

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEK MENSUBUNUN
PROBLEMLERİ
ve
MUHASEBE DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN HİLELER,
MESLEK MENSUBUNUN TUTUMU

HASAN ZENGİN

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Prof. Dr. Targan ÜNAL

İstanbul, Haziran,2016

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEK MENSUBUNUN
PROBLEMLERİ
ve
MUHASEBE DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN HİLELER,
MESLEK MENSUBUNUN TUTUMU

HASAN ZENGİN
(132008253)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Prof. Dr. Targan ÜNAL

İstanbul, Haziran, 2016

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEK MENSUBUNUN
PROBLEMLERİ
ve
MUHASEBE DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN HİLELER,
MESLEK MENSUBUNUN TUTUMU

HASAN ZENGİN
(132008253)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :
Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Halit Targan ÜNAL

Diğer Jüri Üyeleri : Yrd.Doç.Dr.Mehmet Gökhan GÖKTAN
Yrd.Doç.Dr.Turgay MÜNYAS

İstanbul, Haziran,2016

ÖNSÖZ

Çalışmamda bana engin bilgisi ve sabrı ile destek sağlayan sayın danışmanım Prof.Dr. Targan ÜNAL hocama sonsuz teşekkür ediyorum.



İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER	ii
ÖZET	v
ABSTRACT	vii
KISALTMALAR/ ABBREVIATIONS	ix
GİRİŞ	xi
BÖLÜM 1	1
MUHASEBE MESLEĞİ VE MUHASEBE PERSONELİNİN SORUNLARI	1
1.1. Muhasebe Mesleği	1
1.1.1. Muhasebe Mesleğinin Konusu	3
1.1.1.1. Muhasebecilik ve Malî Müşavirlik Mesleğinin Konusu	3
1.1.1.2. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu	3
1.1.2. Meslek Mensubu Olabilmenin Genel Şartları	4
1.1.3. Muhasebe Meslek Mensupları Sınıflandırması	5
1.1.3.1. Serbest Muhasebecilik Mesleği	5
1.1.3.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleği	6
1.1.3.3. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği	7
1.1.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Çalışma Usul ve Esaslarına İlişkin Genel Mesleki Standartlar	9
1.1.5. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Yapılan Değişiklikler	10
1.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları	16
1.2.1. Eğitim Konusunda Yaşanan Sorunlar	17

1.2.1.1. Eğitim Kurumlarında Yaşanan Sorunlar	18
1.2.1.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitimi ile İlgili Sorunlar	18
1.2.1.3. Muhasebe Meslek Mensupları Müşterilerinin Eğitimi ile İlgili Sorunlar	20
1.2.2. Teknolojik Gelişmeler Konusunda Yaşanan Sorunlar	20
1.2.3. Bağımsızlık Konusunda Yaşanan Sorunlar	22
1.2.4. Haksız Rekabet Konusunda Yaşanan Sorunlar	23
1.2.5. Ücret ve Tahsilat Konusunda Yaşanan Sorunlar	25
1.2.6. Staj Konusunda Yaşanan Sorunlar	26
1.2.7. Etik Konusunda Yaşanan Sorunlar	26
1.2.8. Diğer Konularda Yaşanan Sorunlar	29
BÖLÜM 2	32
TÜRKİYE'DE MUHASEBE DENETİMİ	32
2.1. Türkiye'de Kamu Denetimi	32
2.1.1. Türkiye'de Devlet Muhasebesi	36
2.1.2. Türkiye'de Kamu İç Denetimi	38
2.1.2.1. Kamu İç Denetim Organları	39
2.1.2.2. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununa Göre İç Denetim	44
2.1.3. Türkiye'de Kamu Dış Denetimi	48
2.1.3.1 Sayıştay	50
2.1.3.2. Yüksek Denetleme Kurulu	56
2.1.4. Kamu Muhasebe Standartları	60
2.1.5. Kamu Denetim Standartları	62
2.2. Türkiye'de Bağımsız Denetim	64
2.2.1. Bağımsız Muhasebedeki Gelişmeler ve Standartları	64
2.2.2. Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler	69
BÖLÜM 3	78
MUHASEBE DENETİMİNDE ÖNE ÇIKAN HİLELER	78

3.1. Yönetim Tarafından Yapılan Hile Belirtileri	78
3.1.1 Faaliyetlerin Yürütülmesi İle İlgili Anormallikler	80
3.1.2. Örgüt Yapısı ile İlgili Anormallikler	81
3.1.3. Yönetim Özellikleri İle İlgili Anormallikler	82
3.2. Çalışanlar Tarafından Yapılan Hileler	83
3.2.1. Üçüncü Kişilerle Olan Anormallikler	85
3.2.2. Analitik Anormallikler	87
3.2.3. Muhasebe İle İlgili Hile Belirtileri	88
3.2.4. İç Kontrol Yapısı Zayıflıkları	91
BÖLÜM SON	94
SONUÇ	94
KAYNAKÇA	97
ÖZGEÇMİŞ	104

ÖZET

MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEK MENSUBUNUN PROLEMLERİ VE MUHASEBE DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN HİLELER MESLEK MENSUBUNUN TUTUMU

Türkiye'de muhasebe mesleği 13.06.1989 yılında yürürlüğe giren 3568 Sayılı meslek yasası ile "Serbest Muhasebecilik (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik (YMM)" isimleri altında toplanmıştır. 26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 5786 sayılı Kanun ile 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun adı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" olarak değiştirilmiştir.

3568 Sayılı meslek yasası dört bölümden oluşmaktadır. Yasanın birinci bölümünde amaç, mesleğin konusu, meslek mensubu olabilmenin genel şartları ve özel şartları, sınavlar, yemin etme, tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk konularında bilgi vermektedir. İkinci bölümde, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, kuruluşu, gelirleri, organları, seçimler, toplantılar, disiplin kurulu ve denetleme konularından bahsedilmektedir. Üçüncü bölümde, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin görevleri, organları, toplantılar, disiplin kurulu ve denetleme kurulundan söz edilmektedir. Dördüncü ve son bölümde ise çeşitli hükümler adı altında Oda ve birlik organlarının seçim esasları, Oda ve birlik organlarının denetimi, Odaların ve birliğin yurt dışında temsili, meslek sırları, reklam yasağı, yasaklar, ücret, görevle ilgili suçlar, disiplin cezaları gibi konulardan bahsedilmektedir.

Bu Çalışma üç bölümden oluşmaktadır; Birinci bölümde Muhasebe Mesleği ve Muhasebe personelinin sorunları, İkinci bölümde Türkiye’de Muhasebe Denetimi, Üçüncü bölümde ise Muhasebe Denetiminde Öne Çıkan Hileler incelenmiştir.



ABSTRACT

PROBLEMS OF PROFESSIONALS IN ACCOUNTING PROFESSION AND ASKED PACKS OF FRAUD OF OVERSIGHT ATTITUDE OF PROFESSIONALS

Turkey 13.06.1989 years in the accounting profession with professional law enacted in 3568 "Independent Accountants (SM), Certified Public Accountant (CPA) and Chartered Accountant (CPA)" are grouped under the names. Date 26.07.2008 and numbered 26 948 in the Official Gazette published Law No. 5786 and No. 3568 dated 06.01.1989 Independent Accountants, Certified Public Accountant and Chartered Accountant Act the name of "Certified Public Accountant and Chartered Accountant Law" as It has been changed.

3568 law profession is divided into four sections. The aim of the first split-m law, the profession subject, profession it is to be the general conditions and specific conditions-ri, exams, do not swear, certify and provide information in the confirmation of the liability issue-tion. In the second part, Certified Public Accountant and Chartered Financial Consultants Rooms, organization, income, organs, elections, meetings, disciplinary committee and audit issues are mentioned. In the third chapter, Turkey Certified Public Accountant and Certified Public Accountants Union of Chambers tasks, bodies, meetings are referred to the disciplinary board and the supervisory board. The fourth and final section looks at the various provisions under the name selection principles of Bed and union bodies, Bed and unity it-gun those of control, room and representation abroad unions, trade secrets, advertising law-gu, prohibitions, wage-related offenses task, such as disciplinary penalties It is mentioned subject-d'Or.

This study consists of three parts; The first part of the problems in the accounting profession and accounting staff in Turkey Auditing in the second section featured on the three-car section of the Auditing Out Cheats are examined.



KISALTMALAR/ ABBREVIATIONS

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

CD: Compact Disc

CEO: Chief Executive Officer

CIA: Certified Internal Auditor

CPA: Certified Public Accountant

DPT: Devlet Planlama Teşkilatı

EİEİ : Elektrik İşleri Etüt İdaresi

EPDK: Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu

IAS : International Accounting Standards

IFAC : International Federation of Accountants

IFRS: International Financial Reporting Standards

IMF: International Monetary Fund

INTOSAI : International Organisation of Supreme Audit Institutions

KHK: Kanun Hükmünde Kararname

KİT: Kamu İktisadî Teşebbüsü

MTA: Maden Tetkik Arama Enstitüsü

SM: Serbest Muhasebeci

SME: Sürekli Mesleki Eğitim

SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TBMM: Türkiye Büyük Millet Meclisi

TESMER: Temel Eğitim ve Staj Merkezi

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TMUDESK : Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TODAİE : Türkiye Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü

TSE : Türk Standartları Enstitüsü

TTK: Türk Ticaret Kanunu

TÜBİTAK : Türkiye Bilim ve Teknik Araştırma Kurumu

TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

VUK: Vergi Usul Kanunu

WEB : World Wide Web

XBRL: Extensible Business Reporting Language

YDK: Yüksek Denetleme Kurulu

YMM: Yeminli Mali Müşavir

YÖK: Yüksek Öğretim Kurulu

GİRİŞ

Dünyada sanayi devrimiyle birlikte, özellikle de 20. yüzyılın ikinci yarısından sonra teknoloji, ulaşım, iletişim gibi alanlarda daha önce görülmemiş düzeyde gelişmeler yaşanmıştır. Bu gelişmelerle birlikte, küreselleşme olgusu ortaya çıkmış ve sosyal, siyasi, iktisadi alanlarda çok hızlı değişimler yaşanmıştır. Bugünün dünyasında bu teknolojik, ekonomik, sosyal ve siyasi alanlarda yaşanan dönüşüm ve değişiklikler işletmeleri de önemli ölçüde etkilemiştir.

Günümüzde işletmeler küreselleşen dünyada, hızla gelişen, büyük, karmaşık yapılar haline gelmiştir. Bu haliyle işletmeye taraf olan bilgi kullanıcılarının da sayısı, çeşidi ve etkinliği de gitgide artmıştır. Bilgi kullanıcıları; işletmenin yöneticileri, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, satıcılar, müşteriler, devlet, toplum şeklinde sayılabilir. İşletmeler faaliyetlerinin sonucunu finansal tablolar aracılığıyla yayınlamakta, yayınlanan bu bilgiler işletmeye taraf tüm bilgi kullanıcılarını ve toplumun tüm kesimlerini yakından ilgilendirmektedir.

Finansal tablolardaki bilgileri karar verme sürecinde kullanan işletmeyle ilgili tüm taraflar açısından bu verilerin güvenilir olmama olasılığından dolayı, mali tablolardaki bilgilerin gerçeğe uygunluk, doğruluk ve güvenilirlik derecesi son derece önemlidir. Bu güvenin sağlanabilmesi, işletmeler tarafından hazırlanan finansal bilgilerin denetimi ile mümkündür. Başlangıçta vergi odaklı olarak ortaya çıkan denetim, işletmenin çevresini oluşturan ilgili tarafların sayısının, çeşidinin ve etkinliğinin her geçen gün artmasından dolayı gitgide daha da önem kazanmıştır. Etkili bir denetim ise, bağımsız denetim ile sağlanabilir. Muhtemel ve çeşitli çıkarlardan dolayı, finansal bilgilerin yer aldığı mali tabloları hazırlayan işletmelerden ve işletmenin ilgili tarafları olarak tüm finansal bilgi kullanıcılarından ayrı olarak, bağımsız ve tarafsız kişi veya kuruluşlarca yapılan denetim, finansal bilgilerin güvenilir olmasını sağlar.

Muhasebe denetimi, işletme ile ilgili sunulan mali tablolardaki bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini ölçmek için işletme ve işletme ile ilgili taraflardan ayrı, bağımsız, muhasebe ve denetim konusunda uzman kişilerce, kanıt toplamak ve değerlendirmek suretiyle, ulaştığı görüşünü sınırlı veya makul bir güvence vermek amacıyla bilgi kullanıcılarına bir raporla sunan bir denetim çeşididir. Kısaca denetim, finansal tablolardaki bilgilerin güvenilirlik ve doğruluğunu ölçmek için yapılan faaliyetlerdir.

Türkiye'de bağımsız denetim, ekonomik gelişmelere paralel olarak ve dış dünyadan kaynaklanan zorunluluklar neticesinde gelişmiştir. Türkiye 1950'den itibaren ekonomide serbest piyasa ekonomisine geçmeye başlamıştır. Serbest piyasa ekonomisine geçişle birlikte ekonomik gelişme hızlanmış, bunun sonucu olarak dış dünyayla ilişkiler de gitgide artmıştır. Bu ekonomik yapıyla bağlantılı olarak bağımsız denetim alanında da özellikle 1980'li yıllardan itibaren gecikmeli de olsa ülkemizde de, dünyada meydana gelen değişimlere uymak mecburiyeti doğmuş, bunun için kamu kurumları öncülüğünde gerekli çalışmalar yapılmaya başlanmış ve yasal düzenlemelere de gidilmiştir. Ülkemizde bağımsız denetim alanındaki gelişim dünyadaki ve özellikle batılı ülkelerdeki gelişmelere nazaran yaklaşık yüz yıl gecikmeli olarak yasal bir statüye kavuşabilmiştir. 1987 yılında bankalarla başlayan zorunlu denetim uygulaması, halka açık şirketler, sigorta şirketleri, bankalarla birlikte tüm finans kuruluşları ve EPDK'nın kurulmasıyla birlikte enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketleri de kapsayacak şekilde genişlemiştir.

Ancak Türkiye'de bağımsız denetimin gelişiminde, 1987'den bu yana, belirli sektörlerle yönelik olan, tek çatı altında yönetilen ve çıkarılan düzenlemelerin olmadığı, her bir kurumun kendi görev alanındaki sektörlerle ilgili ayrı ayrı düzenlemelerde bulunduğu, dağınık ve karmaşık bir süreç söz konusu olmuştur. Ayrıca ülkemizde devletin yaptığı denetimlerin çeşitli sebeplerle yetersiz kalmasından dolayı, kendilerine bağımsız denetimden farklı olarak tam sorumluluk yüklenmiş özel ve uzman kişilere yani yeminli mali müşavirlere özel vergi denetimi imkanı sağlamak yoluyla, devletin denetim yükünü hafifletmek ve idari süreci hızlandırmak için, vergi denetimi üzerine kurulu dünyada sadece Türkiye'ye özgü farklı bir model olan tasdik denetimi müessesesi de oluşturulmuştur.

Türkiye son yıllarda, pek çok alanda çok hızlı bir değişim ve gelişim sürecine girmiş, bu kapsamda mali sistem alanında da gerek mevzuat, gerekse yapısal alanlarda değişimlere girişmiş, bu değişimleri sürdürmeye de devam etmiştir. Dünyada özellikle Avrupa Birliği üyesi ve aday ülkelerin mevzuatı bu hızlı değişimden çok fazla etkilenmiştir. Türkiye önce Gümrük Birliği, ardından 1999 yılındaki Helsinki Zirvesi ile AB'ye aday ülke olarak, AB ile oldukça yakın ilişkiler kurmuştur. Bu itibarla, Türkiye için özellikle 2000'li yıllardan itibaren, hem yeni konuların kanunlaştırıldığı hem de temel kanunların, daha önce görülmemiş sıklıkla değiştirildiği bir dönem söz konusu olmuştur. Bu yasal ve yapısal değişimler muhasebe ve denetim alanında da sonuçlarını göstermiş, muhasebe ve denetim mevzuatında ve uygulamalarında da önemli değişimler olmuştur.

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun çıkarılmasıyla, 2011 yılı Türkiye'de bağımsız denetim alanında pek çok yönden önemli bir dönüm noktası olmuştur. İşletmelerin mali tablolarının, işletme ve işletmeye taraf diğer ilgililerin dışında, bağımsız ve uzman denetçilerce denetlenmesi, AB ülkelerinde zaten oldukça uzun zamandır uygulanmaktadır. Bu kapsamda, AB müktesebatına uyumun da amaçlandığı 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda, bağımsız denetim sistemi de yerini almıştır. Yeni TTK'da işletmelerin denetimi ile ilgili köklü ve önemli değişiklikler yapılmıştır. 6102 sayılı TTK'nın denetlemeye ilişkin hükümleri, uygulamada formaliteden ibaret olan iç denetim sistemi yerine bağımsız denetim müessesesini tesis etmiştir. Yine bu kanuna dayanılarak 2011 yılında çıkarılan 660 sayılı KHK ile bağımsız denetime yönelik düzenleme ve uygulamaları tek çatı altında toplamayı amaçlayan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Bu yeni durum 6102 sayılı TTK'da bağımsız denetçi olarak tanımlanan 3568 sayılı Yasa kapsamındaki meslek mensupları yani belirli bir eğitim, tecrübe ve uzmanlığa sahip SMMM'ler ve YMM'ler açısından da son derece önemli olmuştur. Yeni TTK'ya göre; bağımsız denetçiler, 3568 sayılı kanun uyarınca ruhsat almış YMM veya SMMM unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketlerinden oluşmaktadır.

