

ALMAN MEVZUATINA GÖRE ANONİM ŞİRKETLERDE DENETLEME KURULU VE DENETİM KOMİTESİ: TÜRK MEVZUATI İLE BİR KARŞILAŞTIRMA

Dr. Mert ERER*

ÖZET

Şirketlerin yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin etkin bir şekilde gözetiminin önemi son yıllarda yaşanan büyük şirket iflasları ile daha da artmıştır. Anonim şirketlerde bu sistemlerin gözetimi, denetleme kurulu ve/veya denetim komiteleri aracılığıyla yapılmaktadır. Çalışmada, Alman mevzuatına göre denetleme kurulu ve denetim komitesi anlatılmış ve Alman mevzuatındaki hükümlerle Türk mevzuatındaki hükümler karşılaştırılmıştır. Çalışmanın amacı, Almanya'daki uygulamanın tanıtılmasıyla Türkiye'deki uygulamaların etkinliğinin artırılmasına katkı sağlamaktır.

Anahtar Kelimeler: Denetleme kurulu, denetim komitesi, iç denetim.

Supervisory Boards and Audit Committees in Public Companies According to German Regulations: A Comparison with Turkish Regulations

ABSTRACT

Recent company failures have raised the importance of effective monitoring of the companies' management, risk management and internal control systems. The monitoring function is carried out by supervisory boards and/or audit committees in public companies. In this study, the supervisory boards and audit committees according to German regulations are explained and compared with the Turkish regulations. The aim of this study is to contribute to the practices in Turkey by introducing the German system.

Keywords: Supervisory board, audit committee, internal audit.

* Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Almanca İşletme Bölümü, merer@marmara.edu.tr

1. GİRİŞ

Son 10 yılda tüm dünyayı etkileyen ekonomik krizler ve büyük şirket iflasları, şirketlerin yönetim ve denetim sistemlerinin sorgulanmasına yol açarak iyi kurumsal yönetim uygulamalarına verilen önemi artırmıştır. Adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri üzerinde şekillenen kurumsal yönetim, uzun vadede şirketlerin sermayedarları için değer yaratmasının teminatı olarak görülmektedir.

Şirketlerde kurumsal yönetim ilkelerine uyum düzeyinin artırılması büyük ölçüde şirket bünyesinde bir denetim komitesinin oluşturulmasına ve bu komitenin etkin bir şekilde çalışmasına bağlıdır¹. Ayrıca, denetim komitesinin oluşturulması bir yandan yönetim faaliyetlerinin, iç denetimin etkinliğinin ve bağımsız denetimin kalitesinin artırılmasına, diğer yandan sermayedarların, yöneticilerin ve şirket alacaklılarının çatışan menfaatlerinin bağdaştırılmasına yardımcı olmaktadır².

Almanya uygulamasında şirketin yönetimi görevi yönetim kuruluna, gözetimi ise, bünyesinde yönetim kurulu üyesi barındırmayan, denetleme kuruluna bırakılmıştır. Türkiye’de hem yönetim hem de gözetim görevlerini, gerektiğinde kurul ve komiteler kurmak suretiyle, genellikle yönetim kurulu yürütmektedir.

Almanya Federal Cumhuriyeti’nde denetleme kurulu ve denetim komiteleri ile ilgili düzenle-

meler en son 29.05.2009 tarihinde yürürlüğe giren Bilanço Hukuku Modernleştirme Kanunu³ (BilMoG) ile yenilenmiştir. Anılan kanunun ana hedefleri, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na (UFRS) göre uygulanması daha kolay ve maliyet açısından daha uygun bir finansal raporlama sisteminin oluşturulması ve Avrupa Birliği 4., 7. ve 8. Yönergeleri’ndeki konsolidasyon ve denetimle ilgili hükümlerin Alman Kanunları’na dahil edilmesidir⁴.

Bu yeni kanun çerçevesinde, bir taraftan mali tabloların sunum ve değerlendirme ilkeleri değiştirilerek UFRS hükümlerine yakınsanmış, diğer taraftan iç denetim ve bağımsız denetimle ilgili hükümler Avrupa Birliği müktesebatına uygun hale getirilmiştir. Yeni kanun ile birlikte, anılan hedefleri gerçekleştirmek amacıyla 29 farklı federal kanunda ve tebliğde değişiklik yapılmıştır.

Çalışmanın öncelikli amacı, Almanya’daki denetleme kurulu ve denetim komitesi yapısının tanıtılmasıdır. Çalışmanın diğer amacı ise, Alman mevzuatındaki denetleme kurulu ve denetim komitesi ile ilgili hükümlerle Türk mevzuatındaki hükümlerin karşılaştırılarak Türkiye’deki uygulamanın geliştirilmesine katkı sağlamaktır.

Çalışmada, öncelikle Alman mevzuatına göre anonim şirketlerde oluşturulan denetleme kurulu ve denetim komitelerinin yapısı ve görevleri açıklanmış; ardından Türk mevzuatında denetçiler ve denetim komiteleri ile ilgili hükümler anlatılmış; son bölümde de Alman ve Türk mevzuatındaki hükümler karşılaştırılmıştır. Hem Al-

¹ Kurt, Ganite ve Akyüz, Bayram, 2009. Banka Denetim Komitelerinin Görev ve Sorumluluklarını Yerine Getirmedeki Etkinliklerine Yönelik Bir Araştırma. Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi 11 (4), s. 255.

