halinde her ikisinin, ikiden fazla üyesinin bulunması halinde üyelerin çoğunluğunun, genel müdür veya icra komitesi üyesi gibi doğrudan icra fonksiyonu üstlenmeyen ve yönetim konularında Murahhaslık sıfatı taşımayan yönetim kurulu üyelerinden oluşması zorunludur.

**Madde 4 :** Denetim komitesi üyelerinden en az biri muhasebe ve mali konulara ilişkin eğitim ve deneyime sahip olmalıdır.

**Madde 5 :** Denetim komitesi üyeleri, kendi aralarında bir başkan seçerler. Komite başkanı bağımsız yönetim kurulu üyeleri arasından seçilir.

### Çalışma Esasları

**Madde 6 :** Denetim komitesi; üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kez toplanır. Denetim komitesi toplantılarının zamanlaması mümkün olduğunca yönetim kurulu toplantılarının zamanlaması ile uyumlu olur. Komite başkanı tarafından şirket yönetim kurulu üyeleri ile bağımsız denetim firmasına yıllık toplantı planı hakkında bilgi verilir.

**Madde 7 :** Acil durumlarda, denetim komitesi başkanı veya herhangi bir üyesinin, yönetim kurulu başkanı veya yönetim kurulu başkanının onayını almak sureti ile şirket genel müdürünün çağrısı üzerine komite olağanüstü toplantı yapılabilir.

- Madde 8 :** Denetim komitesi üyeleri, birlikte ya da kendi aralarında telefon veya diğer iletişim araçları ile toplantı yapabilir.
- Madde 9 :** Denetim komitesi kararlarını toplantıya katılanların oy çokluğu ile alır.
- Madde 10 :** Denetim komitesi gerekli gördüğü durumlarda gizlilik ilkeleri çerçevesinde şirket üst yönetimi, iç denetimden sorumlu yönetici, bağımsız denetçiler ve her seviyedeki şirket çalışanı ile ayrı ayrı görüşebilir, toplantı yapabilir.
- Madde 11 :** Denetim komitesi görevini yerine getirirken gerekli her türlü kaynak ve destek yönetim kurulu tarafından sağlanır. Komite sekreteryası için şirket imkanlarından ihtiyaç olduğu ölçüde yararlanır.
- Madde 12 :** Denetim komitesi gerçekleştirdiği tüm çalışmalarını yazılı hale getirir ve kaydını tutar. Denetim komitesinin tüm toplantı tutanakları ve aldığı kararlar yazılı ve imzalı olarak komite sekreterliğince saklanır.
- Madde 13 :** Komite başkanı yönetim kuruluna komite toplantısı ertesinde komitenin faaliyetleri hakkında yazılı rapor verir ve komite toplantısının özetini yönetim kurulu üyelerine yazılı olarak bildirir veya bildirilmesini sağlar. Denetim komitesi kendi görev ve sorumluluk alanıyla ilgili olarak tespit ve önerilerini derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.

### **III - DENETİM KOMİTESİ GÖREV ve SORUMLULUKLARI**

#### **Belgelerin, Raporların ve Muhasebe Bilgilerinin Gözden Geçirilmesine İlişkin:**

- Madde 14 :** Denetim komitesi, denetim komitesi yönetmeliğini periyodik olarak, en az yılda bir kez gözden geçirir ve gerekli gördüğü değişiklikleri yönetim kuruluna önerir.
- Madde 15 :** Denetim komitesi, kamuya açıklanacak yıllık ve ara mali tabloların, şirketin izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak şirketin sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak, kendi değerlendirmeleri ile birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir. Denetim komitesi ayrıca, şirket tarafından yasal otoriteler ve kamuya sunulan diğer ilgili raporları veya finansal bilgileri gözden geçirir.
- Madde 16 :** Denetim komitesi, iç denetim departmanı tarafından hazırlanan ve yönetime sunulan düzenli raporları (veya özetini) gözden geçirir.

### **Bağımsız Denetime İlişkin**

**Madde 17 :** Bağımsız denetim firmasının seçimi, denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim firmasının her aşamadaki çalışmaları denetim komitesinin gözetiminde gerçekleştirilir.

**Madde 18 :** Şirketin hizmet alacağı bağımsız denetim firmasının seçimi ve bu firmadan alınacak hizmetler, denetim komitesinin ön onayından geçtikten sonra şirket yönetim kuruluna sunulur. Bağımsız denetim firmasının seçimi için teklif götürülmeden önce denetim komitesi, bağımsız denetim firmasının bağımsızlığını zedeleyebilecek bir husus bulunup bulunmadığını belirten bir rapor hazırlar.