Ülkemizde bağımsız denetim alanında 2011 yılından beri çok önemli gelişmeler yaşanırken, bir taraftan da bağımsız denetimin gelişme süreci sancılı ve tartışmalı bir seyir izlemiştir. Türkiye'de bağımsız denetimin gelişim sürecinde, 6102 sayılı yeni Türk

Ticaret Kanun'u pek çok tartışmayla birlikte birçok değişikliğe de uğramıştır. Daha önce yalnızca belirli sektörlerle yönelik sınırlı sayıdaki şirketi kapsayan bağımsız denetim, 2011 yılında kabul edilen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ilk haliyle çok geniş kapsamlı olmasından dolayı konuyla ilgili tüm tarafların öncelikli ve en önemli gündemi olmuş, şirket denetimine getirdiği topyekun ve yepyeni yaklaşımla, 6102 sayılı Kanun adeta bağımsız denetimle özdeşleşmiştir. Ancak sonradan yapılan değişikliklerle Türkiye'de bağımsız denetimin kapsamı çok sınırlı sayıdaki şirketi kapsayacak şekilde oldukça daraltılmış, ayrıca 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun bağımsız denetçilerin kapsamıyla ilgili oldukça sınırlandırıcı karar ve uygulamaları da konuyla ilgili tüm taraflar arasında fikir ayrılıklarını ve tartışmaları da beraberinde getirmiştir.

BÖLÜM 1

MUHASEBE MESLEĞİ VE MUHASEBE PERSONELİNİN SORUNLARI

1.1. Muhasebe Mesleği

Muhasebecilik mesleği Avrupa ve Amerika Birleşik Devletleri'nde doktorluk ve avukatlık gibi bir meslek niteliği kazanmıştır. Mesleğin bu durumu, içinde buldukları toplumlar tarafından da kabul edilmiştir. Muhasebecilik mesleğine ait, yetkili makamlar tarafından da kabul edilen örgütler bulunmaktadır. Bu örgütler, meslekleri ile ilgili uygulamalar sırasında uymak zorunda oldukları ilkeleri, esasları ve ahlaki kuralları saptarlar; buna uymayan meslek mensubu üyelikten atılır. Mesleki örgüt üyelerinin bilgi ve deneyimlerinin artırılması için öğretim ve eğitim programları düzenlerler. Bu amaçla geniş bir yayın faaliyetinde bulunurlar. Muhasebe kuramı ve uygulanmasının gelişmesi için araştırmalar düzenlerler. Meslek mensuplarına serbest veya yeminli muhasebe uzmanı denir. Bunlar mesleğe girerken devlet organlarının yetkisi altında olan bir sınava tabi tutulurlar. Bu sınavı devlet organları adına muhasebe mesleğine ait örgüt yapar (Yalkın, 2001:17).

Türkiye'de muhasebe mesleği 13.06.1989 yılında yürürlüğe giren 3568 Sayılı meslek yasası ile "Serbest Muhasebecilik (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik (YMM)" isimleri altında toplanmıştır. 26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 5786 sayılı Kanun ile 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun adı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" olarak değiştirilmiştir.

3568 sayılı Yasa muhasebe mesleğini tanımlamış ve mesleğin kapsamını, mesleğe giriş koşullarını, mesleki staj ve mesleki yeterlilik sınavını, Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik yetkileri, Oda ve Birlik Örgütlenmesi ile disiplin hükümleri yanı sıra yasanın yayınlandığı anda mesleği yürütenlerden belirlenen kriterlere uyanların yasanın asıl maddelerinde yer alan mesleki staj ve mesleki yeterlilik sınavı aranmaksızın belge almalarını düzenlemiştir (Türker, 1995:1; 3568 Sayılı Yasa)

3568 Sayılı meslek yasanın dört bölümden oluşmaktadır. Yasanın birinci bölümünde amaç, mesleğin konusu, meslek mensubu olabilmenin genel şartları ve özel şartları, sınavlar, yemin etme, tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk konularında bilgi vermektedir. İkinci bölümde, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları, kuruluşu, gelirleri, organları, seçimler, toplantılar, disiplin kurulu ve denetleme konularından bahsedilmektedir. Üçüncü bölümde, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin görevleri, organları, toplantılar, disiplin kurulu ve denetleme kurulundan söz edilmektedir. Dördüncü ve son bölümde ise çeşitli hükümler adı altında Oda ve birlik organlarının seçim esasları, Oda ve birlik organlarının denetimi, Odaların ve birliğin yurt dışında temsili, meslek sırları, reklam yasağı, yasaklar, ücret, görevle ilgili suçlar, disiplin cezaları gibi konulardan bahsedilmektedir.

3568 sayılı Kanun'un amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek meslekî standartları gerçekleştirmek üzere, "Serbest Muhasebecilik", "Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik" ve "Yeminli Malî Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir. 5786 sayılı Kanun'un 19. maddesi ile Serbest Muhasebecilik ibaresi metinden çıkarılmış ve 1. madde ile birliğin adının TÜRMOB olduğu eklenmiştir.

1.1.1. Muhasebe Mesleğinin Konusu

Muhasebe mesleğinin konusunu yasada anlatıldığı gibi mesleklerin durumlarına göre aşağıdaki gibidir.

1.1.1.1. Muhasebecilik ve Malî Müşavirlik Mesleğinin Konusu

3568 Sayılı yasaya göre, Muhasebecilik ve malî müşavirlik mesleğinin konusu; gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin,

a. Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak,

b. Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,

c. Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmaktır.

Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci malî müşavir denir.

1.1.1.2. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu

3568 Sayılı yasaya göre, Yeminli malî müşavirlik mesleğinin konusu;

a. Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,

b. Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak,

c. Yeminli malî müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe pren-

sipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik etmektedir.

Yeminli malî müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzelkişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye ve Gümrük Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş malî tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.

d. Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.

e. Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.

f. Yeminli malî müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

1.1.2. Meslek Mensubu Olabilmenin Genel Şartları

Meslek mensubu olabilmenin genel şartları şunlardır:

a. T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci malî müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).

b. Medenî hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.

c. Kamu haklarından mahrum bulunmamak.

d. Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilal, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak

kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmî ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya Devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak.

3568 sayılı Kanun'un bu maddesinin 5786 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile aşağıdaki gibi değiştirilmiştir: Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak."

e. Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.

f. Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

1.1.3. Muhasebe Meslek Mensupları Sınıflandırması

3568 Sayılı Kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananlara "Serbest Muhasebeci", "Serbest Muhasebeci Malî Müşavir", "Yeminli Malî Müşavir" denir. 5786 sayılı Kanun 19. maddesi ile, Serbest Muhasebeci ibaresi çıkarılmıştır.

1.1.3.1. Serbest Muhasebecilik Mesleği

Serbest Muhasebeci olmanın şartları 3568 sayılı kanun Madde 5 B fıkrasında aşağıdaki gibidir:

a. Muhasebe ile ilgili eğitim veren kurumlarda öğrenim görmüş olmak,

b. Önlisans seviyesinde mezun olanlar için 4 yıl staj yaparak,

c. Ticaret lisesi ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar için 6 yıl staj yaptıktan sonra, sınav şartı aranmaksızın serbest muhasebeci unvanını alır ve mesleklerini icra edebilirler. Serbest Muhasebeciler, "gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince

defterlerini tutma, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmaktır.

3568 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin (B) fıkrası 5786 sayılı kanun Madde 3 ile metninden çıkarılmıştır.

1.1.3.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleği

3568 sayılı Kanun Madde 5 A fıkrasına göre, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmek için;

a. Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık kamu yönetimi ve siyasi bilimler dallarında eğitim veren kurumlardan en az lisans seviyesinde mezun olmakla birlikte, burada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak,

b. İki (2) yıl stajını serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında yapmış olmak,

5786 sayılı Kanun'a göre bu madde "En az üç yıllık staj yapmış olmak" şeklinde değiştirilmiştir.

5786 sayılı Kanun'a göre, "Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz."

c. Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak,

Türkiye genelinde malî denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında 8 yıllık hizmet süresini dolduranlar ile (a) bendinde sayılan konularda en az 8 yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.

d. Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak gereklidir.

3568 sayılı Yasa'nın (b) ve (c) bentlerinde yazılan işler bugüne kadar bir iki istisna dışında işlerlik kazanmamıştır. Bu işlerden öteden beri devam eden mali müşavirlik, muhasebe işlemlerinin vergi yasalarına ve diğer yasalara uygun olarak yürütülmesi

işlevlerini yerine getirerek yapılmaktadır. Ayrıca, muhasebe danışmanlığı altında, muhasebe tekniği, organizasyonu, bilgi akışı gibi iyi bir muhasebe organizasyonu sağlama işi de yapılmaktadır. Denetim işlevi ise, yalnız Sermaye Piyasası Kurulu veya Hazine Müsteşarlığı tebliğlerine göre kurulmuş olan Bağımsız Denetim Şirketlerinde çalışan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler tarafından yapılmaktadır. Görüş bildirme işlevi ise, Ticaret Bakanlığı'nın belirlediği ilkeler çerçevesinde hazırlanan öz sermaye tespit raporu ile yakın zamanda işlerlik kazanmaya başlamıştır. 3568 sayılı Yasa ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanı taşıyan meslek mensuplarına tanınan haklar; yabancı ülkelerde CPA (Certified Public Accountant) veya Expert Comtable unvanı altında denetim yapan meslek mensuplarına eşdeğerde düzenlenmiştir. Bu nedenle yabancı ülkelerdeki kamu veya ruhsatlı muhasebecilik olarak tanımlanan CPA (Certified Puplic Accountant) veya Expert Comtable unvanı altındaki muhasebe mesleğinin, görevleri ve hakları itibarıyla eşdeğer meslek Türkiye'de Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanı altında çalışanlara tanınmış olduğunu söylemek yanlış olmaz (Türker, 1995:3).

1.1.3.3. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği

3568 sayılı Kanun ve 5786 sayılı Kanun'da yapılan değişiklik çerçevesinde Yeminli Mali Müşavir olabilmek için

- a. En az 10 yıl serbest muhasebeci malî müşavirlik yapmış olmak,
- b. Yeminli malî müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- c. Yeminli malî müşavir ruhsatını almış olmak, şartları aranır.

Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci malî müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir.

Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve meslekî yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile yukarıda sayılan konularda profesörlük ünvanı almış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.

Yeminli mali müşavirler kişi ve şirketlere ait işletmelerin muhasebe sistemlerini kuran, geliştiren; muhasebe, finans ve mali (para ile ilgili) konularda belgelere dayana-

arak inceleme ve denetim yapan, mali tabloların ve beyannamelerin yasa ve yönetmelik hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini onaylayan kişidir. Yeminli Mali Müşavirler defter tutamazlar. Meslek elemanlarının Serbest Muhasebeci-Mali Müşavirlerin yaptığı görevlerin dışında asıl işlevleri tasdik işlemlerini yapmaktır (3568 sayılı yasa, 12. mad.).

3568 sayılı Yasada şu şekilde belirlenmiştir: "Yeminli Mali Müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler. Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar, gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırım miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir. Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde, incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır. 3568 sayılı yasanın 12. maddesinin 4. paragrafına göre, Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyana uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler." Yeminli Mali Müşavirlerin bir kısım tasdik yetkilerinin Maliye Bakanlığı tarafından kullanılması VUK.'nun 227'nci maddesinde düzenlenmiştir. Ayrıca Bankalar Kanunu'nun 46'ncı maddesinde mali tabloların Yeminli Mali Müşavirler tarafından tasdiki düzenlenmiştir (Türker, 1995:3).

Görev sırasında birinci derecede verilerle ilgilidirler. Kişi çalışırken, zaman zaman işletme sahipleriyle, Maliye Bakanlığı personeliyle, bağlı olduğu meslek kuruluşlarıyla ve meslektaşlarıyla etkileşim halindedir. Yeminli Mali Müşavirler yasa gereği olarak muhasebe bürosu açamamakta ve muhasebe bürolarına ortak olamamaktadır. Kendilerine özel Yeminli Mali Müşavirlik bürosu açabilirler. Özel işletmelerde çalışabilirler.

1.1.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Çalışma Usul ve Esaslarına İlişkin Genel Mesleki Standartlar

3568 Sayılı kanuna göre, muhasebecilerin çalışma usul ve esaslarına ilişkin standartlar şunlardır (Doğan ve Özulucan, 2004:35):

- Mesleki unvanı ile yeterlilik ilkesi: Meslek unvanını alarak, kanunun belirlediği mesleki yeterliliği kanıtlamış olan muhasebeciler, unvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır şekilde hareket etmelidirler.

- Mesleki eğitim ve bilgi: Mesleki eğitim mesleki bilginin artmasını sağlar.

- Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık: Bu şartlar muhasebe mesleğinin temelidir. Meslek mensuplarının başarılı olmaları bu şartları yerine getirmeli ile mümkündür. Muhasebeciler çıkar çatışmalarından uzak durarak, çalışmalarını yaparken gerekli özen ve titizliği de göstermek zorundadırlar.

- Sır saklama: Muhasebeciler, adli yargıya göre suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması dışında hiçbir durumda öğrendikleri bilgileri açıklamazlar.

- Sorumluluk: Sosyal sorumluluk, işletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk ve meslektaşlara karşı sorumluluk olmak üzere üç grupta toplanmaktadır.

- Sosyal Sorumluluk: Muhasebeciler mesleklerini icra ederken toplum ve devlete karşı sorumludurlar.

- İşletme Sahip ve Yöneticilerine Karşı Sorumluluk: Meslek çalışanları, işletme sahip ve yöneticilerine, isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlamaktadırlar.

- Meslektaşlara Karşı Sorumluluk: Muhasebeciler, yönetmeliklerle açıklandığı üzere mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmak sorumluluğundadırlar. Mesleğin gelişimi için de aralarında dayanışma kurmaktadır.

1.1.5. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Yapılan Değişiklikler

3568 Sayılı kanunda, 10.07.2008 tarihli ve 5786 sayılı kanunla aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır:

- 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun adı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" olarak, Kanunda geçen "Maliye ve Gümrük Bakanlığı" ibareleri "Maliye Bakanlığı", "Maliye ve Gümrük Bakanı" ibareleri ise "Maliye Bakanı" olarak değiştirilmiştir.

- Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak."

- "En az üç yıl staj yapmış olmak" metinden çıkarılmıştır.

- Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz.

- Staj ve staj süresinden sayılan hizmetler

- Serbest muhasebeci mali müşavirlik stajı, bağımsız çalışan serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında veya şirketlerinde yapılır. Staja başlamak için staja giriş sınavını kazanmak ve Birlik tarafından kurulan Temel Eğitim ve Staj Merkezinin eğitim programını tamamlayıp başarılı olmak şarttır. Temel Eğitim ve Staj Merkezinin kurs ve seminerlerinde geçen ve altı ayı aşmayan süreler,

- Kanunları uyarınca vergi incelemesine yetkili olanların, bu yetkiyi aldıktan sonra kamu hizmetinde geçen süreleri,

▫ 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun uyarınca Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulunda denetim yetkisine sahip olarak çalışan denetim elemanlarının bu hizmetlerde geçen süreleri ile 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca banka denetimine yetkili olanların bu hizmetlerde geçen süreleri,

▫ 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunda denetime yetkili olarak çalışanların bu hizmetlerde geçen süreleri ile aynı Kanunun ek 1 inci maddesine göre kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu uzmanlarının bu kurulda geçen hizmet süreleri,

▫ 3056 sayılı Başbakanlık Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun uyarınca Başbakanlık Teftiş Kurulunda görev yapan denetim yetkisine sahip Başbakanlık müfettişlerinin bu hizmetlerde geçen süreleri,

▫ 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname uyarınca görev yapan Bütçe Kontrolörleri, Muhasebat Kontrolörleri ve Milli Emlak Kontrolörlерlerinin bu hizmetlerde geçen süreleri,

▫ 3143 sayılı Sanayi ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun ile 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre ticaret şirketleri nezdinde denetim yetkisine sahip olan Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişleri ve kontrolörlерinin denetim hizmetlerinde geçen süreleri,

▫ Vergi yargısında görev yapan hakimlerin bu görevlerde geçen süreleri,

▫ Türkiye genelinde mali denetim yapan banka müfettişlerinden yarışma sınavı ile mesleğe giren ve yeterlilik sınavında başarılı olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren bankalarda ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarında geçen süreleri,

▫ Kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu bulunanların bu hizmetlerde geçen süreleri ile bu birimlerde görev yapan serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirlerin gözetim ve denetiminde bunların sayısını geçmemek üzere, oda nezdinde staj dosyası açtırmış ve staja başlama sınavını kazanmış olan aday meslek mensupları-

nın staja başlama sınavını kazandıkları tarihten itibaren, staj koşullarını yerine getirmeleri halinde bu hizmetlerde geçen süreleri,

▫ Öğretim görevlisi veya araştırma görevlisi olarak çalışanların bu görevlerde geçen hizmet süreleri

• "Hizmet süreleri ile" ibaresi "hizmet süreleri ve bunların bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu olarak geçen hizmet süreleri, yeminli mali müşavirlik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik şirketlerinde geçen hizmet süreleri; serbest muhasebeci mali müşavirlerden bir işyerine bağlı olarak çalışanların bu işyerlerinde geçen hizmet süreleri ile" şeklinde değiştirilmiştir.

▫ Ancak, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış olanlardan yeterlilik sınavında başarılı olamayanların, sınav tarihinden sonra vergi inceleme yetkisini haiz olmaksızın kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri dikkate alınmaz o Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar, yeterlilik sınavını kazandıkları tarihten itibaren açılacak yeminli mali müşavirlik sınavlarına genel hükümlere göre katılabilirler.

• Yeminli malî müşavirlik sınavı ile ilgili esaslar aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

▫ Sınav, Birlik tarafından yazılı olarak yapılır. Maliye Bakanlığı bu sınavın adil, tarafsız ve mevzuatına uygun bir şekilde yapılması için gerekli tedbirleri almaya yetkilidir. o Sınav komisyonu biri başkan olmak üzere yedi üyeden oluşur. Sınav komisyonu başkan ve üyeleri; dördü Maliye Bakanlığı vergi denetim elemanları arasından, biri Yükseköğretim Kurulunca önerilecek iki aday arasından, ikisi ise Birlikçe önerilecek dört aday arasından Maliye Bakanı tarafından seçilir.