² Ayboğa, Hanifi, 2002. Anonim Şirket Organlarının Muhasebeye Yönelik Görevleri ve Sorumlulukları, Mali Çözüm Dergisi 58, s. 87 ve Uyar, Süleyman, 2004. Denetim Komitesi Oluşumunu Etkileyen Düzenlemelerin Değerlendirilmesi. Muhasebe ve Denetime Bakış 12, s. 110.

³ Kanunun Almanca’sı “Bilanzrechtmodernisierungsgesetz” şeklindedir.

⁴ Melcher, Winfried ve Schaiher, Sven. Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch BilMoG: Einführung und Überblick. Der Betrieb 23 (5), s. 4.

man hem de Türk mevzuatında diğer şirket türlerinde oluşturulacak denetleme kurulu ve denetim komiteleri konularında anonim şirketler ile ilgili hükümlere atflarda bulunulduğundan, çalışmanın kapsamı anonim şirketlerle sınırlı tutulmuştur.

2. Alman Hisse Senedi Kanunu'na Göre Denetleme Kurulu

2.1. Alman Mevzuatına Göre Denetleme Kurulu ve Denetim Komitesinin Tanıtılması

Alman mevzuatına göre sermaye şirketlerinde yönetim ve gözetim faaliyetleri iki farklı organ tarafından yürütülür. İkili sistem⁵ olarak tanımlanan bu modelde, yönetim kurulu şirketin yönetiminden sorumludur ve şirketi üçüncü kişilere karşı temsil eder. Denetleme kurulu ise şirket yönetiminin gözetimini yapar. Yönetim kurulu ve denetleme kurulu asli görevlerini hiçbir şekilde birbirlerine devredemezler⁶.

Denetleme kurulunun görevlerini, işleyişini ve sorumluluklarını açıklayan Alman Kurumsal Yönetim İlkeleri'nin (DCGK) 5. Bölümü'nde denetleme kurullarına; özellikle muhasebe, risk yönetimi ve uygunluk, denetçinin bağımsızlığı, bağımsız denetçiye denetim görevinin verilmesi ve denetimde ağırlık verilmesi gereken hususların belirlenmesi gibi konular ile ilgilenmek üzere bir denetim komitesinin kurulması tavsiye edilmiştir.

Denetleme kurulu, farklı konularda uzmanlaşmış üyelere oluşur. Muhasebe ve denetim gibi konularda uzman olan denetleme kurulu üyelerinin daha küçük bir denetim komitesinde toplanması, üyeler arasındaki iletişimin kalitesinin artması ve karar alma sürecinin hızlanmasıyla, gözetim görevinin daha etkin bir şekilde yapılmasını sağlar⁷.

2.2. Denetleme Kurulunun Yapısı

Alman Hisse Senedi Kanunu'nun (AktG) 95. ile 116. maddeleri arasında, anonim şirketlerin bir organı sayılan denetleme kurulunun yapısı, görevleri, işleyişi ve sorumlulukları anlatılmıştır. En az üç üyeden oluşacağı belirtilen denetleme kurulunda kaç üyenin yer alacağı şirket ana sözleşmesi hükümleri ile belirlenebilmektedir. Nihai denetleme kurulu üye sayısının üç ile bölünebilir olması gerekmektedir. Kanunda, sermayesi 1.500.000 Avro'ya kadar olan şirketlerde en fazla dokuz, sermayesi 1.500.000 Avro ile 10.000.000 Avro olan şirketlerde en fazla onbeş ve sermayesi 10.000.000 Avro'nun üstünde olan şirketlerde de en fazla yirmibir denetleme kurulu üyesi bulunacağı hüküm altına alınmıştır⁸. İlke olarak denetleme kurulu; sermayedarların temsilcileri, işçilerin temsilcileri ve bunların dışındaki üyelere oluşur⁹.

Denetleme kurulu üyeleri, birkaç istisna dışında (örneğin işçi temsilcisini işçiler seçmektedir), genel kurul tarafından en fazla 5 yıl için seçilirler. Şirket ana sözleşmesi ile belirli bir sermaye-

⁵ Tekli sistemde, hem yönetim hem de gözetim faaliyetleri yönetim kurulu tarafından yürütülür.

⁶ Warncke, Markus, 2005. Prüfungsausschuss und Corporate Governance: Einrichtung, Organisation und Überwachungsaufgabe. Berlin: Erich Schmidt Verlag, s. 40-41.

⁷ Koprivica, Rasmus, 2010. Die Arbeit von Prüfungsausschüssen in Deutschland. Corporate Governance Forum 1, s. 14.

⁸ AktG 95.