**Madde 19 :** Denetim komitesi, mali tablolara ilişkin değerlendirme toplantılarına çalışması hakkında bilgi vermesi için bağımsız denetim firmasını davet eder.

**Madde 20 :** Denetim komitesi, bağımsız denetim firmasının; şirketin muhasebe politikası ve uygulamaları ile ilgili önemli hususları, daha önce şirket yönetimine ilettiği SPK muhasebe standartları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde alternatif uygulama ve kamuya açıklama seçeneklerini, bunların muhtemel sonuçlarını ve uygulama önerisini, şirket yönetimi ile arasında gerçekleştirdiği önemli yazışmaları, derhal denetim komitesine yazılı olarak bildirim yükümlülüğünü takip eder ve gerekli gördüğü önlemler konusunda şirket yönetim kurulu ve üst yönetimi ile bağımsız denetim firmasına görüş ve önerilerini iletir.

**Madde 21 :** Denetim komitesi bağımsız denetim firmasının SPK mevzuatı gereği rotasyonunu gözetir.

### **İç Kontrol Sistemine İlişkin**

**Madde 22 :** Denetim komitesi, şirket yönetimi, bağımsız denetim firması ve iç denetçilerin düzenlemiş olduğu raporları değerlendirmek sureti ile iç kontrol sistemine ilişkin görüş ve önerilerini yönetim kuruluna iletir.

Denetim komitesi her türlü iç ve bağımsız denetimin yeterli ve şeffaf bir şekilde yapılması için gerekli tedbirleri alır.

**Madde 23 :** Şirket yönetim kurulu; mali tablo ve yıllık raporları imzalamakla yükümlü olan görevlilerin, şirket ve konsolide mali tablolar kapsamına giren bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müşterek yönetime tabi ortaklıklar ile ilgili önemli bilgilere ulaşmasını sağlayacak tedbirleri almakla yükümlüdür. İmza yükümlüsü görevliler, gerek şirketin iç kontrol sistemi ile gerekse kendilerinin bilgiye ulaşma sistemi ile ilgili eleştiri

ve önerilerini şirket yönetim kuruluna, denetim komitesine, şirketin denetimini yapmakta olan bağımsız denetim firmasına bildirmekle ve raporu incelemeleri sırasında kullandıkları iç kontrol sistemi hakkında bilgi vermekle yükümlüdürler.

### **İç Denetime İlişkin**

**Madde 24 :** Denetim komitesi, iç denetim yöneticisinin seçilmesi, performans değerlemesi ve görevden alınması konularını gözden geçirir ve tavsiyelerde bulunur.

**Madde 25 :** Denetim komitesi, yıllık olarak iç denetim yönetmeliğini gözden geçirir ve varsa değişiklikler önerir.

**Madde 26 :** Denetim komitesi, iç denetim fonksiyonunun faaliyetleri, organizasyonel yapısı ve niteliğini gözden geçirir, yönetim kuruluna öneri ve değerlendirmelerde bulunur. Bu değerlendirmeler şirketin iç denetim fonksiyonunun sorumlulukları, bütçesi ve eleman kaynağı gibi konuları da kapsar.

**Madde 27 :** Denetim komitesi, iç denetim yöneticisi ile karşılaştıkları önemli zorlukları, yönetim ile görüş farklılıklarını, çalışma sırasında karşılaşılan kapsam kısıtlamalarını periyodik olarak gözden geçirir.

### **Etik Uygunluk, Yasal Uygunluk ve Risk Yönetimine İlişkin**

**Madde 28 :** Denetim komitesi, iş davranış kuralları ve etik kuralları oluşturur, gözden geçirir, periyodik olarak günceller ve yönetimin bu kuralları uygulayacak bir sistem oluşturup oluşturmadığını gözetir. Bu kuralların, uygulanabilirliğini ve düzenlemelerin tümüne uygun olup olmadığını belirler. (Kurumsal Yönetim Komitesi gibi) bir komitenin görev alanda değil ise)

**Madde 29 :** Denetim komitesi, şirketin iş davranış kuralları ve etik kurallara uygunluğunun yönetim tarafından izlendiğini gözden geçirir, şirketin düzenleyici kuruluşlara ve kamuya açıkladığı finansal tabloların, raporların ve diğer finansal bilgilerin yasal gerekliliklerini karşılamak için yönetimin tam ve eksiksiz bir gözden geçirme sisteminin olup olmadığını belirler. (Kurumsal Yönetim Komitesi gibi) bir komitenin görev alanda değil ise)

**Madde 30 :** Denetim komitesi, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve diğer çalışanlar arasında çıkabilecek çıkar çatışmalarını ve ticari sır niteliğindeki bilginin kötüye kullanılmasını önleyen şirket içi düzenlemelere ve politikalara uyumu gözetir.