▫ Sınav komisyonu üyeliklerine aday gösterileceklerin; hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık veya idarî bilimler dallarının birinden lisans veya lisansüstü seviyesinde mezun olmaları ve bu konularda en az onbeş yıl çalışmış veya bu kadar süre öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış bulunmaları şarttır.

▫ Sınav komisyonunun çalışma usulleri, sınav konuları ve sınava ilişkin diğer usul ve esaslar Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle Birlikçe çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

▫ Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik sınav sonuçlarının yargı mercilerine intikal etmesi ve mahkemece bilirkişi incelemesine gerek görülmesi halinde, sınav komisyonunda görev almamış olmaları kaydıyla, biri Maliye Bakanlığı merkezi vergi denetim elemanı, biri alanında uzman meslek mensubu, biri ise dava edilen sınav konusunda ihtisas sahibi öğretim üyesinden oluşan üç kişilik bir bilirkişi heyeti tayin edilir.

• Bölgesi içinde kendi mesleği konusunda en az 250 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde ve bölgesi içinde 250 meslek mensubu bulunan ilçelerde (Büyükşehir belediyesi sınırları içindeki ilçeler hariç) bir oda kurulur. Aynı ayrı kurulan serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları, buldukları ilin veya ilçenin adıyla anılır. Ancak, ilçelerde oda kurulabilmesi için o ilçedeki en az 100 meslek mensubunun yazılı başvurusu aranır.

• Meslek mensuplarından kamu kurum ve kuruluşlarında çalışanlar ile mesleği fiilen icra etmeyenler, odaya giriş ücreti ve yıllık üye aidatlarını yüzde elli indirimli olarak öderler.

• Yönetim Kurulu üyeleri, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunanlar arasından seçilir. Üye sayısı yüzden az olan odalarda üç yıllık süre şartı aranmaz. Odalarda üst üste iki seçim döneminde iki defa Yönetim Kurulu başkanlığına seçilmiş olanlar, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyeliğine seçilemezler. Seçilme yeterliğini kaybeden Yönetim Kurulu üyelerinin görevi kendiliğinden sona erer.

• Disiplin Kurulu üyeleri, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunanlar arasından üç yıl için seçilir. Üye sayısı yüzden az olan odalarda üç yıllık süre şartı aranmaz. Süresi dolan üye yeniden seçilebilir.

• Denetleme Kurulu üyeleri, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki

faaliyette bulunanlar arasından üç yıl için seçilen üç üyeden oluşur. Ayrıca bir yedek üye seçilir. Üye sayısı yüzden az olan odalarda üç yıllık süre şartı aranmaz.

- Her oda, üye sayısına bağlı olmaksızın seçeceği üç temsilciye ilâve olarak, üyelerinin yetmiş beşte biri oranında temsilci ve aynı sayıya kadar yedek temsilci seçer.

- Birlik Yönetim Kurulu, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunan Birlik Genel Kurulu üyeleri arasından üç yıl için seçilen dokuz asıl ve dokuz yedek üyeden oluşur. Yönetim Kurulu üyelerinden beşinin yeminli mali müşavir olması zorunludur. Üst üste iki seçim döneminde iki defa Birlik Yönetim Kurulu başkanlığına seçilmiş olanlar, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyeliğine seçilemezler.

- Odalarca önerilen giriş ücreti ve yıllık üye aidatları ile mesleki eğitime yönelik kurs ve staj ücretlerini Maliye Bakanlığının tasdikine sunmak." "Birlik Disiplin Kurulu üyeleri, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunan Birlik Genel Kurulu üyeleri arasından üç yıl için seçilen beş asıl ve beş yedek üyeden oluşur.

- Birlik Denetleme Kurulu, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunan Birlik Genel Kurulu üyeleri arasından üç yıl için seçilen üç asıl ve üç yedek üyeden oluşur. Denetleme Kurulu üyelerinden en az birinin yeminli mali müşavir olması zorunludur. Süresi dolan üye yeniden seçilebilir.

- Seçimlerde, üyeler bağımsız aday olabilecekleri gibi, aralarında oluşturacakları grupların listelerinden de aday olabilirler. Kurul üyelikleri ve Birlik Genel Kurul temsilcilikleri için ayrı oy pusulaları oluşturulur. Oy pusulalarında, grup listelerinden aday olanlar ilgili grup ismi altında, bağımsız adaylar ise ayrıca listelenir. Oy pusulaları, hangi kurul üyeliği için hangi grup ya da bağımsız adaya oy verileceğini gösterecek şekilde hazırlanır, grup isimlerinin ve bağımsız adayların adları yanına işaret konacak kare şeklinde kutulara yer verilmek suretiyle çoğaltılır, ilçe seçim kurulu mührü ile mühürlenildikten sonra kullanılır. Oylar pusulada yer alan grup ya da bağımsız adayların ismi yanındaki kutu işaretlenmek suretiyle kullanılır. Oy verme işlemi, gizli oy açık tasnif esaslarına göre yapılır. Üye listesinde adı yazılı bulunmayan meslek mensubu oy kullana-

maz. Oylar, oy verenin kimliğini resmi kuruluşlarca verilen belgeyle ispat etmesinden ve listedeki isminin karşısındaki yeri imzalamasından sonra kullanılır. Oylar, üzerinde ilçe seçim kurulu mührü bulunan ve oy verme sırasında sandık kurulu başkanı tarafından verilecek zarflara konulmak suretiyle kullanılır. Mühürsüz oy pusulası ve zarfla kullanılan oylar geçersiz sayılır.

- Seçime katılan grupların ve bağımsız adayların adları alt alta ve aldıkları geçerli oy hizalarına yazılır. Grupların oy sayıları, önce bire, sonra ikiye, sonra üçe... şeklinde devam edilmek suretiyle, yedekler dahil o kurulun çıkaracağı üye ve Birlik Genel Kurul temsilcisi sayısına ulaşıncaya kadar bölünür. Elde edilen paylar ile bağımsız adayların aldıkları oylar ayırım yapılmaksızın en büyükten en küçüğe doğru sıralanır. Kurul asil ve yedek üyelikleri ile Birlik Genel Kurul asil ve yedek temsilcilikleri, gruplara ve bağımsız adaya rakamların büyüklük sırasına göre tahsis olunur. Son kalan üye veya temsilcilik için oyların eşit olması halinde, bunlar arasında ad çekilmek suretiyle tahsis yapılır. Kurul üyeliği ve Birlik Genel Kurulu temsilciliklerinin gruplara tahsisi oy pusulasında yer verilen sıralamaya göre yapılır.

- Üyeler, oda veya birlik yönetim, denetleme ve disiplin kurullarından sadece birinde görev alabilirler.

- Odalar, her yıl sonu itibarıyla mevcut üyelerine ilişkin olarak Maliye Bakanlığınca talep edilecek bilgileri, Ocak ayı sonuna kadar bildirmekle yükümlüdür.

- Odalar ve Birlik her yılın faaliyet raporlarını ve mali tablolarını izleyen yılın Ocak ayı sonuna kadar internet sitelerinde yıl sonuna kadar kalmak üzere yayımlar.

- Meslek mensuplarının, mesleki faaliyetlerini fiilen devam ettirmeleri için Birlik ve odalar tarafından düzenlenecek mesleki geliştirme ve eğitim seminerlerine katılmaları zorunludur. Meslek içi eğitimle ilgili konular, eğitim programları ve süreleri ile diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.

- Meslek mensupları, iş elde etmek için reklâm sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar. Tabela veya basılı kağıtlarında ruhsatname ile belirlenen mesleki unvanları dışında başka sıfat kullanamazlar

1.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları

Ticaretin ve sermayenin küreselleşmesi, para ile ifade edilen işletme faaliyetlerinin eskisine göre daha karmaşık ve daha spekülâtif (gerçek ticari faaliyete dayalı olmayan) olması sonucunu doğurmaktadır. İşletmelerin parasal faaliyetlerinin izlenmesine ve sonuçlarının saptanmasına yarayan muhasebe bilimi ve uygulamaları bu değişim sürecinden etkilenmektedir (Nalbantoğlu, 2007:1). Muhasebe mesleğinde yaşanan bu değişim, muhasebe meslek mensuplarının birçok problemle yüz yüze kalmalarına da yol açmaktadır.

Muhasebe mesleğinde çözülmesi gereken sorunlar vardır. Bunlar (Türker, 1995:4; Doğan ve Özulucan, 2004:102-122):

- Bağımsızlık ile ilgili sorunlar,
- Şirketleşme ile ilgili sorunlar,
- Mesleki Disiplin ve Meslek Uygulama Hukuku ile ilgili sorunlar,
- Mesleğin tanımlanması ile ilgili sorunlar,
- Mesleki eğitim ile ilgili sorunlar,
- Sınavsız mesleğe girişin yasaklanması ile ilgili sorunlar,
- Meslek unvanları arasındaki çatışma ile ilgili sorunlar,
- Meslekle bağdaşmayan işlerin tanımlanması ile ilgili sorunlar,
- Meslek etiğinin uygulanması konusunda yaşanan sorunlar,
- Ön denetim, denetim ve tasdik teknikleri, ilke ve standartları geliştirme çalışmaları ile ilgili sorunlar.
- Haksız Rekabet ile ilgili sorunlar,
- Mevzuatın sık sık değişimi ile ilgili sorunlar,
- Ücret ile ilgili sorunlar,
- Tahsilat ile ilgili sorunlar
- Kalifiye Personel temini ile ilgili sorunlar,

- Prim ve vergi ödeme ile ilgili sorunlar,
- Staj ile ilgili sorunlar,
- Muhasebe paket programının kullanımı ile ilgili sorunlar,
- Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve uygulaması ile ilgili sorunlar,
- Kariyer ilerlemesi ile ilgili sorunlar,
- Teknolojik gelişmeler ile ilgili sorunlar.
- Mükelleflerin zamanında ve yeterli bilgi vermemeleri,
- Mükelleflerin muhasebe mesleğine yeteri kadar önem vermemeleri
- Mükelleflerin muhasebecilik mesleğine mensup kişilere güvenmemeleri,
- Mükelleflerden alınan ücretlerin tahsil sorunları,
- Mükelleflerin kanun dışı davranışlarda bulunma önerileri,
- Mükellefler adına ödenen vergi, sigorta gibi çeşitli ödemelerin zamanında yapılmasıdır.

Aşağıda, muhasebe meslek mensuplarının temel sorunları daha detaylı bir şekilde ele alınmıştır.

1.2.1. Eğitim Konusunda Yaşanan Sorunlar

Muhasebe eğitimi muhasebeci olmak isteyenlere, yeterli bilgiyi ve profesyonel olarak mezuniyet sonrası çalışmaya başladığında gerekecek yetenekleri vermek (işlevsel olarak mesleğe girmek için gerekli temel paket) ve bilgi olarak güncel kalma becerisini de mutlaka sağlamalıdır (Özdemir, 2003:119).

Özdemir (2003) ve Nalbantoğlu'na (2007) göre, muhasebe meslek mensuplarının eğitim konusunda yaşadıkları sorunları eğitim kurumlarında yaşanan sorunlar, muhasebe meslek mensuplarının eğitimi ile ilgili sorunlar ve muhasebe meslek mensuplarına ait müşterilerin eğitimi ile ilgili sorunlar olmak üzere dört temel başlık altında incelemek mümkündür.

1.2.1.1. Eğitim Kurumlarında Yaşanan Sorunlar

Muhasebe mesleğine eleman yetiştirmek amacıyla kurulan ortaöğretim kurumlarındaki sorunlar muhasebe mesleği mensuplarının yetişmesine de yansımaktadır. Bu sorunlardan birkaçı ise öğretmen yetersizliğinin yaşanması, öğretmenlerin almış oldukları eğitimin ve bilgisayar destekli muhasebe bilmemelerinin yarattığı eksiklik en önemlileri olarak sayılabilir. Ortaöğretimde var olan staj ile uygulama yapma imkanı yükseköğretimde yoktur. Yükseköğretimde eğitim teorik olduğundan, üniversite mezunları muhasebecilik mesleğini tercih ettiklerinde uygulamadan uzak kalmanın eksikliğini yaşamaktadırlar.

Günümüzde muhasebe öğretimi, giderek daha da karmaşık hale gelen muhasebe mesleği için, öğrencileri gerekli bilgilerle donatmak ve iş dünyasının ihtiyaç duyduğu kalifiye elemanları ve bu alandaki muhasebe yöneticilerini yetiştirmekten oldukça uzak görünmektedir. Muhasebe mesleğinin üzerindeki sorumlulukların fazla olduğunu düşünecek olursak, bu yönde muhasebe eğitimi veren yüksek öğretim kurumlarının açılması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Nasıl ki bir dişçi, mesleğini icra edebilmek için bir dişçilik fakültesinde okuyor ve stajını yapıyorsa, bir muhasebeci de muhasebeci yetiştiren bir okulda okuyarak mesleki stajını yapmalı, gerekli uygulama derslerini alarak tam donanımlı olarak mesleğine başlamalıdır.

1.2.1.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitimi ile İlgili Sorunlar

Günümüzün koşulları, muhasebecilerin eğitim kalitesinin arttırılmasını gerektirmektedir. Teknolojik gelişmeler karşısında meslek mensuplarının bilgi ve yeterliliklerini korumaları ve arttırmaları için sürekli mesleki eğitim (SME) programlarının geliştirilmesi bir zorunluluktur. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC)'na üye pek çok kuruluş, SME programları düzenlemektedir. Buna uyum sağlama açısından, standartların uyumlaştırılması ve muhasebecilik mesleğinin dünyayla koordinasyonunun arttırılması için SME programları bir zorunluluktur.

Muhasebecilerin kendilerini çağın gereklerine uydurmak durumunda olmaları ekonomik bir zorunluluk olmakla birlikte, aynı zamanda meslek etiğinin de bir gereğidir. IFAC Profesyonel Muhasebeciler Etik Yasası'nın 16. paragrafına göre; muhasebeci-

nin, bir müşteri ya da işvereni uygulama, yasal düzenlemeler ve kullanılan tekniklerdeki güncel gelişmeler hakkında uzman bir profesyonelin avantajlarından yararlandığından emin kılacak düzeyde bilgi ve yeteneklerini korumayı sürekli bir ödev bilmesi gerekir.

Değişen dünyanın önemli bir parçası olmak yolunda ilerleyen ülkemizde muhasebe eğitimi veren kurumların eğitim programlarında bu değişimleri göz ardı etmesi olası değildir. Bu anlayışın bir yansıması olarak önem verilmesi gereken SME'nin yaşama geçirilmesi için Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) önemli bir adım atarak 24 Mart 2003 tarihinde Ankara Üniversitesi Rektörlüğü ile bir işbirliği protokolü imzalamıştır. Bu protokole göre, Ankara Üniversitesi Uzaktan Eğitim Merkezi tarafından geliştirilen akıllı sınıf, web tabanlı eğitim ve web+CD tabanlı eğitim yöntemleri kullanılarak TÜRMOB üyelerine ve meslek adaylarına yaygın eğitim programları uygulanacaktır.

Muhasebe mesleğinde uzmanlaşma kademe kademe olmalıdır ki, her kademe süresince eğitim faaliyetlerine devam edilmelidir. Mezuniyetten hemen sonra genel bir muhasebeci olmasını sağlayan uzmanlaşmış bir eğitimden kaçınılmalıdır. Genel olarak tüm konuların verilmesinden ziyade, uzmanlaşma derecesine göre sırasıyla eğitim verilmelidir.

Eğitim konusu yalnızca meslek mensuplarının eğitimi olarak ele alınmamalıdır. Meslek mensuplarının eğitilmesi, gereken kalitede meslek hizmetlerinin oluşturulması bakımından yeterli olmamaktadır. Müşterilerin, kaliteli hizmet talep etmesi hizmet kalitesinin geliştirilmesi bakımından önemlidir.

Muhasebe meslek gruplarını gerek yasa gerekse uygulama açısından güncelliğini koruması açısından kendilerini eğitmesi ve geliştirmesi gerekmektedir. Fakat mevzuat ve yaslardaki sürekli değişimler ve karmaşıklık bunu mümkün kılamamaktadır.

Diğer bir sorun ise uygulama esaslarının her bir yönetmelikte, mevzuat ve kanunda farklılık göstermesi, muhasebe sisteminde belirli bir standardın olmamasından kaynaklanmaktadır.

1.2.1.3. Muhasebe Meslek Mensupları Müşterilerinin Eğitimi ile İlgili Sorunlar

Müşterilerin eğitiminin, sınırlarının belirlenmesi şeklinde tanımlanmasının doğru olmayıp; bununla birlikte müşteri eğitiminde bazı ilkelerin belirlenmesi de yararlı olacaktır.

1.2.2. Teknolojik Gelişmeler Konusunda Yaşanan Sorunlar

Teknolojik gelişmelerin muhasebe mesleğine etkilerini incelediğimizde, muhasebede veri işleme ve kayıt işlemlerinin büyük ölçüde elektronik ortama geçtiğini görmekteyiz. Bu durum, süreci basitleştirirken manuel yapılan işlemlerin ortadan kalkması ile kısa zamanda kesin sonuçlar almaya götürmektedir. Teknolojide yaşanan gelişmelerle birlikte muhasebe mesleği bilgi toplayıp kaydetmenin yanı sıra, işletmenin finansal durumunu ve gösterdiği gelişmeleri yorumlayan, işletme yöneticileri, ortakların ve muhasebe bilgisini kullanan diğer birimlerin karar verme süreçlerine yardımcı olan bir yapıya bürünmektedir. Teknolojik gelişmeler, işletme faaliyet sonuçlarının anlaşılır, güvenilir, zamanında ve karşılaştırılabilir olarak hazırlanması için kolaylıklar sağlamıştır (Yıldız, 2002:13).