⁹ AktG 96.

bara veya belirli bir tip hisse senedine sahip olanlara denetleme kuruluna üye atama yetkisi verilebilir¹⁰. Süresi dolan üyelerin tekrar denetleme kurulu üyeliğine seçilebilmeleri mümkündür¹¹. Denetleme kuruluna genel yedek üye atanamamakla birlikte, her bir denetleme kurulu üyesi için bir yedek üye belirlenebilir. Bu yedek üye, denetleme kurulu üyesinin görev bitiş tarihinden önce görevinden ayrılması durumunda onun yerine geçer¹². Denetleme kurulu, şirket ana sözleşmesi hükümlerini de dikkate alarak üyeleri arasından bir başkan ve bir başkan yardımcısı seçer ve bunları ticaret siciline bildirir¹³.

Denetleme kurulu üyeleri, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip gerçek kişilerdir. Denetleme kurulu oluşturması gereken on ticari şirkette denetleme kurulu üyesi olanlar, denetlenecek şirkete bağlı bir işletmenin yasal temsilcisi olanlar, denetleme kurulunda denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyelerinden birinin bulunduğu sermaye şirketinin yasal temsilcisi olanlar ve son iki yılda borsaya kote bir şirkette yönetim kurulu üyeliği yapanlar (% 25'ten fazla oy oranına sahip sermayedarların tavsiyesiyle seçilmemişlerse) denetleme kurulu üyesi olamazlar¹⁴.

Hisseleri borsada işlem gören şirketlerin denet-

leme kurullarında muhasebe veya denetim konularında uzmanlaşmış en az bir bağımsız üyenin bulunması gerekmektedir¹⁵. Eğer şirkette, denetleme kurulunun içinde bir denetim komitesi oluşturulmuşsa, bu komitenin yine en az bir üyesinin yukarıda anılan uzmanlık ve bağımsızlık şartlarını yerine getirmesi gerekmektedir¹⁶.

Denetleme kurulunun bağımsız üyesi, yukarıda belirtilen şartların yanısıra, Avrupa Birliği Komisyonu'nun icracı olmayan yönetim kurulu ve denetleme kurulu üyeleri ile ilgili 15 Şubat 2005 tarihli tavsiyesinde belirtilen bağımsızlık şartlarını da taşımalıdır¹⁷. Komisyonun tavsiyesine göre, belirtilen durumlarla sınırlı olmamak üzere, bağımsızlığın belirlenebilmesi için aşağıdaki durumların incelenmesi gerekmektedir¹⁸:

- a. Kişinin, şirkette veya ilişkili bir şirkette yönetim kurulu üyesi olmaması ve geçmiş beş yıl içinde benzer bir görevde bulunmamış olması.
- b. Denetleme kurulu üyesinin şirkette veya ilişkili bir şirkette halihazırda çalışmıyor ve geçmiş üç yıl içinde çalışmamış olması.
- c. Kişinin, denetleme kurulu üyesi olarak aldığı ücret dışında, şirketten veya ilişkili şirketten başka bir ücret almıyor olması.

¹⁰ AktG 101 (2).

¹¹ AktG 101 (1) ve 102.

¹² AktG 101 (3).

¹³ AktG 107 (1).

¹⁴ AktG 100 (1) ve (2).

¹⁵ AktG 100 (5).

¹⁶ AktG 107 (4).

¹⁷ Erchinger, Holger ve Melcher, Winfried, 2009. Neuerungen im Hinblick auf die Abschlussprüfung und die Einrichtung eines Prüfungsausschusses. Der Betrieb 23 (5), s. 97.

¹⁸ EU-Kommission, 2005. Empfehlung der Kommission zu den Aufgaben von nicht geschäftsführenden Direktoren/aufsichtsmitgliedern/börsennotierter Gesellschaften sowie zu den Ausschüssen des Verwaltungs-/Aufsichtsrats. Nr. 2005/162/EG, Anhang II.

- d. Kişinin etkin kontrole sahip ortak olmaması veya etkin kontrole sahip bir ortağı temsil etmemesi.
- e. Kişinin şirketle veya ilişkili bir şirketle önemli derecede ticari ilişki içinde olmaması ve geçmiş bir yıl içinde önemli derecede ticari ilişki içine girmemiş olması.
- f. Kişinin, şirketin veya ilişkili bir şirketin halihazırdaki veya eski dış denetçisinin ortağı veya çalışanı olmaması ve geçmiş üç yıl içinde benzer bir görevde bulunmamış olması.
- g. Kişinin başka bir şirkette icracı yönetim kurulu üyesi olmaması.
- h. Kişinin üç dönemden fazla denetleme kurulu üyesi olarak görev yapmaması.
- i. Kişinin icracı bir yönetim kurulu üyesinin veya yukarıda anılan kriterlere uyan bir kişinin yakın akrabası olmaması.

Kanunda, bağımsızlığın yanısıra denetleme kurulu üyesinin muhasebe veya denetim konularında mesleki bilgiye sahip olması gerektiği de hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, Alman Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne göre denetim komitesi başkanının muhasebe ilkeleri ve iç kontrol yöntemleri konularında yeterli bilgiye ve tecrübeye sahip olması gerektiği belirtilmiştir¹⁹. Bu bağlamda, muhasebe, finansman, iç denetim gibi bölümlerde yönetici pozisyonunda çalışanlar ile yeminli mali müşavirlerin ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin gerekli mesleki bilgiye sahip oldukları varsayılabilir²⁰.