**Madde 31 :** Denetim komitesi, Şirketin muhasebe ve/veya iç kontrol sistemi ile ilgili önemli görevler üstlenmiŐ çalışanları ve yöneticilerinin kural dışı uygulamalarını bağımsız denetim firması ve i denetçiler ile birlikte değerlendirerek, alınması gerekli önlemler konusunda görüş ve önerilerini yönetim kuruluna sunar.

**Madde 32 :** Denetim komitesi, Şirketin hukuk danıŐmanları ile kuruma ait menkul kıymet alım satım politikaları dahil olmak üzere yasal konulara uygunluğu değerlendirir.

**Madde 33 :** Denetim komitesi, Şirketin hukuk danıŐmanları ile finansal tablolar üzerinde önemli düzeyde etkili olabilecek yasal konuları değerlendirir.

**Madde 34 :** Denetim komitesi, Şirketin önemli finansal risklerini ve bu riskleri kontrol etmek amacı ile aldığı önlemlere ilişkin süreçlerin yönetimi için uygun rehber ve politikalar dahil risk değerleme ve risk yönetimine ilişkin politikaları değerlendirir.

#### **Diğer Sorumluluklar**

**Madde 35 :** Denetim komitesi muhasebe, iç kontrol sistemi ve bağımsız denetim ile ilgili Şirkete ulaşan Şikayetlerin incelenmesi ve sonuca bağlanması ile çalışanların, muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterleri belirler.

**Madde 36 :** Denetim komitesi, bu yönetmelikte sıralanan amaç, görev ve sorumlulukları ile ilgili olarak yıllık performans değerlemesi uygular ve yönetim kuruluna raporlar.

## **IV - DİğER HÜKÜMLER**

### **Türk Ticaret Kanunundan Doğan Sorumluluklar**

**Madde 37 :** Mali tablo ve raporların SPK'nin muhasebe standartları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan, Türk Ticaret Kanunu ve sermaye piyasası mevzuatı çerçevesinde Şirketin yönetim kurulu sorumludur. Denetim komitesinin görev ve sorumluluğu, yönetim kurulunun Türk Ticaret Kanun'undan doğan sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

### **Uzman Görüşünden Yararlanılması**

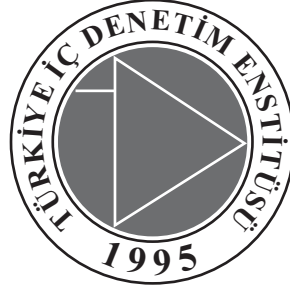
**Madde 38 :** Denetim komitesi, faaliyetleri ile ilgili olarak ihtiyaç gördüğü konularda bağımsız uzman görüşlerinden yararlanabilir. Denetim Komitesinin ihtiyaç duyduğu danışmanlık hizmetlerinin maliyeti şirket tarafından karşılanır. **(Ref: SPK Seri X, No:19 Madde 28/A, paragraf 7, SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri Rehberi Madde IV-5.6.8.)**

### **Yönetmeliğin Değiştirilmesi**

**Madde 39:** Bu yönetmelik Yönetim Kurulu kararı ile değiştirilebilir.

### **Yürürlük**

**Madde 40:** İşbu yönetmelik ..... A.Ş. Yönetim Kurulu'nun ..... tarih ..... sayılı kararı ile onaylanarak kabul edilmiş, ..... tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.



### **TİDE - Türkiye İç Denetim Enstitüsü**

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 19 Eylül 1995 tarihinde Türkiye’de uluslararası standartlarda mesleki gelişim ve paylaşım platformu oluşturmak, meslekle ilgili değişimi ve geleceği yönetmek için ulusal ve uluslararası düzeyde mesleki örgütlenmeyi sağlamak amacıyla kurulmuştur. TİDE, üyelerine ve iç denetçilere eğitim, sertifikasyon, mesleki konferanslar ve yayınlar yoluyla meslekî alanda bir çok hizmet sunmaktadır. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA)’nın temsilcisi olan Enstitü’nün faaliyetleri ve hizmetleri ile ilgili ayrıntılı bilgi almak için [www.tide.org.tr](http://www.tide.org.tr) web sitesini ziyaret edebilirsiniz.