Yaşanan teknolojik gelişmelerden en fazla etkilenenlerin başında muhasebeciler gelmektedir. Muhasebe sürecinde bilgisayarların kullanılması muhasebenin belgeleme, kaydetme ve raporlama süreçlerini değiştirmiştir. Önceleri sadece geçmiş olayları kaydeden bir "defter tutma sistemi" olan muhasebe, bilgi teknolojileri yardımı ile planlama, değerlendirme ve analiz aracı haline gelmiştir. Bu gelişmelerle muhasebecilerin görev ve sorumlulukları değişmiştir. Bu nedenle, muhasebeciler teknolojiye uyum sağlamalı, gelişmeleri yakından takip ederek mümkün olduğunca mesleki faaliyetlerini teknolojiye uyumlu bir biçimde yürütmelidirler (İbiş, 2002:137).

Bilgi teknolojileri kullanımının muhasebe mesleğine etkileri şu şekilde özetlenebilir (Özdemir, 2003:120):

- Geleneksel muhasebenin unsurlarını oluşturulan; belgeleme, kaydetme, defterlere nakletme, doğrulama gibi faaliyetler değişikliğe uğramıştır.

• Muhasebede "kayıt tutma" işlevinin önemi azalmış, "danışmanlık ve denetim" işlevi daha çok ön plana çıkmıştır.

- Kaliteli servis hizmetler verilmemektedir.
- Teknik sorunlar ortaya çıkmıştır.
- Sık sık arızalar oluşmuştur.
- Programlar yetersiz olmuştur.
- Elektrik kesintileri yaşanmıştır.
- Mevzuat sık sık değişmiştir.
- Zaman tasarrufu sağlanmıştır.
- Muhasebeciler asıl işlevlerine dönmüştür.
- İşlem maliyetleri azalmıştır.
- Finansal bilgilerin zamanlı ve karşılaştırılabilir hale gelmiştir.
- Teknoloji hilelerinde artış olmuştur.
- Muhasebe mesleği yeni kavramlarla tanışmış, sanal muhasebe ve sanal muhasebeci profili ortaya çıkmıştır.

- Mali tabloların zamanlı ve karşılaştırılabilir sunumu kolaylaşmıştır.
- Elektronik imza(e-imza), elektronik beyanname(e-beyanname), elektronik bildirge (e-bildirge) ve fatura ve defterlerin elektronik ortamda tutulması ile muhasebe sistemi tamamen bilgisayar ve internet ortamına aktarılmıştır.

Teknolojide yaşanan gelişmeler muhasebe sisteminde yukarıda sözü geçen faydalarının yanı sıra bazı konularda ek yükümlülükler neden olmakta ve yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmasına sebep olmaktadır. Bunlardan ilki muhasebe uygulama sisteminde meydana gelecek değişimlerdir. Teknolojinin muhasebe sistemine girmesi ile muhasebe standartları uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi zorunluluğu gündeme gelecektir. Uluslararası Muhasebe Komitesi tarafından hazırlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları birçok ülke tarafından kabul görmeye başlamıştır. Teknolojinin küreselleşmeye katkıları sayesinde internet ortamında raporlama, XBRL gibi internet uyumlu muhasebe yazılım dillerinin geliştirilmesi güncel muhasebe sistem-

lerinin geçerliliğini yitirmesine ve işletmelere ek maliyetlerin, meslek erbaplarına ek eğitim ve iş yükümlülükleri getirecektir.

Bir diğer ek düzenlemelerin ihtiyaç duyulacağı alan ise muhasebe denetimi olacaktır. İletişimin gelişmesi ile birlikte muhasebe sadece işletmenin finansal durumu ile ilgili raporlar ile işletmenin finansal güvenilirliği değil aynı zamanda işletmenin bütününün yapısı ve güvenilirliği konusunda raporlar verecektir.

Bilgi teknolojilerinin gelişmesi konusunda uzmanlaşmış eleman ihtiyacını artırmamasından dolayı işletmeler artık muhasebe konusunda profesyonel kuruluşların bu konuda verdikleri hizmetlerden daha fazla faydalanacaktır.

1.2.3. Bağımsızlık Konusunda Yaşanan Sorunlar

Muhasebe bilgilerini yaratan meslek mensuplarının, hiçbir tarafın çıkarlarını gözetmeksizin tamamen bağımsız şekilde faaliyetlerini sürdürmeleri gerekmektedir. Türkiye'de mesleği yapan kişiler zaman zaman, ister özel sektörde çalışsın, ister serbest büro faaliyetinde bulunsun, mesleği yapıyor konumunda yine bağımsızlık kavramının içerisinde algılanmaktadır. Dünyadaki örnek, bu mesleğin bağımsızlığının, hiçbir yerden direktif almadan, tamamen mesleki bilgi ve becerilere bağlı olarak meslek örgütünün koymuş olduğu standartlar ve yasalar çerçevesinde mesleğin icra edilmesinin gerektiğini göstermektedir (Şanlı, 2002:204).

Ülkemizde ruhsat almaya hak kazanan kamu kesiminden insanlar da vardır, görevlerini sürdürmektedirler, yine özel sektörün muhasebe veya mali işler müdürlüğünü yapmakla beraber, mesleği sürdürenler ve ayrıca serbest büro faaliyeti gösterenler bulunmaktadır. Burada önemli çizgi, ister özel sektörde olsun, isterse bir büro faaliyeti olsun, yapılan iş muhasebe açısından aynıdır. Ancak, bağımsızlık açısından çok önemli bir farklılık gözümüze çarpmaktadır. Serbest çalışan meslek mensupları faaliyetlerini sürdürürken, mesleki bilgilerini, akademik bilgileri ve pratik bilgilerini 3568 sayılı yasa çerçevesinde tamamen tarafsız ve bağımsız olarak ortaya koyarken, yine bir özel sektörde çalışan meslek mensubu muhasebeyi teknik anlamda böyle işlemekle beraber, bir başka yerden almış oldukları direktifleri de yapmak zorunda kalıyorlar. İş akdiyle çalışmış oldukları için 1457 sayılı İş Yasası ve 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Yasa

sı'na bağılı olarak sürdürmekte ve bir hiyerarşik yapı içerisinde firmadaki planlamaya göre bir yerden direktif alarak bu işleri yapmakta oldukları için ihlal edilen tek nokta burasıdır. Burası kısmen bağımsızlığı zedeleyen bir görüntü olarak önümüze çıkmaktadır (Şanlı, 2002:205).

Muhasebe meslek örgütüne bağılı meslek mensuplarının bağımsızlıklarını zaman zaman yasal düzenlemelerle elde ediyorlar ancak, yasal düzenlemelerin çare olmadığı ve tam bir çözüm getirmediğı durumlar da olabilmektedir. Eğer bağımsızlığı dünya ölçülerinde ele alacak olursak, hiçbir yere bağılı olmadan, sadece ve sadece mesleki kimliğiyle mesleğı serbest olarak yapan kişilerin kullanma hakkı olduğu ve onların riayet edeceği ve onlardan beklenen bir kavram olduğu önümüze çıkmaktadır (Özdemir, 2003:121-122).

1.2.4. Haksız Rekabet Konusunda Yaşanan Sorunlar

Muhasebe meslek mensupları, mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak haksız rekabete neden olacak durum ve davranışlardan kaçınırlar. Muhasebe meslek mensupları, başka bir meslek mensubu ile mesleki sözleşmesi devam eden gerçek ve tüzel kişilere mesleki hizmet vermeye girişemezler. Aynı şekilde ücret ve eleman temini gibi konularda meslek mensupları birbirlerine zarar verecek davranışlarda bulunamazlar.

Haksız rekabet bugün muhasebe mesleğinin karşı karşıya kaldığı en ciddi sorunlardan biridir. Bu sorunla mücadele için gerek meslek odaları çalışmalar yapmakta gerekse TÜRMOB'un mesleki karar çalışması bulunmaktadır. Bu çalışmalar ışığında haksız rekabet yaratanlar, 3568 sayılı yasaya göre unvan alan meslek mensupları ise; oda disiplin kurullarına sevk edilmekte, 3568 sayılı yasaya göre unvan almamışsa (kaçak) yargıya sevk edilmektedirler (Fırat, 2001:7).

2004 yılında yapılan bir anket çalışmasında muhasebeciler faaliyetlerini yerine getirirken karşılaştıkları sorunların en başında haksız rekabet olduğunu ifade etmişlerdir. Muhasebeciler, mesleğe karşı güven sarsıcı davranışlarda bulunanları aralarından mutlaka ayırtmalıdırlar. Bu ayıklama sürecinde, etik kurallara sıkı sıkıya bağlanmak, haksız rekabetle mücadele etmek gerekmektedir. Haksız rekabetle mücadelede, oda

disiplin kurulları ile birlik disiplin kurulunun da etkin çalışması son derece önemlidir (Uzay ve Güngör, 2004:6).

Ülkemizde ruhsatlı meslek mensuplarını tercih etme bilinci gelişmemiştir. Öyle ki, özellikle vergi açısından çıkar sağlamaya yönelik işlerin yaptırılabilmesi için ruhsatsız kişilerden taleplerde bulunmaktadır. Yetkisiz çalışanlara karşı, Maliye Bakanlığı ve meslek odaları birlikte bir bütün olarak kalıcı önlemler almalıdırlar. Haksız rekabeti, meslek dışı kaçak olarak çalışanlar yarattığı gibi meslek mensubu kişilerden bazıları da yaratmaktadırlar. Meslek mensubu kişilerin bazıları müşterilerine makbuz kesmemekte veya çok az miktarda kesmektedirler. Bu tür olaylar meslek mensuplarının başından geçmektedir. Ancak, birlik ve beraberlik sağlandığında hem bu olayların önüne geçilecek hem de kaçak çalışanlar kendiliğinden yok olabilecektir. Bu konuda meslek mensuplarının özveride bulunmaları gerekmektedir. Haksız rekabet konusunda problemleri ortaya koymak ve çözüm getirmek amacıyla yedi odadan oluşmuş bir komisyon kurulmuştur, bu komisyon çalışmalarını tamamladığında sorunlar çözülebilecektir (Özdemir, 2003:122).

Meslek mensuplarının mevcut sayısı ve aday meslek mensuplarının artışındaki hız bir arada düşünüldüğünde; meslek mensupları arasında rekabetin artacağı öngörüsünde bulunulabilir. Avrupa Birliği yönündeki gelişmelerde Türkiye'nin sağlayacağı ilerlemelerle birlikte, Birlik Mevzuatına ilişkin standartların uygulanması zorunluluğu, rekabete bir de uluslararası boyut kazandıracaktır. Günümüz koşullarında da uluslararası rekabet vardır. Ancak, bu rekabet Avrupa Birliği yolundaki ilerlemelere paralel olarak yoğunlaşacaktır. Muhasebe meslek mensuplarının pazar paylarını arttırabilmeleri için gerekli olan bir rekabet aracı da hizmet kalitesinin sağlanmasıdır. Meslek mensupları arasında fiyat rekabeti, etik bakımdan da doğru olmadığı gibi, kaliteli hizmet üretimi bakımından önemli engellerden biridir (Nalbantoğlu, 2007:8-9).

Muhasebe mesleğinde haksız rekabet çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadır. Bunları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Fırat, 2001:7; Arıkan, 2000:3):

- Kaçak bürolar şeklinde yapılan haksız rekabet,
- Ruhsat kiralmaları şeklinde yapılan haksız rekabet,
- Bağımlı çalışanların yarattığı haksız rekabet,

- Şubelerin yarattığı haksız rekabet,
- Bağımsız denetim firmalarının yarattığı haksız rekabet,
- Kamu görevlilerinin yarattığı haksız rekabet,
- Müşterilerden kaynaklanan haksız rekabet,
- İlan, reklam, tabela yoluyla haksız rekabet,
- Yasal düzenlemelerden sağlanan haksız rekabet,
- Meslek mensubunun fiyat kırarak ve kaliteden ödün vererek yarattığı haksız rekabet,
- YMM'lerin, SMMM'lerin işlerini yaparak yol açtıkları haksız rekabettir.

1.2.5. Ücret ve Tahsilat Konusunda Yaşanan Sorunlar

3568 Sayılı yasanın 46. maddesinde meslek mensubunun yaptığı iş karşılığı olarak ücret aldığı, ücretin asgari miktarının tarife ile belirlendiği, tarifedeki asgari miktar altında ücret karşılığında iş kabulü yasak olup, aksine hareket disiplin cezası gerektirdiği belirtilmiştir (Bilgin, 2003).

Meslek odaları yönetim kurulları, meslek birlikleri ve Maliye ve Gümrük Bakanlıklarının çalışmalarıyla belirlenen ücret tarifelerinin meslek mensuplarının yaşam kalitesini sağlayacak ölçüde belirlenmesi gerekmektedir. Enflasyona karşı ücretlerin değerini koruyabilmek amacıyla altı ayda bir tarife yenilenmeli, meslek mensuplarının üzerindeki ağır vergi yükü kaldırılmalıdır. Sözleşme ile belirlenen ücretlerin zamanında ve peşin olarak alınması, aykırı davranışlarda vade farkı uygulanması, doğacak uzlaşmazlıklarda odanın bir yerinde kurulan bir bölüm oda adına sorunu çözmelidir. Bu çalışmayı üstlenecek komisyonun yapacağı hizmetleri oda için gelir kaynağı olmalıdır (Özdemir, 2003:122-123). Özellikle bağımsız çalışan meslek mensuplarının müşterilerin muhasebe mesleği kapsamına girmeyen işlerini yapmaları engellenmeli, emanet paralar almaları önlenmeli, sadece kendi ücretlerinin tahsilatını gerçekleştirmeleri sağlanmalıdır (Özdemir, 2003:123).

Muhasebe meslek mensuplarının en önemli sorunlarından biri kendi emeklerinin karşılığını tam ve zamanında alamamalarıdır. Muhasebe meslek mensuplarının müşteri-

lerden almak zorunda olduğu ücretleri tahsil sırasında yaşanan sorunlar en büyük problemlerden biridir. Müşteriler bu tip işlemlere gider kalemlerinde en son yeri verdikleri için tahsilat büyük bir sıkıntı haline gelmektedir. Bugün dahi tahsilat mücadelesiyle uğraşılmaktadır (Özdemir, 2007; www.muhasibetr.com; www.milliyet.com.tr, 04.01.2015).

1.2.6. Staj Konusunda Yaşanan Sorunlar

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci adaylarının staj konuları, çalışma programları ve staja ilişkin zorunlu eğitim programları TESMER (Temel Eğitim ve Staj Merkezi) tarafından standart olarak hazırlanmaktadır. TESMER şubeleri ve Odalar staj konuları, çalışma programları ve zorunlu eğitim programlarını mensuplarına duyurur ve uygulanmasını denetler. Staja devam zorunludur. Staj süresi hiçbir şekilde kısaltılamaz. Staj kesintisiz yapılır. Yapılan denetlemelerde 1 yılda 3 defa mücbir sebep olmaksızın staj mahallinde bulunmayanların stajı iptal edilmektedir. Ancak, yönetmelikte bu mücbir sebeplerin ne olduğu belirtilmemiştir. Yine stajyerlerin uyması gereken kurallar belli esaslara bağlanmalıdır. Staj yeri değişikliklerinin yarattığı denetim sorunları giderilmelidir. Stajını tamamlayan adayların ilk sınava girme zorunluluğunun olup olmadığı, tüm derslerden girme mecburiyeti bulunup bulunmadığı açıklanmalıdır (Özdemir, 2003:123).

1.2.7. Etik Konusunda Yaşanan Sorunlar

Sözlüğe başvurulduğunda ahlak kelimesinin etik, etik kelimesinin de ahlak olarak açıklandığı görülmektedir. Oysa bu kelimeler ifade ettikleri anlam bakımından farklıdır ve birbirlerinin yerine kullanılamazlar. Etik, bir insanın tüm davranışlarında yol göstermesi açısından belirlenen kuralları, ahlak ise bu kuralların uygulanmasını içermektedir. Kant'a göre "ahlak insanın başkalarının iyiliği için değil, kendisinin yerinde olsalardı nasıl davranırlardı sorusunun gereğidir." Buradan da anlaşılacağı üzere, bireylerin ahlak anlayışlarında dış etkenlerin mutlak bir belirleyiciliği bulunmaktadır, zira neyin doğru neyin yanlış olduğu toplumdan topluma farklılıklar göstermektedir. Türk Ticaret Kanunu'nun 2. maddesinde de bu konu hakkında: herhangi bir ihtilaf halinde ilgili kanunda ya da anlaşmada aksine bir hüküm bulunmadıkça genel olanların değil de

bir bölgeye ya da ticaret şubesine mahsus olan ticari örf ve adetlerin uygulanacağı belirtilmiştir (Ayboğa, 2001:28).

Meslek etiği, her türlü meslek alanında bireylerin davranış ve tutumlarının toplumların yapısına bakmaksızın evrensel boyutta ahlaki bir çizgiye kavuşturmak için oluşturulmuş kurallar olarak tanımlanabilir. Meslek etiği, iş hayatında sıklıkla ortaya çıkan kariyer edinmek için yapılması gerekenler, para kazanmak ve doğru olanı yapmaya çalışmak arasındaki ikilemleri tartışır ve bir çözüme kavuşturmaya çalışmaktadır. Kısa vadeli maddi menfaatler göz ardı edilirse, ki her iş uzun vadede sürdürülebilir için yapılır, meslek etiği toplum menfaatleri düşünülerek belirlenmesine karşın aslında bir işte karın anahtarıdır. Buradaki temel amaç, üretilen mal ve hizmetler için toplumun güvenini kazanmak ve bunu devam ettirebilmektir, zira etik hayatımızdaki kalitedir ve bir meslekte kar elde edebilmek, kaliteli hizmet ve ürün sunabilmekten geçmektedir (Aydın, 2004:75-76)

Muhasebecilik iş dünyası sistemi içinde kendi kendini düzenleyerek gelişen bir meslek durumundadır ve çeşitli gelişmiş ülkelerde, uzun dönemler sonucunda geliştirilen etik kurallarına sahiptir. Muhasebeciler, diğer meslek mensupları gibi, çevresel faaliyetlerin yaşandığı, kurallar çerçevesinde hareket edilmediği, uygun olmayan işlerin gerçekleştirildiği, yolsuzlukların baş gösterdiği bir ortamda ve hızla değişen bir dünyada hizmet vermektedirler. Dolayısıyla, profesyonel muhasebe meslek mensuplarının, faaliyetlerinde ve sundukları hizmetin kapsamında, söz konusu olumsuzluklardan daha fazla etkilenmemek için, mesleki etik kurallarına sahip olması ve bu kurallara bağlı kalması, bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır (Pekdemir, 2000:14).