¹⁹ Deutscher Corporate Governance Codex (DCGK) 5.3.2.

²⁰ Erchinger, Holger ve Melcher, Winfried, a.g.m., s. 97.

²¹ AktG 111 (1) ve (2).

²² AktG 107 (3).

²³ AktG 107 (3).

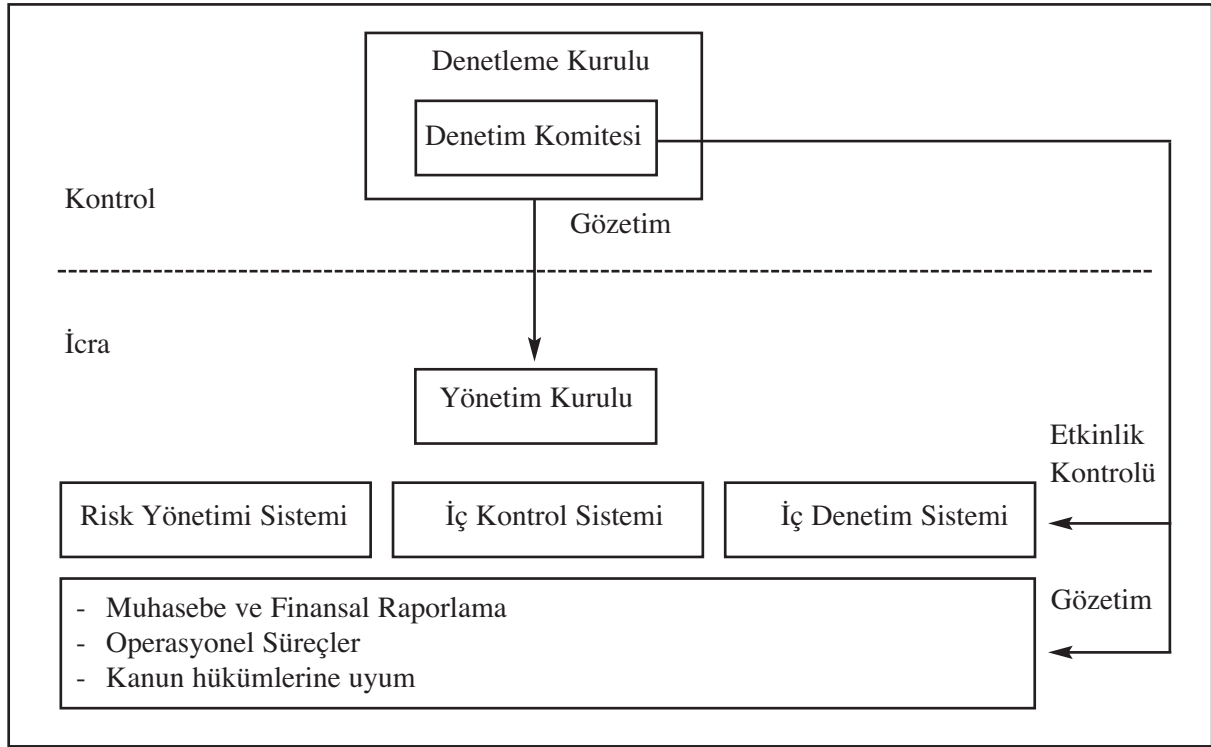
2.3. Denetleme Kurulunun Görevleri

Denetleme kurulunun temel görevi; işletmenin yönetimi ile finansal raporlama, denetim ve kontrol sistemlerinin gözetimini yapmaktır. Bu kapsamda denetleme kurulu şirket yönetiminin gözetimini yapar, şirketin defterlerini, belgelerini ve varlıklarını denetler, bağımsız denetim sözleşmesini hazırlayarak bağımsız denetim sürecini başlatır²¹. Dış denetçi de denetleme kurulu, denetim sürecinde tespit edilen işletmenin iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinin zayıflıkları konusunda bilgilendirir. Denetleme kurulu, bu görevlerini yürütmek için bir veya birden fazla komite kurabilir²².

Denetleme kurulu, gözetim görevini tamamıyla veya kısmen denetim komitesine devredebilir. Gözetim görevinin kısmen devredildiği durumlarda, devredilmeyen görevler yine denetleme kurulu tarafından yürütülür. Alman Hisse Senedi Kanunu'nda, denetim komitesinin görevleri²³;

- muhasebe sisteminin,
- iç kontrol sisteminin etkinliğinin,
- risk yönetimi sisteminin etkinliğinin,
- iç denetim sisteminin etkinliğinin ve
- bağımsız denetimin, denetçinin bağımsızlığının ve bağımsız denetçi tarafından verilen ek hizmetlerin

gözetimini yapmak şeklinde sıralanmıştır. Denetim komitesi bulunmadığı durumlarda, yukarıda da belirttiği gibi, bu görevleri denetleme kurulu yürütür. Şekil 1'de denetleme kurulu ve denetim komitesinin görevleri gösterilmiştir.