Ülkemizde muhasebe mesleği ile ilgili kurallar oldukça dağınık durumdadır ve bu kuralların uygulanmasında tek başlılık değil, adeta çok başlılık söz konusudur. Dolayısıyla, gelişmiş ülkelerde olduğu gibi bir bütün olarak mesleki ahlak kurallarının yapılandırılması ve uygulamaya konulması, yaklaşık on beş yıllık bir geçmişi olan ülkemiz muhasebe mesleği için bir zorunluluk haline gelmiştir (Özdemir, 2003:125).

Ülkemiz, gelişmekte olan ülkeler kategorisindedir ve uzun yıllar yüksek enflasyonla mücadele etmiştir. Yüksek enflasyon ortamı kişilerin sosyal - ekonomik yaşamlarını olumsuz yönde etkilemiştir. Türkiye'de muhasebe mesleğinin yapılandırılmasında, gerek meslek odaları, gerekse meslek odaları birliği bünyesinde oluşturulan "Disiplin

Kurulları" uygulaması söz konusudur. Ancak, bu kurullar, yetki ve sorumlulukları gelişmiş ülkelerde uygulanmakta olan mesleki ahlak kurallarından uzak durumdadır (Pekdemir, 1999:26; Özdemir, 2003:125).

Meslek mensuplarının mesleki ahlak kurallarına uygun davranıp davranmadığını tespit etmek zordur. Bu doğrultuda alınması gereken tedbir, cezalandırmadan çok mesleki eğitim çalışmalarına ağırlık vermektedir. Gelişmiş ülkelerde profesyonel meslek mensupları için yılda en az 120 saatlik zorunlu meslek içi eğitim uygulamaları söz konusudur. Ülkemizde de bu doğrultuda meslek içi zorunlu eğitim çalışmalarının yapılması ve uygulamaya konulması artık vazgeçilmez bir gereksinimdir (Özdemir, 2003:125).

Meslek mensubu sayılarının artması, piyasanın dinamik ve değişken yapı göstermesi, müşterilerin isteklerinin farklılaşması, rekabette üstün duruma gelme, büyüme ve yeterli kazanç elde edebilecek müşteri sayısına ulaşma hedefleri meslek mensuplarının etik kuralları daha esnek olarak yorumlaması riski doğurabilir. Bu bakımdan mesleğin saygınlığını korumak için etik değerlere gereken önem verilmelidir. Bu amaçla TÜRMOB, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'ın tüm dünyada kabul görmüş ahlak kurallarını esas alarak 18 Ekim 2001 tarihinde mesleki ahlak kurallarını yayınlamıştır. Mesleki etik, hem muhasebe bilgilerinin üretimi aşamasında hem de denetlenmesi aşamasında göz önünde bulundurulmalıdır (Nalbantoğlu, 2007:8).

Meslek yasasının 48. maddesinde "Mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumunun niteliğine ve ağırlık derecesine göre aşağıdaki disiplin cezaları verilir.

- Uyarma: Meslek mensubuna mesleğinin icrasında daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.

- Kınama: Meslek mensubuna görevinde ve davranışında kusurlu sayıldığı için yazı ile bildirilmesidir. İlk önce uyarma, tekrarında ise kınama verilir.

- Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma: Mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere mesleki faaliyetten alıkoymadır. . Görevini bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlikle yapmayan ya da kusurlu olarak yapanlara verilir.

- Yeminli Sıfatını Kaldırma: Yeminli Mali Müşavirin yeminli sıfatının kaldırılmasıdır. Tasdik yetkisinin gerçeğe aykırı kullanımının mahkeme kararıyla kesinleşmesi sonucu yeminli sıfatını kaldırma cezası verilir.

- Meslekten Çıkarma: Meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir. Mükelleflerle birlikte kasti olarak vergi ziyana sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına bu ceza verilir.

1.2.8. Diğer Konularda Yaşanan Sorunlar

Muhasebe meslek mensuplarının, çalışmanın önceki kısımlarında belirttiğimiz sorunların dışında başka konulardan kaynaklanan sorunları da vardır. Bu sorunlar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Özdemir, 2007, www.muhasetr.com, 04.01.2015):

Kanunlarda yaşanan sık değişimler: Kanunların sık sık değişmesi muhasebe meslek mensuplarının işlerini zorlaştırmakta, iş düzenlerini bozmakta ve akıl ve ruh sağlıklarını etkilemektedir.

Kanunlarda çok sık yapılan değişiklikler, alışılmış uygulamaların değiştirilerek yeni şekli uygulamaların getirilmesi ekonomik faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi sürecini zorlaştırmakta, bir taraftan karmaşa ve belirsizlik doğmasına neden olmakta diğer taraftan ise insanların mali sisteme olan güveni zedelenmektedir. Açık ve sade bir vergi mevzuatı ile yerleşmiş şekli uygulamalar muhasebeleştirme sürecini kolaylaştıracak ve bu sayede oluşabilecek vergi kaçak ve kayıpları daha aza indirgenebilecektir.

Çalışma süresinin fazlalığı: Muhasebe meslek mensupları bütün bir yıl boyunca çalışmak zorunda kalmaktadırlar. Bu durum da bu mesleği icra edenlerin sağlık yapılarını olumsuz yönde etkilemektedir. Diğer mesleklerde yıllık tatil olanakları olmasına karşın muhasebe mesleğini tercih edenlerde özellikle yaz aylarında dahi tatil yapabilmeye fırsatları sınırlı olmaktadır

Vergi mükelleflerinin sayısı ile muhasebe meslek mensubu sayısı arasındaki fark nedeniyle oluşan fazla çalışma olgusu meslek mensuplarını manevi olarak olumsuz etkilemekte ve yıpranmalarına neden olmaktadır. Gerek her gün fazla mesai yapmak zorunda kalınması gerekse yıllık tatil kavramının olmaması muhasebe meslek mensuplarının

şikâyet ettikleri konular arasında ön sıralarda bulunmaktadır. Mali sistemin öncelikli hedeflerinden biri olan kayıt dışını azaltmak için yapılan çalışmalar neticesinde vergi mükelleflerinin sayısı ve kayıt altına alınması gereken ekonomik faaliyetlerin sayısı artacaktır. Ancak buna karşılık muhasebe meslek mensubu sayısının aynı oranda artmaması yaşanan sıkıntıyı daha da artıracaktır. Bu sorunu gidermek için ilk önce muhasebe meslek mensubu sayısının artırılması gerekmektedir. Gerek meslek liselerinin sayısı artırılmak suretiyle gerekse yüksek öğretim programlarının kontenjanlarının artırılması suretiyle bu sıkıntı giderilebilir.

Meslek mensuplarının, idare ve meslek örgütleriyle yaşadığı sorunlar: Muhasebe meslek mensubu aynı anda birçok kamu kurumu ile ilgili olduğu gibi aynı zamanda bu kurumlara karşı da sorumludur. Bunların başında; Gelir İdaresi Başkanlığı ve buna bağlı vergi daireleri, Sosyal Güvenlik Kurumu ve buna bağlı sigorta müdürlükleri ile, bağlı oldukları mesleki örgütlerinin başında TÜRMOB ve buna bağlı odaları gelmektedir.

Bu kurumların koordineli bir şekilde çalışması ve muhasebe meslek mensuplarını bağlayıcı yönde alacakları ve uygulayacakları kararlarını eşgüdüm içinde almaları mevcut bulunan sıkıntıyı ve karmaşa ortamını biraz daha azaltacaktır. Bu sıkıntıların giderilmesi için alınabilecek bir diğer önlem ise kamu kurumları arasında yetki tanziminin net olarak yapılması ve belirsizliklerin ortadan kaldırılmasının sağlanmasıdır.

Mükellefler ile yaşanan sorunlar: Mesleğinin gerektirdiği ekonomik ve sosyal seviyede yaşamlarını sürdürebilmeleri için mükellefe fazladan hizmet vermek zorunda kalmakta ancak, bunun karşılığını tam olarak alamamaktadırlar. Mükelleflerin muhasebe mesleğine gerekli ilgi ve özeni göstermemelerinden dolayı, öncelikle bundan mükellefler zarar görmektedirler. Özellikle Basel kararlarından sonra finans camiasıyla kredi ilişkisi olan işletmeler bunu yakın zamanda yaşamaya başlamışlardır, ya da başlayacaklardır.

Mükelleflerin eğitim seviyelerinin yeterli olmaması neticesinde, kendilerinin yapmaları gereken işleri muhasebe meslek mensuplarına yaptırmaları kaçınılmaz bir hal almaktadır. Yine yeterli eğitim seviyesine sahip olmayan mükellefler, gerekli ücretlerin ödenmesinde isteksiz davranarak sıkıntı yaşanmasına neden olmaktadır. Bu sorunu gidermek için mükelleflerin muhasebe sistemi ve genel ekonomik konulardaki bilgi seviyelerinin artırılması gerekmektedir. Ortaöğretim ve yüksek öğretim kurumlarında

temel ekonomi ve muhasebe derslerinin okutulması, ayrıca bu konuda uygulamaya yönelik yeni derslerin konulması toplum genelinde bilgi seviyesinin artmasını sağlayacaktır. Mevcut mükellefler için ise kurs ve seminerler düzenleyerek eğitim almaları sağlanmalıdır.

Kayıt dışı ekonomi ile mücadeledeki sorunlar: Kayıt dışı ile mücadele etmenin önemli yollarından biride muhasebe meslek mensuplarından yararlanmaktır. Bu da sağlıklı bir muhasebe sistemi ve bunların sonucu doğru beyanların yapılmasından geçmektedir. Son dönemde yapılan yeni bir düzenleme ile bilgisayarlı muhasebe programlarının gelir idaresi başkanlığının onayına ve denetimine tâbi tutulması öngörülmüştür. Teknolojik donanımı ve teknolojik yatkınlığı yüksek bir mesleki kitlenin varlığı, mesleğin geleceği hakkında oldukça iyimser bir görünüm vermektedir. Elektronik ortamda kayıtların tutulması ve saklanması zorunluluğu, hem vergi denetimi açısından zaman kazanılmasına ve daha etkin bir denetim yapısının kurulmasına yardımcı olacak, hem de

Çok sayıda beyannamenin sıklıkla verilmesi sorunu: Bu sorun, muhasebecileri zorlamakta, hizmet kalitesini düşürmekte, beyanların sağlıklı olmasına engel olmaktadır. Neredeyse her on günde bir beyannamenin düzenlenerek beyan edildiği bir ortamda işlemlerin çoğu elektronik ortamda yapılıyor olsa bile ağır bir iş yükü ve yüksek maliyetler gerektirmektedir. İdare sadece vergi dairelerine verilen beyannamelerle kalmadığımızı da düşünmeli, iş kurumuna verilen bilgiler, bölge çalışmaya verilen belgeler (bunların ne için verildiği de ayrı bir tartışma konusudur) istatistik kurumunun talep ettiği bilgiler v.b. üstelik bunlar e-devlet anlayışına geçememiş eskisi gibi elden götürülüp verilmesi gereken beyanlardır.

Kaçak muhasebecilere ilişkin sorunlar: En az yukarıda sayılan problemler kadar önem taşıyan bir diğer sorun da personel gerçeğidir. Muhasebe meslek mensupları, genelde Ahilik usulünce yetiştirilmektedir. Bu felsefe ile yetiştirilmeyen kaçak personel, karşılaşılan en küçük haksızlıkta hemen işi bırakma ve işi terk ederek işyeri sahibi meslektaşını zora sokma eğiliminde olmaktadır.

BÖLÜM 2

TÜRKİYE'DE MUHASEBE DENETİMİ

2.1. Türkiye'de Kamu Denetimi

Tarihsel süreç içerisinde, özellikle Türkiye'deki ekonomik gelişmeler, muhasebe ve finansal tablo kavramlarına verilen önemi giderek artırmış ve bu doğrultuda finansal denetim gelişmeye başlamıştır. Bu denetim, bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yürütülür.

Finansal denetimde, ülkede uygulanan muhasebe sistemi ve kapsama alanının düzeyi büyük önem taşımaktadır. 1970'li yılların başından itibaren genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine de uygun olarak finansal tabloların düzenlenmesini öngören Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TMS), Türkiye'de sadece Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nde (KİT) uygulanırken, 01.01.1994 tarihinden itibaren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) çerçevesinde bilanço esasına göre defter tutan tüm kuruluşlarda uygulanmasına başlanmıştır. Birçok konuda olduğu gibi Tekdüzen Muhasebe Sistemi konusunda da KİT'ler önderlik yapmış ve ihtiyaç duyulan bir okul görevini yerine getirmişlerdir.

Türkiye'de denetim organları denetim yetkilerini büyük çoğunlukla, bir üst makamdan emir veya onay almadan kullanamamaktadırlar. Bir kamu veya siyasi otoritenin emri veya onayı ile denetim faaliyetinde bulunan denetim organlarını, adı ne olursa olsun, hangi makama bağlı olurla olsun iç denetim organı olduklarını, en azından uluslararası standartlara göre kabul etmek gerekir. Vergi kanunlarıyla, sadece vergi denetimi ile görevlendirilen veya bankalarla denetim alanları sınırlandırılmış denetim organlarını, iç denetim tanımlarına girmese de dış denetim tanımlarına da girmemektedir. Bu tür denetim organlarını sadece kamu denetim organı olarak değerlendirmek mümkündür.

Bu anlamda, Türkiye'de yalnızca Sayıştay ile Yüksek Denetleme Kurulu bir makamın veya kamu ve siyasi otoritenin emri veya onayı olmaksızın denetim faaliyetinde bulunan iki yüksek denetim organıdır. Türkiye'de sadece Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurulu yüksek denetim organı olup, tartışmasız dış denetim organıdır.

Türkiye'de gerek denetim alanında, gerek denetim kuruluşlarının işlevleri konusunda, gerekse yüksek denetim kurumları arasında (Sayıştay-YDK) bir dağınıklık olduğu genel kabul gören bir olgudur. Aslında, ülkemizdeki denetim sistemi, ancak içinde olanlarca anlaşılabilen çok karmaşık ve kendi içinde tutarlılığı olmayan bir yapıdır.

Türkiye'de ki kamu sektörü denetim organlarını aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz (Kenger,2001):

A. Anayasa Gereğince Faaliyet Gösteren Denetim Organları

1. Devlet Denetleme Kurulu
2. Sayıştay
3. Yüksek Denetleme Kurulu

B. Bakanlıklar Denetim Organları

1. Başbakanlık Teftiş Kurulu
2. Maliye Bakanlığı denetim organları
 - Teftiş Kurulu Başkanlığı
 - Hesap Uzmanlar Kurulu
 - Kontrolörler
 - Denetmenler
3. Bakanlıklar ve müsteşarlıklar denetim organları

- Teftiş kurulu başkanlıkları
- Bakanlık ve müsteşarlık kontrolörleri

C. Özerk Nitelikteki Kuruluşların Denetim Organları

1. Özerk kurullar denetim organları
 - Sermaye Piyasası Kurulu

- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

2. Özerk nitelikteki kuruluşların teftiş kurulları

- KİT teftiş kurulları

- Yerel yönetimler teftiş kurulları

Türkiye'de 1996 yılı itibariyle devlet bütçesine dahil kurumlarla, KİT bünyesinde toplam 87 denetim biriminin; 69'u Teftiş Kurulu, 13'ü Kontrolör Kurulu, 5'i Denetmen sıfatıyla görev yapmakta olup toplam 12619 kadro kullanılmaktadır. Ayrıca KİT bünyesinde olup kadroları merkezde takip edilmeyen 22'i Teftiş Kuruluna, Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Başbakanlık Teftiş Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu gibi denetim birimleri eklendiğinde toplam 114 denetim birimi ile karşılaşılmaktadır. Bu sayıya belediyelerin teftiş kurulları dahil değildir; 1996 yılı itibariyle 15 Belediye Teftiş Kurulu da eklendiğinde 129 denetim birimi söz konusu olmaktadır. Kadroları Başbakanlık Devlet Personel Başkanlığı'nca izlenmeyen denetim birimleri de dikkate alındığında iyimser bir tahminle 13500'den fazla personel, kamuda denetim elemanı olarak çalışmaktadır (Altuğ,2000:6).

Avrupa Birliği uyum süreci kapsamında Devletin mali yönetim ve kontrolüne ilişkin "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu" 2006 yılı itibarı ile tümüyle yürürlüğe girmiştir. 1927 yılından beri uygulanmakta olan ve devletin mali usul ve esaslarını belirleyen 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu 5018 sayılı Kanunun geçici maddelerinde belirtilen hükümler saklı kalmak kaydıyla yürürlükten kaldırılmıştır. Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir, şeklinde tanımlanmıştır. Kapsamı da merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolü olarak belirlenmiştir. Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmalar hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanun hükümlerine tabi olacaktır denilmiştir.

Kanunla mali süreç ve kullanılan tüm belgeler değiştirilmiştir. Bütçe, bütçenin uygulanması ve denetlenmesi tümüyle değiştirilerek harcama öncesi mali kontrolün esas alındığı hukuka uygunluk, mali denetim ve performans kriterlerini esas alan bir iç ve dış denetim sistemine geçilmiştir. Harcama sonrası iç denetim kurum üst yöneticisince (Harcama öncesi ve harcama sonrası iç kontrol ve denetim yapan iç denetçi kavramları getirilmiştir. Harcama sonrası dış denetim ise sadece Sayıştay'a bırakılmıştır.) görevlendirecek iç denetim elemanları tarafından yapılacak, harcama sonrası dış denetim ise Sayıştay denetçileri tarafından yapılacaktır. İç denetim; hataların ve riskin önlenmesi, dış denetim ise; kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyet, karar ve işlemlerinin, kurumsal amaç, hedef ve planlara ve kanunlara uygunluk yönünden incelenmesini kapsayacaktır.

Kanunla getirilen yeni düzenlemeler; tüzük ve yönetmelikler bir bir yayınlanmaktadır. Bu kanun "Kontrol ve Denetim Reformu" olarak adlandırılabilir (<http://slideplayer.biz.tr/slide/2851442/>, 20.04.2015).

Kontrol ve denetim sorunlarının çözümlenmesi esas noktasının, "Yolunda gitmeyen bir şey varsa, bu ya kanunların eksikliğinden ya da eskimişliğindedir. Yeni bir kanun çıkartırsanız veya eskisinde gerekli değişiklikler yaparsanız işler düzeler" anlayışıyla hukuki metinler üretmek olmadığı, uygulama sürecinin etkinliği olduğu dikkatlerden kaçmamalıdır.

Deyim yerindeyse "Kontrol ve Denetim Reformu" kamu reformunda olduğu gibi, büyük ölçüde bir tutum ve zihniyet değişikliği gerektirmektedir. Kanada'da yürütülen KY 2000- Kamu Yönetimi Programı Genel Sekreterinin "reform, yüzde yetmiş alışkanlıkların (tutumların) değiştirilmesi, yüzde 20 sistem değişikliği ve yüzde 10 yasal değişiklik gerektirir" şeklindeki saptaması kontrol denetim reformumuz için de ışık tutucudur.

Sahiplenme, işbirliği, paylaşım, dayanışma, kısır yetki çekişmelerinden ve anlamsız prestij arayışlarından uzak durmak gibi moral değerlerin formel düzenlemeler kadar önemli olduğu unutulmamalıdır (Yörüker,20103:15).

Çalışmamızın bu bölümünde sırasıyla; Türk kamu mali sistemini anlamak için, Türk devlet muhasebesi son gelişmelerle birlikte ele alınacak, Türk kamu denetimini, dış ve iç denetim açısından son gelişmelerle birlikte değerlendirilecek ve akabinde kamu muhasebe ve denetim standartları yönüyle ele alınacaktır.

2.1.1. Türkiye'de Devlet Muhasebesi

Türkiye'de Devlet kapsamına dahil birimlerde muhasebe sistemleri birbirinden farklı olarak hazırlanmış ve uygulamaktadır. Bu konuda uygulama birliği yoktur. Ticari amaçlı kamu kurumlarında uygulanan tekdüzen muhasebe uygulamasından tek taraflı kayıt esasına göre tutulan köy bütçe uygulamalarına kadar birbirinden kopuk, konsolidasyona imkan vermeyen bir dizi muhasebe uygulaması söz konusudur.

Devlet muhasebesinde birliğin sağlanması, ortak olarak kullanılan muhasebe ve raporlama standartları oluşturulmasına ilişkin bazı düşünceler oluşmasına karşın bu konuda herhangi bir çalışma yapılamamıştır (Karaarslan,2005:22).

Ülkemizde, devlet muhasebesi alanındaki reform çalışmaları 1995 yılında genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçilmesini amaçlayan Kamu Mali Yönetim Projesi çalışmaları ile başlamış ve döner sermayeler için tam tahakkuk esasına dayalı Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliğinin hazırlanması ve 1999 yılında uygulamaya konulması ile sürdürülmüş ve böylece döner sermayelerde muhasebe ve raporlama konusunda bir uygulama birliği sağlanmıştır. Saymanlıklardaki muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında takip edilerek sonuçlarının konsolide edilebilmesini sağlayan say2000i projesinin uygulamaya konulması ile çalışmalar ivme kazanmıştır (Karaarslan,2005:3).

2001 yılında genel yönetime dahil kamu idarelerinde ortak standartları bulunan tahakkuk esaslı bir muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde bir çalışma gurubu oluşturulmuştur. 2002 yılı başında bütçe sınıflandırmasıyla birlikte tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin test edilmesine karar verilerek pilot uygulamaya başlanılmıştır (Karaarslan,2005:47).

2003 yılı sonuna kadar uygulanan nakit esaslı muhasebe sistemi genel ve katma bütçeli idarelerin muhasebelerini kavramakta ve sadece bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin, muhasebe dışı işlemlerle hazırlanabilen cetveller şeklinde bilgiler üretmektedir. Hesap planı raporlamaya uygun değildir ve bilanço, nakit akım tablosu, faaliyet sonuçları tablosu gibi kamu kesimini kapsayan tablolar düzenlenememektedir.

Eski muhasebe sisteminin yetersizlikleri, raporlama ile muhasebe arasında olması gereken ilişkiyi yani "doğru ve tutarlı rapor, muhasebeden üretilir" ilkesini bozmuş,

yetersiz oldukları açık olan mevcut raporların bile büyük bir kısmı muhasebe dışındaki kayıt yöntemleri ve veri tabanları ile üretilir olmuştur (Karaarslan,2005:62).

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesine geçilebilmesi için, Genel yönetim kapsamına dahil birimler için muhasebe ve raporlama standartlarını ve çerçeve hesap planını kapsayan "Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği" hazırlanmış ve 19 Kasım 2003 tarihinde 2003/6334 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yayımlanmıştır. Çerçeve hesap planına uygun olarak, merkezi yönetim içinde yer alan genel ve katma bütçeli idareler için, tam tahakkuk esasına dayalı "Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği" 20.02.2004 tarihli mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Kurulan muhasebe sistemi, taşınır ve taşınmaz mallarla iç ve dış borçlar dahil, kamu hizmetlerinin üretiminde kullanılan kaynakların tümünü kapsamaktadır. 20.02.2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulmuş olan, "Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği" yıllık mali tablolar ile ara mali tabloları, gelir ve giderlerin karşılaştırılmaları ve analizleri de dahil olmak üzere yönetsel kararlar vermekte kullanılan diğer ara mali verileri üretmeye muktedir, vergi harcamalarının raporlanmasına ve kamu hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanabilmesine elverişlidir. Hesaplar muhasebe mantığı çerçevesinde niteliklerine göre sınıflandırılmış ve detaylandırılmıştır . Yeni muhasebe sistemi 9000 satırı bulan bir hesap planı üzerinde uygulanacak ve son derece detaylı bilgiler üretecektir.

5018 sayılı Kanununun 49 uncu maddesi gereğince "Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" hazırlanmış ve 13.5.2005 tarihli ve 25814 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur.

Gerek iki yıllık uygulama deneyimi ve gerekse uluslararası Devlet muhasebesi standartları dikkate alınarak Kamuda muhasebe birliğini sağlamak üzere; Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerini, Özel Bütçeli Kuruluşları, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumları, Mahalli İdareleri, Sosyal Güvenlik Kurumlarını kapsayan Uluslararası Para Fonu (IMF) Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı (GFSM 2001) ile uyumlu; çerçeve hesap planını, muhasebe standartlarını ve raporlamaya ilişkin esasları (Duman, 2005) düzen-

leyen "Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği" ise 8 Haziran 2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur.

Ayrıca, 5018 sayılı Kanuna Ekli 1 nolu Tabloda Sayılan Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin; Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne uygun, uygulayacakları detaylı hesap planını içeren, hesapları tanımlayan ve işleyişlerini açıklayan, dönem sonu işlemlerini belirleyen, üretecekleri mali raporları gösteren, bütçe uygulamasını nakit esasında kaydeden, diğer tüm işlemleri tahakkuk esasında kaydeden "Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği Taslağı" hazırlandı ve Mali Danışma Kuruluna sunuldu. Yine anılan Kanun hükümleri gereği hazırlanması gereken Yönetmeliklerin hazırlıkları hızla devam etmektedir (<http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/turkeysymposium>, 04.04.2015).

2.1.2. Türkiye'de Kamu İç Denetimi

Ülkemizde iç denetimin oluşumu, mesleğine gönül vermiş bulunan bir avuç idealist meslek elemanının 19 Eylül 1995 tarihinde Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nü kurmasıyla gerçekleştirilmiştir. Türkiye İç Denetim Enstitüsü ülkemizde uluslararası standartlarda mesleki gelişim ve paylaşım platformunu oluşturmak, meslekle ilgili değişimi ve geleceği yönetmek ve meslek elemanlarının ulusal ve uluslararası düzeyde mesleki örgütlenmesini sağlamayı hedeflemektedir. Bu bağlamda dünyada 1974 yılından beri yapılmakta olan "Uluslararası İç Denetçi Sertifika" (CIA-Certified Internal Auditor) sınavı 2000 yılından itibaren Türkiye'de de yapılmaya başlanmış ve uluslararası sertifikası sahibi iç denetçi sayımız 150'ye yaklaşmıştır (http://forum.izsmmmo.com/forum_posts.asp?TID=1556, 10.04.2015).

Türkiye'de kamu yönetim sistemine "İç Denetim" kavramı ilk olarak 10.12.2003 tarihinde kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile girmiştir. Kamu mali yönetim yapısını yeniden düzenleyen bu Kanun, 22.12.2005 tarihinde kabul edilen 5436 sayılı Kanunla değiştirilmiştir. Kanun, kamu mali denetiminde kapsamlı düzenlemeler içermektedir. Kanunun iç denetime ilişkin hükümleri 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Çeşitli çevrelerce olumlu ve olumsuz yönleriyle eleştirilse de ve üzerinde daha pek çok tamamlamalar/değişiklikler yapılacak olsa da iç denetim kavramı kamu yöne-

tim sistemine kavramsal boyutta ilk olarak 2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile girmiş olsa da şu anlamda kamu yönetim sisteminde iç denetim varlığı mevcuttu; "Bir kamu veya siyasi otoritenin emri veya onayı ile denetim faaliyetinde bulunan denetim organlarını, adı ne olursa olsun, hangi makama bağlı olurla olsun iç denetim organı olduklarını, en azından uluslararası standartlara göre kabul etmek gerekir."(<http://hkeles.blogcu.com/kamuda-etkin-bir-ic-denetim-icin-temel-sartlar/10331508>, 05.04.2015)

Bu çerçevede çalışmamızın bu bölümünde öncelikle, 5018 sayılı Kanunun iç denetime ilişkin hükümleri her ne kadar 01.01.2006 tarihi itibaren yürürlüğe girmiş olsa da bir geçiş aşaması yaşandığı göz önüne alınarak önce mevcut (eski) akabinde 5018 sayılı Kanunun (yeni) öngördüğü iç denetim ele alınacaktır.

2.1.2.1. Kamu İç Denetim Organları

Türkiye'de gerek denetim alanında, gerek denetim kuruluşlarının işlevleri konusunda, gerekse yüksek denetim kurumları arasında (Sayıştay-YDK) bir dağılım olduğu genel kabul gören bir olgudur. Aslında ülkemizdeki denetim sistemi ancak içinde olanlarca anlaşılabilen çok karmaşık ve kendi içinde tutarlılığı olmayan bir yapıdır.

Türkiye'de kamu sektörü denetim organlarını temel olarak;

- a) Anayasa Gereğince Faaliyet Gösteren Denetim Organları,
- b) Bakanlıklar Denetim Organları,
- c) Özerk Nitelikteki Kuruluşların Denetim Organları olarak sınıflandırma tercih edilmiştir.

Bu sınıflandırmada; Anayasa Gereğince Faaliyet Gösteren Denetim Organlarını Devlet Denetleme Kurulu hariç tutularak Sayıştay ve Yüksek Denetim Kurulu'nu Yüksek Denetim Kurumu niteliğinde kamu sektörünün dış denetim birimleri olarak değerlendirilmiştir. Bakanlıklar Denetim Organları ile Özerk Nitelikteki Kuruluşların Denetim Organları, kamu sektörünün iç denetim birimleri olarak değerlendirilecektir:

1. Bakanlıklar Denetim Organları

- a) Başbakanlık Teftiş Kurulu

3056 sayılı Kanununun 20 inci maddesine göre kurulmuş olan Başbakanlık Teftiş Kurulu'nun görevleri; "Teftiş Kurulu Başkanlığı Başbakanın veya yetkili kılması üzerine Müsteşarın emri ve onayı ile Başbakan adına aşağıdaki görevleri yapar.

a) Bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla, kamu iktisadi teşebbüslerinde teftişin etkin bir şekilde yürütülmesi hususunda genel prensipleri tespit etmek ve personelin verimli çalışmasını teşvik edici teftiş sistemini geliştirmek,

b) 1. (a) bendinde sayılan kuruluşlarla bunların iştirak ve ortaklıklarında kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını haiz olarak her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftişi yapmak veya yaptırmak,

2. Vakıflarda, derneklerde, kooperatiflerde, her seviyedeki işçi ve işveren teşekküllerinde teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki sorumluluklarını haiz olarak gerektiğinde her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftişi yapmak veya yaptırmak,

3. Gerektiğinde, imtiyazlı şirketlerle, özel kuruluşları da mali yönden teftiş ve denetlemek,

c) Başbakanlık merkez teşkilatında araştırma, inceleme ve soruşturma ile bağlı ve ilgili kuruluşlarında her türlü inceleme, araştırma, teftiş ve soruşturma yapmak." şeklinde belirlenmiştir.

b) Maliye Bakanlığı Denetim Organları

Maliye Bakanlığında denetim organları 178 sayılı KHK ile kurulmuştur.

1. Teftiş Kurulu Başkanlığı: 178 sayılı KHK'nın 20 inci Maddesinde "Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Bakanın emri ve onayı üzerine, Bakan adına aşağıdaki görevleri yapar:

a) Genel, katma ve özel bütçeli dairelerle, fonlar, döner sermayeli kuruluşlar, kuruluş ve statüsü ne olursa olsun sermayesinin en az yarısı Devlete ait olan kuruluşlar ve bütün bu daire ve kuruluşların birlikte veya ayrı ayrı sermayelerinin en az yarısına iştiraki olan kuruluşları teftiş etmek,

b) İmtiyazlı şirketlerde sermayesinde (a) bendinde yer alan kuruluşların iştiraki bulunan kuruluşları, yetkili makamların isteği ve Maliye Bakanının izni ile teftiş etmek,

c) Dernekleri mali yönden teftiş etmek,

d) Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve kararların Maliye Bakanına ve Maliye Müfettişlerine tanıdığı teftiş ve inceleme yetkilerini kullanmak."

2. Hesap Uzmanlar Kurulu: 4709 sayılı Kanunla kurulan Hesap Uzmanları Kurulu, söz konusu Kanunda "Gelir kanunlarının emrettiği ödevliler hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından lüzum görülecek etütleri yapmak..., Kurulun görev ve yetki alanına giren konularda mevzuat ve uygulama ile ilgili etüd, araştırma ve diğer çalışmaları yapmak ve tekliflerde bulunmak." ile görevlendirilmiştir.

3. Kontrolörler: 178 sayılı KHK'nin 43 üncü maddesi (a) fıkrasında "...Bütçe ve Mali Kontrol, Muhasebat, Gelirler, Milli Emlak, Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlükleriyle Bakanlıkça uygun görülecek birimlerde kontrolör çalıştırılabilir. Kontrolörler, bağlı buldukları genel müdürlük teşkilatının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak; teftiş, inceleme ve soruşturma işleriyle kanunlar ve diğer mevzuatla verilen görevleri yaparlar." denilmektedir.

4. Denetmenler: 178 sayılı KHK'nin 43 üncü maddesinin (c) fıkrasına göre Gelirler Genel Müdürlüğünce vergi incelemeleri ve taşra birimlerinde denetim yapmak üzere defterdarlıklar ve vergi dairesi başkanlıkları emrinde vergi denetmenleri çalıştırılması öngörülmüştür. Ayrıca aynı maddeye göre Muhasebat Genel Müdürlüğünde Muhasebe Denetmenleri, Milli Emlak Genel Müdürlüğünde Milli Emlak Denetmenleri çalıştırılabileceği öngörülmüştür.

213 sayılı VUK'nun 135 inci maddesinde incelemeye yetkililer "Vergi incelemesi, Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Muavinleri, Vergi Denetmenleri, Vergi Denetmen Yardımcıları... tarafından yapılır. Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri, Stajyer Gelirler Kontrolörleri... her türlü hal ve taktirde vergi inceleme yetkisini haizdir." denilmektedir.

c) Bakanlıklar ve Müsteşarlıklar Denetim Organları

1. Teftiş kurulu başkanlıkları: Her bakanlığın veya müsteşarlığın teşkilatı ve görevleriyle ilgili olarak düzenlenen yasal mevzuatlarında, bakanlık teftiş kurulları; baka-

nın veya müsteşarın emri veya onayı üzerine bakan veya müsteşar adına , bakanlık veya müsteşarlık teşkilatı ile bakanlığa veya müsteşarlığa bağlı ve ilgili kuruluşların her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmekle görevlendirilmiştir.

2. Bakanlık ve müsteşarlık kontrolörleri: Bakanlıklardaki veya müsteşarlıklardaki, müsteşarlığa veya genel müdürlüklere bağlı olarak çalışan kontrolörler, bağlı oldukları müsteşarlığın veya genel müdürlüğün faaliyet alanı içerisinde kalan konularla sınırlı olmak üzere ilgili kurum ve kuruluşlarda müsteşar veya genel müdür adına denetimde bulunurlar. Ayrıca Hazine Müsteşarlığına bağlı olarak faaliyet gösteren sigortacılık alanında denetleme yapan Sigorta Denetleme Kurulu bulunmaktadır.

3. Özerk Nitelikteki Kuruluşların Denetim Organları

a) Özerk Kurullar Denetim Organları

1. Sermaye Piyasası Kurulu: 2499 Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK), 2499 sayılı Kanun kapsamına giren kuruluşlarda, 2499 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde denetleme, düzenleme, tedbirler alma, vb. görev ve yetkileri bulunmaktadır. Ancak SPK'nın asli görevi pür bir denetimden ziyade sermaye piyasasını düzenleme, kuralları koyma ve uygulama fonksiyonudur.