Şekil 1. Denetleme kurulunun ve denetim komitesinin görevleri

Kaynak: Ernst&Young, 2009. Das BilMoG – Auswirkungen auf Bilanzierung und Corporate Governance. stocks&standards Workshop, Deutsche Börse AG, 10. Haziran 2009, Frankfurt a.M.

Şirkette denetim komitesi oluşturulduğu durumlarda, denetleme kurulu bağımsız denetçi seçimi için genel kurula sunduğu öneriyi denetim komitesinin tavsiyesine dayandırır. Denetim komitesinin tavsiye ettiği denetçiden farklı bir denetçi önerilecekse, denetleme kurulu bu önerinin gerekçesini genel kurula açıklar²⁴.

3. Türk Mevzuatında Denetim Komitesi

3.1. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Denetçiler (Murakıplar)

Anonim şirketlerde denetçilerin (murakıpların) görevleri ve sorumlulukları Türk Ticaret Kanu-

nu'nun (TTK) 347. ile 359. maddeleri arasında açıklanmıştır. TTK'da, anonim şirketlerde en az bir en fazla beş denetçi bulunacağı ve birden fazla denetçinin bulunması durumunda bunların bir kurul teşkil edeceği hüküm altına alınmıştır. Tek bir denetçi varsa ise, onun; birden çok denetçi var ise kişi sayısının yarısından bir fazlasının Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması gerekmektedir. TTK'ya göre denetçiler en fazla üç yıl için genel kurul tarafından seçilirler. Süresi dolan denetçiler tekrar aynı göreve seçilebilirler²⁵.

²⁴ AktG 124 (3).

²⁵ TTK md. 347.

Denetçilerin bağımsızlığı ile ilgili olarak sadece, denetçinin yönetim kurulu üyelerinin alt veya üst soyundan birinin eşi veya üçüncü dereceye kadar akrabası olması durumunda bu görevi yürütemeyeceği belirtilmiştir²⁶.

Bir denetçinin çeşitli nedenlerle görevini sürdürememesi durumunda, diğer denetçiler bir sonraki genel kurul toplantısına kadar yeni bir denetçi seçerler. Şirkette tek bir denetçi olması durumunda ise bunun yerine bir sonraki genel kurul toplantısına kadar geçecek denetçi, şirket merkezinin bulunduğu yer mahkemesi tarafından tayin edilir²⁷.

Denetçilerin görevi şirketin iş ve işlemlerini denetlemektir. Denetçiler, özetle, şirket defterlerini denetlemek, bilançonun düzenlenmesine yardımcı olmak, bütçe ve bilançoyu denetlemek ve yönetim kurulu üyelerinin kanunlara ve şirket ana sözleşmesi hükümlerine uygun hareket etmelerini sağlamak ile yükümlüdürler²⁸. Ayrıca denetçiler, genel kurula sunulmak üzere, bilançoya ve şirketin mali durumuna ilişkin görüş içeren yıllık rapor hazırlarlar²⁹. TTK'da, denetçilerin görevleri arasında muhasebe sisteminin denetlenmesi dışında, iç kontrol ve risk yönetim sistemlerinin etkinliğinin denetlenmesi gibi konular sayılmamıştır.

3.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Denetim Komitesi

13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilen ve 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan yeni Türk Ticaret Kanunu'nda yönetim kurulunun, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabileceği hüküm altına alınmıştır³⁰. Bu çerçevede, denetim komitelerinin kurulması konusunda yönetim kuruluna yetki verilmiş ancak bu düzenleme ile belli bir ölçütü esas alan, bir gereklilik ya da zorunluluk öngörülmemiştir³¹.

Ancak, hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerde yönetim kurulu, şirketlerin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken tanısı, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak ile yükümlüdür. Diğer şirketlerde, denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi halinde bir denetim komitesi kurulur³².

Denetim komitesi, yönetim kuruluna her iki ayda bir rapor vererek durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Denetim komitesinin hazırladığı bu rapor, denetlenmek üzere denetçiye de yollanır³³. Yeni kanunda, denetim komiteleri ile ilgili başka bir hüküm bulunmamaktadır.

²⁶ TTK md. 349.

²⁷ TTK md. 351.

²⁸ TTK md. 353.

²⁹ TTK md. 354.

³⁰ Yeni TTK md. 366 (2).

³¹ Cömert, Nuran, 2008. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol. İç Denetim Dergisi 21 (K1Ş), s. 25.

³² Yeni TTK md. 378 (1).

³³ Yeni TTK md. 378 (2).

3.3. Sermaye Piyasası Kanunu'nda Denetimden Sorumlu Komite

Amerika Birleşik Devletleri'nde yayınlanan Sarbanes Oxley Act'in etkisiyle Sermaye Piyasası mevzuatında denetçinin bağımsızlığı ve şirketlerde denetimden sorumlu komitelerin oluşturulması gibi konular çok fazla ayrıntıya girilmeden düzenlenmiştir³⁴. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X No: 22'nin 25. maddesinde denetimden sorumlu komite ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. 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. Tebliğde, hisse senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıkların isteğe bağlı olarak denetimden sorumlu komite oluşturabileceği ve bu hususa kamuya yaptıkları açıklamalarda yer verebilecekleri belirtilmiştir³⁵.

Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sisteminin, finansal bilgilerin kamuya açıklanmasının, bağımsız denetim ve ortaklığın iç

kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Ayrıca, bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir³⁶. Komite, faaliyetleriyle ilgili olarak ihtiyaç gördüğü konularda bağımsız uzman görüşlerinden yararlanabilir³⁷.

Bağımsız denetim kuruluşu; ortaklığın muhasebe politikası ve uygulamalarıyla ilgili önemli hususları, daha önce ortaklık yönetimine ilettiği Sermaye Piyasası Kurulu'nun muhasebe standartları ile muhasebe ilkeleri çerçevesinde alternatif uygulama ve kamuya açıklama seçeneklerini, bunların muhtemel sonuçlarını ve uygulama önerisini ortaklık yönetimiyle arasında gerçekleştirdiği önemli yazışmaları denetimden sorumlu komiteye yazılı olarak bildirir³⁸.

Ortaklığın muhasebe sistemi, iç kontrol sistemi ve bağımsız denetim ile 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 de denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir³⁹.

³⁴ Uzun, Şaban, 2006. Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi 8 (4), s. 200.

³⁵ SPK Tebliğ Seri: X No: 22 md. 25 (1).

³⁶ SPK Tebliğ Seri: X No: 22 md. 25 (2).

³⁷ SPK Tebliğ Seri: X No: 22 md. 25 (7).

³⁸ SPK Tebliğ Seri: X No: 22 md. 25 (4).

³⁹ SPK Tebliğ Seri: X No: 22 md. 25 (5).

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 bildirir⁴⁰.

4. Denetleme Kurulu ve Denetim Komitesine İlişkin Almanya'daki ve Türkiye'deki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması

Alman ve Türk mevzuatında yer alan denetim komitesi ile ilgili düzenlemeler Tablo 1'de karşılaştırmalı olarak sunulmuştur. Alman Hisse

Senedi Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'nda denetleme kurulu anonim şirketlerin organlarından biri olarak sayılmaktadır. Denetleme kurulu üyeleri, belirli istisnalar dışında, genel kurul tarafından belirli bir süre için seçilmektedir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda ve Sermaye Piyasası Kanunu Tebliği Seri: X No: 22'de, genel kurul tarafından seçilen bir denetleme kurulundan bahsedilmemekle birlikte, yönetim kurulunun gerekli gördüğü takdirde bir denetim komitesi kurabileceği belirtilmektedir. Ancak, iki kanunda da, hisse senetleri borsada işlem gören anonim ortaklıklarda bir denetim komitesinin oluşturulması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

⁴⁰ SPK Tebliğ Seri: X No: 22 md. 25 (6)

Tablo 1. Denetleme kurulu ve denetim komitesi ile ilgili düzenlemelerin karşılaştırılması*

İncelenen Yapı	Alman Hisse Senedi Kanunu ¹	Türk Ticaret Kanunu ²	Yeni Türk Ticaret Kanunu ³	SPK Tebliği Seri: X No: 22 ⁴
	Denetleme kurulu.	Denetçi (Murakıp).	Denetim komitesi.	Denetimden sorumlu komite.
Büyüklik	En az 3 üye. Sermaye; en fazla; < 1.500.000 Euro 9 üye < 10.000.000 Euro 15 üye > 10.000.000 Euro 21 üye Nihai sayısının 3 ile bölünebilir olması gerekmektedir.	En az 1, en fazla 5 kişi. (Birden fazla ise kurul teşkil eder.)	Düzenleme yoktur.	En az 2 kişi.
Kapsam	Tüm anonim şirketler için zorunlu.	Tüm anonim şirketler için zorunlu.	Hisse senetleri borsada işlem gören anonim şirketler için zorunlu; diğer şirketlerde ise denetçinin gerekli gördüğü hallerde.	Hisse senetleri borsada işlem gören anonim şirketler için zorunlu.
Üye seçimi	Denetleme kurulunu genel kurul, denetim komitesini denetleme kurulu seçer. Denetleme kurulundaki işçi temsilcisi işçiler tarafından seçilir. Belirli bir sermayedara veya hisse senedi tipine sahip olanlara üye atama yetkisi verilebilir.	Genel kurul.	Yönetim kurulu.	Yönetim kurulu.
Kurulda bulunanlar	Sermayedarların temsilcileri, işçilerin temsilcileri ve bunların dışındaki kişiler. Denetim komitesinde denetleme kurulu üyeleri bulunur.	Sermayedarlar ve sermayedar olmayanlar	Yönetim kurulu üyelerinin bulunabileceği belirtilmiş, başkaca bir hükme yer verilmemiştir.	Yönetim kurulu üyeleri.
Görev süresi	En fazla 5 yıl. Yeniden seçilebilir.	En fazla 3 yıl. Yeniden seçilebilir.	Düzenleme yoktur.	Düzenleme yoktur.
Denetim komitesinin görevleri	Muhasebe, risk yönetimi, iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin etkinliğinin ve bağımsız denetimin gözetimi.	Denetçilerin görevi, genel olarak, şirketin iş ve işlemlerini denetlemektir. Denetim komitesinin görevleri ile ilgili bir düzenleme yoktur.	Muhasebe, risk yönetimi, iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin etkinliğinin ve bağımsız denetimin gözetimi.	Muhasebe, risk yönetimi, iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin etkinliğinin ve bağımsız denetimin gözetimi.
Üyelerde Aranılan Özellikler	- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip gerçek kişi olmalı. - Denetleme kurulu oluşturması gereken on ticari şirkette denetleme kurulu üyesi olanlar, denetlenecek şirkete bağlı bir işletmenin yasal temsilcisi olanlar, denetleme kurulunda denetlenecek şirketin yönetim kurulu	Yönetim kurulu üyelerinin alt veya üst soyundan birinin eşi veya üçüncü dereceye kadar akrabası olmamalı.	Düzenleme yoktur.	- Yönetim kurulu üyesi olmalı. - 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