2499 Sermaye Piyasası Kanunu ve diğer kanunların sermaye piyasası ile ilgili hükümlerinin uygulanmasının ve her türlü sermaye piyasası faaliyet ve işlemlerinin denetimi SPK uzman ve uzman yardımcıları tarafından yapılmaktadır (Hesap Uzmanları Derneği,2004:82).

2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu: 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile 1999 yılında kurulan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK); tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerini korumak, mali piyasalarda güven ve istikrarı ve ekonomik kalkınmanın gereklerini de dikkate alarak kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak üzere bankaların kuruluş, yönetim, çalışma, devir, birleşme, tasfiye ve denetlenmelerine ilişkin Kanunda verilen yetkiler çerçevesinde, düzenlemeler yapmak, uygulamayı denetlemek ve sonuçlandırmakla görevlendirilmiştir. Ancak BDDK'nın asli görevi pür bir denetimden ziyade mali piyasaları düzenleme, kuralları koyma ve uygulama fonksiyonudur.

BDDK, bankaların bağımsız dış denetimiyle ilgili olarak 31.01.2002 tarihinde bir yönetmelik yayımlayarak bağımsız denetim yapacak kuruluşların yetkilendirme esaslarını da tespit etmiştir (Hesap Uzmanları Derneği,2004:82).

Son yıllarda kurulan Rekabet Kurumu, Telekomünikasyon Kurumu, Radyo Televizyon Üst Kurulu gibi kuruluşların denetim görevleri olsa da esas görevleri görevli oldukları alanlarda düzenleme, kuralları koyma ve uygulama olduğundan, burada bu kuruluşlar denetim organları kapsamında değerlendirilmemiştir.

b) Özerk Nitelikteki Kuruluşların Teftiş Kurulları

1. KİT teftiş kurulları: Bir kanunla ve bir kanunun verdiği yetkiye dayanarak kurulan, genellikle bir bakanlıkla ilişkileri ilgili kuruluş düzeyinde olan, tabi oldukları özel hukuk hükümleri dışında genel hukuk hükümlerine göre kurulan, genelde kamu sermayesinin hakim (% 50 den fazla) olduğu kuruluşların teftiş kurullarıdır. Genel müdürün emri veya onayı ile kuruluşun sınırları içinde kalmak şartıyla, kuruluşun her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini genel müdür adına yürütmekle görevlendirilmiştir.

2. Yerel yönetimler teftiş kurulları: Genelde belediyeler teftiş kurulları olarak faaliyet gösteren bu denetim organları, belediye başkanının emri veya onayı ile yerel yönetim sınırları içinde kalmak şartıyla, yerel yönetimlerin her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini belediye başkanı adına yürütmekle görevlendirilmiştir.

İncelenen Türk iç denetim organlarının temel özellikleri şöyledir:

Aynı alanda denetim yapan aynı bakanlığa ait denetim birimleri mevcuttur: Örneğin, Maliye Bakanlığında; vergi incelemesinde, Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin vergi incelemesi; harcama evrakı üzerinde yapılan denetimlerde, Maliye Müfettişleri, Muhasebat Kontrolörleri ve Muhasebe Denetmenlerinin mali denetim yapma yetkileri bulunmaktadır. Yürürlükte bulunan yasalara göre bünyesinde birden fazla denetim birimini bulunduran tek Bakanlık Maliye Bakanlığı değildir. Maliye Bakanlığı dışında birçok bakanlıkta birden fazla teftiş ve denetim birimi bulunmakta, aynı alanda bu birimler vasıtasıyla mükerrer denetimler yapılabilmektedir.

Aynı alanda denetim yapan farklı bakanlıklara ait denetim birimleri mevcuttur: Örneğin, herhangi bir bakanlığa ait harcama evrakı üzerinde, Maliye Müfettişi ve Muhasebat Kontrolörü unvanlı Maliye Bakanlığına ait denetim elemanlarının yanısıra ilgili Bakanlığın Bakanlık Müfettişinin inceleme yapma yetkisi bulunmaktadır.

Görev, yetki, atanma usulleri, ünvanları ve özlük hakları itibariyle bir standart yoktur: Denetim elemanlarının görev, yetki ve atanma usulleri itibariyle bir standardı yoktur. Örneğin, bakanlık müfettişleri sadece kendi teşkilatları ile sınırlı bir alanda denetim yapma görev ve yetkisine sahip iken Maliye Müfettişlerinin tüm Devlet teşkilatı üzerinde denetim yapma görev ve yetkisi vardır. Bakanlık müfettişlerine yürüttükleri soruşturma sonucunda önemli yolsuzluğu tespit edilen memurlar hakkında resen görevden uzaklaştırma yetkisi tanınmaktadır. Yine bakanlık müfettişlerinin atanma usulleri üçlü kararname ile olmakta iken, diğer denetim birimlerinde görev yapan denetim elemanlarının atanması farklı usullere tabidir.

Mevcut kamu denetim yapısı içerisinde farklı denetim birimlerinde farklı ünvanlarla denetim elemanları görev yapmaktadır. Kamu yönetiminde; denetim elemanları, Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı, Denetim Birimi Başkanlığı, Kontrolörler Kurulu Başkanlığı gibi farklı adlarla oluşturulmuş birimlerde, müfettiş, hesap uzmanı, kontrolör, murakıp, denetçi, denetmen gibi çok farklı ünvanlarla görev yapmaktadırlar.

Denetim elemanlarının özlük haklarının belirlenmesinde de herhangi bir standart bulunmamaktadır. Aynı ünvanla görev yapan denetim elemanları arasında dahi çok farklı düzeylerde özlük hakları ödenmektedir. Örneğin, Başbakanlık Müfettişi, Maliye Müfettişi, Mülkiye Müfettişi ve Bakanlık Müfettişlerinin görev ünvanları aynı olmakla birlikte, her birine farklı özlük hakları ödenmektedir. Bunlara bağlı veya ilgili kuruluş müfettişleri ve taşra teşkilatı müfettişleri de dahil edildiğinde müfettiş ünvanlı olmakla birlikte çok farklı özlük hakkı ödenen denetim elemanlarıyla karşılaşmak mümkündür.

2.1.2.2. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununa Göre İç Denetim

1. İç Kontrol ve İç Denetimin Tanımı

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nda iç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, eco

nomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmıştır.

İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır.

Görev ve yetkileri çerçevesinde, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verirler.

2. İç Denetçiler ve Görevleri

İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.

Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Milli Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakan'dır. Üst yöneticiler, sorumluluğun gereklerini, harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.

Yeni düzenleme gereği olarak, iç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usûlle görevden alınır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nca hazırlanarak, Maliye Bakanlığı'nın teklifi üzerine Bakanlar Kurulu'nca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir (Keleş,2006:58).

Kamu kurum ve kuruluşlarında istihdamı öngörülen iç denetçi sayısı toplamı 1382'dir.

64 üncü maddede "iç denetçinin görevleri" başlığı altında iç denetçinin görev tanımını yapılmış ve iç denetçilerin çalışma usulleri hakkında bazı genel düzenlemeler yapılmıştır:

"Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.

İç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir:

a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.

b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.

d) İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.

e) Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.

f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.

g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir. İç denetçi görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.

İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirilmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na gönderilir." (http://mevzuat.meb.gov.tr/html/25326_1.html, 20.04.2015)

3. İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve Görevleri

Kanun, kurulacak İç Denetim Koordinasyon Kurulunun hangi kuruma bağlı olacağını, kimlerden oluşacağını, yürüteceği görevleri ve bunlar dışında Kurulla ilgili bazı benzeri konuları 66 ve 67 nci maddelerinde düzenlemiştir.

66 ncı maddede açıklandığı üzere, Maliye Bakanlığı'na bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, yedi üyeden oluşur. Üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Üyeler, bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler. İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nda görevlendirilenlerin asli görevleri devam eder.

Kurulun çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun önerisi üzerine Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir (<https://www.maliye.gov.tr/Denetim/MB%20%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Biri m%20y%C3%B6nergesi.pdf>, 20.04.2015).

Kanun bir bütün olarak yürürlüğe girdiğinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu, merkezi yönetim daireleri kapsamındaki 135, sosyal güvenlik kurumları kapsamındaki 4, belediyeler kapsamındaki 3225 ve il özel idareleri kapsamındaki 81 olmak üzere toplam 3368 kamu idaresinden gelecek iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunacak ve kamuoyuna açıklayacaktır.

67 nci maddede İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun görevleri belirtilmiştir. İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütür:

a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.

b) Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.

c) Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.

d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.

e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.

f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.

g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.

h) İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.

i) İşlem hacimleri dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.

j) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.

k) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.

l) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, bu şekilde, "iç denetim", "iç denetçinin görevleri", "iç denetçinin nitelikleri ve atanması", "iç denetim koordinasyon kurulu" ve "iç denetim koordinasyon kurulunun görevleri" madde başlıkları altında iç denetimi genel hatları ile açıklamıştır (<https://www.maliye.gov.tr>, 20.04.2015).

5018 sayılı Kanun gereği çıkarılacak tüzük ve yönetmeliklerin yayınlanmasında geç kalınmıştır. Bazı yönetmelikler 2005 yılının son günü yayınlanmış, merkez ve taşra idaresinde bu gecikme nedeniyle bazı sıkıntılar oluşmuştur. Sıkıntılar henüz tam olarak bitmiş gözükmemektedir. Kanunla getirilen yeni düzenlemelerin, uygulamada sıkıntılara sebep olmasını önlenmek için gerekli tüm tüzük ve yönetmeliklerin bir an önce yayınlanması gerekmektedir (http://mevzuat.meb.gov.tr/html/25326_1.html, 20.04.2015).

2.1.3. Türkiye'de Kamu Dış Denetimi

Türkiye'de parlamento adına denetim yapan iki denetim örgütü vardır. Sayıştay ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu. Anayasal sistemimize göre genel ve katma bütçeli idareler Sayıştay tarafından, sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya

veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluşu ve ortaklıkları Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından denetlenmektedir.

Yukarıdaki tasnif kolaylık sağlaması bakımından yapılan bir tasniftir. Aslında ülkemizdeki denetim sistemi ancak içinde olanlarca anlaşılabilen çok karmaşık ve kendi içinde tutarlılığı olmayan bir yapıdır.

Parlamento adına denetim yapan bu iki denetim örgütünün dışında bağlı bulunduğu tüzel kişiliğe rapor sunan ve yaptıkları faaliyetler, iç denetimden çok dış denetimin tanımını kapsamına giren kurullar vardır. Bunlar; Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Teftiş Kurulu ve Maliye Teftiş Kurulu'dur.

Parlamento adına denetim yapmadıkları için bu kurulları dışarıda tutarsak, parlamento adına yapılan denetimin anlamsız bir şekilde parçalı olduğunu, ayrıca denetlenmeyen alanların ve konuların bulunduğunu, hatta bazen bu iki denetim örgütünün dışında özel olarak oluşturulan denetim heyetleri eliyle dış denetim işlevinin yerine getirilmeye çalışıldığı görülmektedir.

Denetimleri özel olarak oluşturulan heyetler eliyle yapılan, ancak dış denetim olarak da, parlamento adına yapılan denetim olarak kabul edilemeyecek olan ülkemize özgü denetimler söz konusudur. Bunlar çoğunlukla özel olarak oluşturulan denetim organları tarafından denetlenmektedir; Tasfiye edilmeyen fonların bir bölümü (Tanıtma Fonu, Destekleme Fiyat İstikrar Fonu, Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu) Özerk Kurulların bazıları (Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurulu) bazı bankalar (Merkez Bankası, Exim-Bank) ve Türkiye Bilim ve Teknik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK), Türk Akreditasyon Kurumu, Türk Standartları Enstitüsü (TSE), Türkiye Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE), Milli Savunma Bakanlığı NATOPOL Tesisleri İşletme Başkanlığı, Türkiye Futbol Federasyonu gibi kuruluşlardır.

Parlamento adına dış denetimi yapılmayanlar; TBMM, Cumhurbaşkanlığı, Sayıştay, belediye şirketleri, siyasi partiler, vakıflar ve derneklerdir.

Dış denetim bağlamındaki dağınıklığın yanında, denetim örgütlerinin denetimi kapsamında olduğu varsayılan bazı konuların aslında denetlenmediği, bu konularda parlamento adına yapılmış denetimden söz etmenin mümkün olmadığını da belirtmek ge-

rekir. Tanımlanırken bütçe içi fon olarak tanımlanan fonların, örneğin Fiyat İstikrar ve Destekleme Fonunun bütçe içinde olduğu için Sayıştay'ca denetlendiği izlenimi elde edilebilir, ancak bu izlenim doğru değildir (<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/ekutupana2.asp?id=412>, 30.03.2015).

1938 yılından itibaren bütün kamu kurum ve kuruluşları üzerindeki parlamento adına denetim görev ve yetkisi genel olarak ifade edilirse, Türkiye'de Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurulu arasında paylaştırılmıştır. Türkiye'de söz konusu iki yüksek denetim kurumu tercihi 1961 Anayasasında olduğu gibi, 1982 Anayasasında da benimsenmiştir. Anayasal dayanaklarını; Sayıştay Anayasanın 160 ıncı maddesinden, Yüksek Denetleme Kurulu ise Anayasanın 165 inci maddesinden almaktadır. 1938 yılından itibaren TBMM; kamu kurum ve kuruluşları üzerinde, Sayıştay aracılığıyla dolaylı denetim, Yüksek Denetleme Kurulu aracılığıyla ise doğrudan denetim modelini benimsemiştir (Kenger,2001:87).

Çalışmada, konu bütünlüğü ve karşılaştırma imkanı sağlamak için dış denetim, Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurulu yönünden değerlendirilecektir.

2.1.3.1 Sayıştay

Sayıştay denetimi, yürütme bünyesinde yer alan iç ve dış denetim kurumlarınca gerçekleştirilen denetimlerden farklı özelliklere sahip olup, ülkemiz literatüründe daha çok dış denetim olarak nitelenmekle birlikte, bu denetimi karşılamak üzere "yüksek denetim" kavramının uluslararası literatürde yaygın bir kullanıma sahip olduğu gözlenmektedir (Köse,2001:5).

Sayıştay, hem Meclis-i Mebusan'dan, hem de hükümdar ve hükümetten bağımsız bir denetim ve yargı mercii olarak 1862 yılında Divan-ı Ali-i Muhasebat adıyla kurulmuştur (Köse,2001:23).

Kıta Avrupası ve özellikle Fransa modelinden esinlenilerek kurulan Türk Sayıştay'ı kurumsal şekilde organize edilmiş ve yargı yetkisi ile donatılmış Sayıştay örneklerinden biridir. Sayıştay'ın "hesap mahkemesi" olarak vasıflandırılması bu kurumsal yapılanmaya ve yargı yetkisine işaret etmektedir (<http://www.sayistay.gov.tr>, 20.04.2015).

Başlangıçta Sayıştay, Maliye ve Muhakeme daireleri olmak üzere ikiye ayrılmış, yargı işlevi Sayıştay'ın model olarak aldığı Fransa, İtalya, Belçika Sayıştaylarında oldu-

ğu gibi sınırlı işlemlerin sonuca bağlanmasında uygulama alanı bulmakta, yasama organı adına denetim işlevi yargıdan bağımsız bir şekilde yürütülmekteydi. Ancak bugün için denetim etkinliklerini büyük ölçüde yargı işlevine yönlendirmiş, TBMM'ne rapor sunmaya yönelik işlevi uygulamaları arasında çok az yer tutmaktadır (Köse,2001:11).

Yüksek denetleme kurumları; bazı ülkelerde parlamentoya bağlı, bazı ülkelerde yürütme ve yasama organları dışında bağımsız, bazı ülkelerde yürütmeye bağlı olarak görev yapmaktadırlar. Türk Sayıştay'ı yürütme ve yasama organları dışında bağımsız olarak görev yapmakta olanlardandır.

Genelde yüksek denetleme kurumlarının tamamının denetsel faaliyetlerini yürütmede kurumsal bağımsızlıkları bulunmaktadır. Ancak, yüksek denetleme kurumlarının bireysel bağımsızlıkları ülkeden ülkeye değişiklikler gösterebilmektedir. Yüksek denetim kurumlarında başkan, üye ve denetim personeli gibi meslek mensuplarının atanmaları da ülkelere göre değişiklikler göstermektedir. Türkiye'de Sayıştay üyeleri; belirli kısmı denetim personeli arasından, belirli bir kısmı ise kamu kurum ve kuruluşlarında belirli görevlerde bulunmuş kişiler arasından seçilmekte ve/veya atanmaktadır. Başkan ve üyelerin atanması; yasama tarafından yapılmaktadır.

Yüksek denetim kurumlarında denetim personelinin sayısı, nitelikleri, mesleğe girişleri her ülkede verilen görevin gerekleri doğrultusunda değişiklik göstermektedir. Yüksek denetim kurumlarının bazıları çok değişik alanlarda konusunda uzman olan kişileri istihdam ederken, bazıları ise özellikle yargısal yetkilerle donatılmış olanlarının alan sınırlandırmasını tercih ettikleri görülmektedir. Türk Sayıştay'ında da meslek mensupları için alan sınırlaması (hukuk, iktisat, işletme, siyaset bilimi vb.) yapılmıştır ve Sayıştay'da mesleğe giriş sadece denetçi yardımcılığı yöntemiyle olabilmektedir. Sayıştay'ın büyük çoğunluğu üniversite mezunu 1260 kişilik personeli (554'ü meslek, 756'sı yönetim mensubu) bulunmaktadır (<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras17sayperuyg.pdf>, 20.04.2015, s.201).