Bağımsızlık ile İlgili Düzenlemeler	<p>üyelerinden birinin bulunduğu sermaye şirketinin yasal temsilcisi olanlar ve son iki yılda borsaya kote bir şirkette yönetim kurulu üyeliği yapanlar (% 25'ten fazla oy oranına sahip sermayedarların tavsiyesiyle seçilmemişlerse) denetleme kurulu üyesi olamazlar.</p> <p>- Hisseleri borsada işlem gören şirketlerde en az bir üye bağımsız ve muhasebe veya denetim komularında uzmanlaşmış olmalı.</p> <p>AB Komisyonun iracı olmayan yönetim kurulu ve denetleme kurulu üyeleri ile ilgili 15.02.2006 tarihli tavsiyesi: 3. Kısım 13. Bölümü ve 2 numaralı Ek.</p> <p>Alman Kurumsal Yönetim İlkeleri: 5.4.2. ve 5.5.</p>	Türk Ticaret Kanunu'nun 349. maddesi.	Denetim komitesinde bağımsız üye bulunması gerektiği ile ilgili bir hüküm yoktur.	Denetimden sorumlu komitede bağımsız üye bulunması gerektiği ile ilgili bir hüküm yoktur.	yönetim komularında murahhaslık sıfatı taşımayan yönetim kurulu üyesi olması.
--	---	---------------------------------------	---	---	---

Notlar:

- * Alman Hisse Senedi Kanunu'na göre denetleme kurulu, TTK'ya göre murakıplar, yeni TTK'ya ve SPK'ya göre yönetim kurulu tarafından oluşturulan denetim komiteleri ile ilgili hükümler karşılaştırılmıştır.
1. Denetleme kurulu ile ilgili düzenlemelerden derlenmiştir.
 2. Murakıplar ile ilgili düzenlemelerden derlenmiştir.
 3. Yönetim kurulu ve denetleme ile ilgili düzenlemelerden derlenmiştir.
 4. Bölüm 6-Müşterilere ilişkin hususlar ile ilgili düzenlemelerden derlenmiştir.

Denetleme kurulunun ve denetim komitesinin büyüklüğü de kanunlarda farklı şekilde düzenlenmiştir. Alman Hisse Senedi Kanunu'na göre denetleme kurulu en az üç üyeden oluşur ve şirket büyüklüğüne göre denetleme kurulunun büyüklüğü de değişir. Denetleme kurulu üye sayısının üç ile bölünebilir olması gerekmektedir. TTK'ya göre anonim şirketlerde en az bir en fazla beş denetçi bulunur. Birden fazla denetçi bulunması durumunda, bunlar bir kurul oluştururlar. SPK Tebliği'ne göre denetim komitesi en az iki üyeden oluşur. Yeni TTK'da konu ile ilgili bir düzenleme yoktur.

Alman Hisse Senedi Kanunu'na göre denetleme kurulu, sermayedarların temsilcileri, işçilerin temsilcileri ve bunların dışındaki kişilerden oluşurken; TTK'ya göre sermayedar ve sermayedar olmayanlar, SPK Tebliği'ne göre ise yönetim kurulu üyelerinden oluşur. Yeni TTK'da ise sadece, yönetim kurulu üyelerinin de denetim komitesinde bulunabileceği belirtilmiş, başka bir düzenleme yer verilmemiştir.

Denetleme kurulu üyelerinin görev süreleri Alman Hisse Senedi Kanunu'na göre en fazla beş yıl, TTK'ya göre de en fazla üç yıl olarak belirlenmiştir. Üyelerin bir sonraki dönem tekrar seçilmeleri mümkündür. Yeni TTK'da ve SPK Tebliği'nde denetim komitesi üyelerinin görev süresi ile ilgili bir düzenleme yapılmamıştır.

Alman Hisse Senedi Kanunu'nda denetleme kurulunun temel görevleri finansal raporlama, denetim ve işletmenin kontrol sistemlerinin gözetimini yapmak şeklinde sayılmıştır. Denetim komitesinin görevleri ise muhasebe, risk yönetimi, iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin etkinliğinin ve bağımsız denetimin gözetimini yapmaktır. Bu kapsamda, Alman Hisse Senedi Kanunu'na göre denetim komitesinin görevleri yeni TTK'da ve SPK Tebliği'nde belirtilen görevlerle örtüşmektedir.

5. Sonuç

Alman mevzuatına göre anonim şirketlerde yönetim ve gözetim işlevleri iki farklı organ tarafından yürütülmektedir. Yönetim işlevini üstlenen yönetim kurulu, sermayedar temsilcileri, işçi temsilcileri ve bunların dışındaki kişilerden oluşan denetleme kurulunun gözetimine tabidir. Türk mevzuatına göre ise yönetim ve gözetim işlevlerini büyük ölçüde yönetim kurulu yürütmektedir. Denetim komitesi bünyesinde, Almanya uygulamasındaki gibi, şirket ilgililerinin temsilcilerinin bulunması, denetim komitesinin görevlerini daha etkin bir şekilde sürdürmesini sağlayabilir.

Alman Hisse Senedi Kanunu'na göre denetleme kurulu anonim şirketin bir organıdır. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda ise sadece hisse senetleri piyasalarda işlem gören anonim şirketlere denetim komitesi kurma zorunluluğu getirilmektedir. Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olan bu şirketlerde denetim komiteleri halihazırda mevcuttur. Bu nedenle, yeni Türk Ticaret Kanunu'nda denetim komitesi kurma zorunluluğunun kapsamının genişletilmesi, tüm anonim şirket sermayedarlarının haklarının korunması açısından önem arz etmektedir.

Alman mevzuatında denetleme kurulunda ve denetim komitesinde en az bir üyenin Avrupa Birliği Komisyonu'nun denetçilerin bağımsızlığı ile ilgili tavsiyesinde belirtilen şartları taşıması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Türk Ticaret Kanunu'nda denetçilerin bağımsızlığı ile ilgili sadece bir hüküm bulunurken, yeni Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu Tebliği'nde denetim komitelerinde bağımsız üye bulunmasıyla ilgili herhangi bir düzenleme yoktur. Denetim komitelerinde, Almanya'daki uygulamaya benzer şekilde, bağımsız üyelerin bulunması, denetim komitesinin etkinliğinin artmasına yardımcı olabilir.

KAYNAKÇA

- Ayboğa, Hanifi, 2002. Anonim Şirket Organlarının Muhasebeye Yönelik Görevleri ve Sorumlulukları. **Mali Çözüm Dergisi** 58, s. 83-94.
- Cömert, Nuran, 2008. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol. **İç Denetim Dergisi** 21 (K1ş), s. 24-27.
- Erchinger, Holger ve Melcher, Winfried, 2009. Neuerungen im Hinblick auf die Abschlussprüfung und die Einrichtung eines Prüfungsausschusses. **Der Betrieb** 23 (5), 91-99.
- Ernst&Young, 2009. **Das BilMoG – Auswirkungen auf Bilanzierung und Corporate Governance. stocks&standards Workshop**, Deutsche Börse AG, 10. Haziran 2009, Frankfurt a.M.
- EU-Kommission, 2005. **Empfehlung der Kommission zu den Aufgaben von nicht geschäftsführenden Direktoren / aufsichtsmittgliedern / börsennotierter Gesellschaften sowie zu den Ausschüssen des Verwaltungs-/Aufsichtsrats**. Nr. 2005/162/EG.
- Koprivica, Rasmus, 2010. Die Arbeit von Prüfungsausschüssen in Deutschland. **Corporate Governance Forum** 1, s. 14-15.
- Kurt, Ganite ve Akyüz, Bayram, 2009. Banka Denetim Komitelerinin Görev ve Sorumluluklarını Yerine Getirmedeki Etkinliklerine Yönelik Bir Araştırma. **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi** 11 (4), 233-259.
- Melcher, Winfried ve Schaier, Sven. Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch BilMoG: Einführung und Überblick. **Der Betrieb** 23 (5), 4-9.
- Uyar, Süleyman, 2004. Denetim Komitesi Oluşumunu Etkileyen Düzenlemelerin Değerlendirilmesi. **Muhasebe ve Denetime Bakış** 12, s. 109-129.
- Uzay, Şaban, 2006. Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi** 8 (4), s. 175-210.
- Warncke, Markus, 2005. **Prüfungsausschuss und Corporate Governance: Einrichtung, Organisation und Überwachungsaufgabe**. Berlin: Erich Schmidt Verlag.
- Alman Hisse Senedi Kanunu (Aktiengesetz)
- Alman Kurumsal Yönetim İlkeleri (Deutscher Corporate Governance Codex)
- Bilanço Hukuku Modernleştirme Kanunu (Bilanzrechtmodernisierungsgesetz)
- Sermaye Piyasası Kanunu Seri X No: 22
- Türk Ticaret Kanunu
- Yeni Türk Ticaret Kanunu