Bağımsızlık, sayıştayların olmazsa olmaz özelliklerinden biridir. Sayıştay bu açıdan çağdaşlarından hiç de geri kalmamıştır. Sayıştay bağımsızlığını ortaya koyan şu noktalar dikkat çekicidir (<http://www.sayistay.gov.tr>, 20.04.2015):

a) Sayıştayın görev çerçevesi Anayasada düzenlenmiştir.

b) Denetimin planlanması, uygulanması ve sonuca bağlanması faaliyetleri mevzuat çerçevesinde, herhangi bir organın müdahalesi olmaksızın doğrudan Sayıştay'ca yürütülmektedir.

c) Sayıştay, ayrıntılı denetim usul ve esaslarını örgüt yasası çerçevesinde doğrudan kendisi belirlemektedir.

ç) Sayıştay bütçesi, yürütme organının müdahalesi olmaksızın doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmaktadır. Birinci Başkan Sayıştay bütçesinin ita amiridir.

d) Sayıştay Birinci Başkanı yedi yıllık bir süre için, Sayıştay üyeleri ise herhangi bir süre kaydı olmaksızın Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından seçilmekte; denetçiler de Sayıştay tarafından açılan yarışma sınavındaki başarı derecelerine göre işe alınmaktadır.

e) Sayıştay Birinci Başkan ve üyeleri azlolunamazlar ve kendileri istemedikçe 65 yaşından önce emekliye sevk edilemezler. Meslek mensuplarına yargıçlar için öngörülen teminat tanınmıştır.

Sayıştay denetimi alanındaki kurum ve kuruluşlar; Genel Bütçeli Kuruluşlar, Katma Bütçeli Kuruluşlar, Genel ve Katma Bütçelere bağlı Döner Sermayeler, Belediyeler, İl Özel İdareleri ve Kanunlarla denetimi kendisine verilmiş bulunan; Özerk Kurul, (Rekabet Kurumu Başkanlığı, Telekomünikasyon Kurulu, Kamu İhale Kurulu) Özel Bütçeli Kuruluş (Dev. Tiyatroları Gn. Md., Dev. Opera ve Balesi Gn. Md., Türk Tarih K. Bşk., Türk Dil K. Bşk., Atatürk Dil ve T. Y.K. Bşk., Mal.Bk. Kefalet San., Vakıflar Kefalet San.) şeklinde örgütlenen kurumlar Sayıştay'ca denetlenmektedir.

Sayıştay'ın görevleri yükümlülükleri ve yetkileri; Anayasanın 160'ıncı maddesi doğrultusunda düzenlenen, başlangıcı 1967 tarihli 832 sayılı Sayıştay Kanuna göre; Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini yargılama yoluyla kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.

832 sayılı Kanuna göre Sayıştay'ın görev ve yükümlülükleri aşağıda belirtilmektedir;

a) Genel ve katma bütçeli dairelerin, Genel ve katma bütçeli daireler tarafından sermayesinin yarısı veya yarısından fazlasına katılmak suretiyle sabit veya döner ser-

mayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslerin, kanunlarla Sayıştay denetimine tabi tutulan diğer kurumların bütün gelir, gider ve mallarıyla nakit, tahvil, senet gibi kıymetlerinin alınıp verilmesini, saklanma ve kullanılmasını denetleyip, sorumluların (Ülgüt,2002:28) hesap ve işlemlerini yargılayarak kesin hükme bağlamak (Ülgüt,2002:30),

b) Devlete ait ikraz, istikraz ve taahhütlerle çeşitli kaynaklardan bağış ve yardım suretiyle elde edilen nakdi veya ayni kıymetleri, Hazine bonolarını, bütün kefalet, kredi ve Hazine avanslarını kaydedip denetlemek,

c) Genel ve katma bütçelere ilişkin genel uygunluk bildirimlerini, Anayasada belirtilen süre içerisinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmak,

ç) Denetimine tabi kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda gerekli gördüğü hususlara dair Türkiye Büyük Millet Meclisine rapor vermek,

d) Denetimine tabi kurum ve kuruluşlarının kaynakları ne ölçüde verimli etkin ve tutumlu kullandıklarını inceleyip, bu inceleme sonuçlarını Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na sunmak,

e) 832 sayılı Sayıştay Kanununun Geçici 8 inci maddesine göre; Anayasanın 127 inci maddesi gereğince il özel idareleriyle belediyelerin mali işlemlerinin denetlenmesine dair kanun yürürlüğe girinceye kadar, 16 Haziran 1934 tarihli 2514 sayılı Divanı Muhasebat Kanununun il özel idareleri ve belediyelere ait hükümleri yürürlükte kalır, denilerek yerel yönetimler yüksek denetim kurumu kurulana kadar belediyelerin ve il özel idarelerinin denetimlerini yapmak.

Bakanlıklarca ve Sayıştay denetimine tabi diğer kurumlarca hazırlanan mali konularda hazırlanan yönetmelikler hakkında önceden görüş bildirilmesi ve Maliye Bakanlığı'nca mevzuatın yorumu noktasından yapılan başvuruların karara bağlanması, üniversitelerin 2547 sayılı Kanunun 56/d maddesine göre yaptıkları başvurular hakkında mütalaa verilmesi Sayıştay'ın yürüttüğü istişari nitelikteki faaliyetlerdir.

Sayıştay denetimine tabi olan daire ve kurumlarca harcamaya ilişkin olarak yapılan sözleşmelerle her türlü bağitlar, uygulanmadan önce tescile tabi tutulmakta; genel ve

katma bütçeli dairelerin kadro ve ödenek dağıtım işleri de önceden vize edilmektedir (<http://www.sayistay.gov.tr>, 20.04.2015).

Sayıştay'ın yetkileri şöyle belirtilebilir: Sayıştay, yasalarla kendisine verilen görevlerin yerine getirilmesi sırasında bakanlık, kurul ve kurumlarla, idare amirlikleriyle, sayman ve diğer sorumlularla doğrudan yazışmaya; gerekli gördüğü belge, defter ve kayıtları göndereceği mensupları vasıtası ile görmeye veya dilediği yere getirtmeye ve sözlü bilgi almak üzere her derece ve sınıftan ilgili memurları çağırma, bakanlık, daire ve kurumlardan temsilci istemeye yetkili kılınmıştır. Ayrıca Sayıştay, denetimine giren işlemlerle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi, Devlet, özel idare, belediye ve sair bütün resmi kurum ve kurullarla diğer gerçek ve tüzel kişilerden (Bankalar dahil) isteyebilir.

Bunlara ilaveten Sayıştay'a, denetimine giren daire ve kurumların işlemleriyle ilgili kayıtları, eşya ve malları, işleri ve hizmetleri görevlendireceği mensupları veya bilirkişiler vasıtasıyla "yerinde" ve "işlem ve olayın her safhasında" inceleme yetkisi de verilmiştir (<http://www.sayistay.gov.tr>, 20.04.2015).

Sayıştay ile ilgili yeni düzenlemeler; 29 Mayıs 1862 yılında kurulan Sayıştay'ın tarihsel birikimleri ve mevcut sistemini güçlü bir dayanak olarak algılayıp, kimi yıpranmışlık ve hantallıklarının üzerine cesaretle giderek, çağdaş dünyanın kabul ettiği uluslararası standartlarda denetim yapması ve bu denetimlerin en yüksek etkiyi doğurmasını sağlayacak mekanizmaları bir an önce kurması gerekmektedir. Bu da ciddi bir yapı ve anlayış değişikliğini gerektirmektedir (<http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der60tam.pdf>, 10.04.2015, s.49).

Bu çerçevede, Kamu Mali Yönetim Anlayışındaki Değişikliklerin Getirdiği Zorunluluklar, Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum ve Ulusal Program, Acil Eylem Planı ve Yeni Yasal Düzenlemeler (özellikle Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı) Sayıştay Kanunu değişikliğini gerektiren sebeplerdir.

Sayıştay Kanunu Tasarısı Taslağında Öngörülen Temel Düzenlemeler madde karşılıkları ile birlikte aşağıdaki gibidir (<http://slideplayer.biz.tr/slide/2450074/>, 10.03.2015);

- Denetimin amaç ve kapsamının değişmesi (Md. 1),

- AB normları ve uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun bir denetim yaklaşımı öngörülmesi (Md.2,34,35,36),

- Sayıştay'ın denetim alanının tüm kamu idarelerini kapsayacak biçimde genişletilmesi (Md.4),

- Yeni bir hesap verme sorumluluğu anlayışının benimsenmesi (Md.7),

- Sayıştay'ın görev ve yetkilerinin yeniden tanımlanması (Md.5,6),

- Sayıştay'ın teşkilat yapısının yetki ve görevlerine uygun olarak yeniden oluşturulması (Md.11,22,28,31),

- Denetim sonuçlarının kamuoyuna duyurulması (Md.43),

- Denetimin dış denetçilere yaptırılabilmesi ve uzman görevlendirilmesi (Md.45,46,47).

Belirtilen temel düzenlemeler de yer alan denetim alanının genişlemesiyle Sayıştay'ın denetim alanı aşağıda belirtilenleri kapsamaktadır;

- Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısında Belirtilen İdareler,

- Özel Kanunlarla Kurulmuş Bulunan Kamu İdareleri,

- Kamu İdarelerine Bağlı veya Bu İdarelerin Kurdukları veya Ortak Oldukları Her Çeşit İdare, Kuruluş, Müessese, Birlik, İşletme ve Şirketler,

- Kamu İdareleri Tarafından Yapılan Tüm Kaynak Aktarımları ve Kullanımları,

- Kamu İdare ve Kurumlarının Yurtiçi ve Yurtdışından Sağladığı Kaynakların ve Fonların Kullanımı,

- Kamu Hesapları, Fonları, Kaynakları ve Faaliyetleri,

- Anlaşma veya Sözleşme İle Denetlenmesi Öngörülen Uluslararası Kuruluş ve Örgütlerin Hesap ve İşlemleri.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'yla, Sayıştay'ın denetim alanı genişlemiş, denetim işlevi sadece saymanlık hesabının denetimi olmaktan çıkıp kamu idarelerinin faaliyet, işlem, karar ve kaynaklarının denetimine dönüşmüş ve denetim görevinin genel kabul görmüş uluslararası standartlar dikkate alınarak yerine getirilmesi esası benimsenmiştir.

Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı'yla, Sayıştay denetim alanına 5018 sayılı Kanundaki idarelere ek olarak KİT'lerin ve mahalli idarelere bağlı kuruluşların alınması, bölge düzeyinde Sayıştay birimleri kurulması, denetimlerin Sayıştay adına dış denetçilere yaptırılabilmesi, özel ihtisas daireleri oluşturulabilmesi, YDK'nın Sayıştay'a devredilmesi ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır.

Sayıştay Kanunu Tasarı ile; INTOSAI ile IFAC'ında benimsediği denetim türleri olan; düzenlilik denetimi (uygunluk denetimi ve finansal denetimi kapsar) ve performans denetimi benimsenmektedir.

2.1.3.2. Yüksek Denetleme Kurulu

1930'lu yılların başından itibaren Türkiye ekonomisinde yapısal dönüşümler doğrultusunda kamunun ekonomik alandaki ağırlığı giderek artmaya başlamış ve Devlet kamu sermayeli kuruluşlar (KİT'ler) oluşturmaya başlamıştır. Kamu sermayeli kuruluşların nitel ve nicel olarak ağırlıklarının artması bunların parlamento adına denetimlerinin nasıl yapılacağını gündeme getirmiştir. 1938 yılında Devletin gelir ve giderleri ile mallarını parlamento adına denetlemekle görevli yüksek denetim kurumu olarak Sayıştay (Divan-ı Muhasebat) varken, kamu sermayeli kuruluşların parlamento adına denetiminde tercih Sayıştay'dan yana kullanılmamış, Atatürk'ün direktifi ile kamu sermayeli kuruluşların parlamento adına denetimini yapmak üzere kamu iktisadi teşebbüslerinin çalışma usul ve esasları ile denetimlerini düzenleyen 17.6.1938 tarih ve 3460 sayılı Kanunla 1938 yılında Türkiye'nin ikinci yüksek denetim kurumu olarak Umumi Murakabe Heyeti adıyla Başbakanlığa bağlı olarak kurulmuş ve 1960 yılında Yüksek Denetleme Kurulu (YDK) adını almıştır.

Yürürlükteki 1982 Anayasasının 165 inci maddesinde de sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce denetlenme esaslarının kanunla düzenleneceği kuralı getirilmiştir. Anayasanın 165 inci maddesinin gerekçesinde de belirtildiği üzere, TBMM'nin bu denetimini YDK aracılığı ile yapması öngörülmüştür.

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkındaki 24.06.1983 tarih ve 72 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK), 17.6.1938 tarih ve 3460 sayılı Kanundan sonra yürürlüğe konulmuş, YDK'nın kuruluşu ile görev ve yetkilerine ilişkin kurallar içeren

bir düzenlemedir. Anayasa mahkemesinin 1988/3 sayılı Kararı ile de teyit edildiği üzere, Anayasanın 165 inci maddesinde öngörülen TBMM denetiminin, YDK raporları esas alınarak yapılması zorunluluğu, YDK'yı ismi anayasanın ilgili maddesinde ifade edilmeyen, fakat madde gerekçesinde belirtilen bir Anayasal kuruluş konumuna getirmektedir.

72 sayılı KHK'ya göre YDK Başbakanlığa bağlı, tüzel kişiliğe sahip yüksek bir denetleme organıdır. YDK; Üyeler Kurulu (1 Başkan, 18 Üyeden oluşur), denetim ve inceleme grupları ile idari birimlerden oluşmaktadır.

Denetim ve inceleme grupları ekonomik sektörler dikkate alınarak; 1 üyenin başkanlığında yeteri kadar başdenetçi, denetçi ve denetçi yardımcılardan oluşur. Meslek mensuplarının yeteri kadarı, yüksek mühendislik eğitimi almış, konusunda tecrübe sahibi teknik başdenetçi ve denetçilerden oluşmaktadır.

YDK'nın karar organını oluşturan Başkan ve Üyeler Bakanlar Kurulu kararı ile atanmakta olup, kararlarında tamamen bağımsızdırlar. Üyelerin atanma şartları Kanunla belirlenmiş objektif kurallara bağlanmıştır. Üyelerin yarısı Kanunda belirtilen şartları taşıyanlar arasından Bakanlar Kurulunca, diğer yarısı ise Üyeler Kurulunca başdenetçiler içinden belirlenecek, atamaya esas sayının iki katı aday arasından yine Bakanlar Kurulu (batılı ülkelerde de örnekleri olduğu gibi) tarafından atanmaktadır. Mesleğe giriş esas olarak denetçi yardımcılığı sistemi ile olmakla beraber, Kanunda belirtilen şartları taşıyanlar kırk beş yaşını aşmamış olmaları koşuluyla denetçi olabilmektedir. Başdenetçi ve denetçiler Üyeler Kurulunun kararını takiben, Başbakan veya ilgili devlet bakanının onayı ile atanmaktadır. YDK meslek mensupları mevzuat gereğince (Başkan, Üye, Başdenetçi, Denetçi) mesleki teminata sahiptirler. Meslek mensupları kendi istekleri dışında veya denetim hizmetlerinin gerekleriyle bağdaşmayan sağlık, ahlaki veya mesleki yetersizlikleri tespit edilmedikçe görevden alınamaz, başka görevlere atanamazlar.

YDK tarafından düzenlenen yıllık denetim raporları tam bir takım çalışması ile ortaya çıkar. Denetime tabi bir kuruluşun yıllık denetim raporunu düzenleyen denetim ekibinde en az 2 idari, 1 teknik denetim görevlisinin olması esastır. Denetim ekibi uzun süren incelemeler ve denetlemeler sonucunda kendi arasında tüm konuları etraflıca tartışarak, görüş alışverişinde bulunarak kuruluşun yıllık denetim raporunu hazırlar. Denetim ekibi tarafından düzenlenen kuruluşun yıllık denetim raporu, ilgili grup başkanı

üyenin ve denetim ekibinin de hazır olduğu Üyeler Kurulunda görüşülür, incelenir ve son şekli verilir. Artık söz konusu yıllık denetim raporu YDK tüzel kişiliğine aittir.

YDK; kurumsal, bireysel ve mali bağımsızlık bakımından niteliği uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları ile uyum göstermektedir. YDK denetim programlarının hazırlanması, denetim konuları, denetlenecek kuruluşların belirlenmesi, denetimin yapılması ve raporlanması, denetim raporlarının işleme konulması konularında hiç bir makamdan önceden ve/veya sonradan izin ya da onay almamaktadır. YDK'nın yaptığı denetim sürecine idari ya da siyasi bakımdan hiçbir irade müdahale edememektedir. YDK kurumsal açıdan (batılı ülkelerde de örnekleri olduğu gibi) Başbakanlığa bağlı olmakla beraber, bağımlı bir kuruluş değildir. YDK'nın Başbakanlığa bağlılığı, sadece, Türk idari yapısının bir gereği olarak, hiyerarşik düzendeki yerinin belli edilmesi amacıyla yöneliktir.

Hazırlanan denetim raporları, denetim ekiplerinin de hazır bulunduğu, üyeler kurulu toplantılarında bütün ayrıntıları ile görüşülür, tartışılır ve nihai karara bağlanır. Nihai raporlar hiçbir makamın onayı ya da izni olmaksızın; denetlenen kuruluşa, kuruluşun ilgili veya bağlı olduğu bakanlığa, Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), Hazine Müsteşarlığı ve TBMM'ye gönderilmektedir.

YDK raporlarının, bu suretle kabul edilerek, herhangi bir makam ya da iradenin onayına sunulmaksızın, TBMM KİT Komisyonuna tasvip çalışmalarının gerçekleştirilmesine esas denetim raporları olarak gönderilmesi keyfiyeti, idari bağımlılık/bağımsızlık tartışmalarının gereksizliğine ilişkin önemli bir olgudur.

YDK denetimi alanındaki kurum ve kuruluşlar; KİT'ler, Sosyal Güvenlik Kurumları ve Kanunlarla denetimi kendisine verilen Fon (Özelleştirme Fonu, Sos Yar. ve Day. Teş. Fonu), Özerk Kurul (Enerji Piyasası Kurumu, Şeker Kurumu, Tütün Kurumu), Özel Bütçeli Kurul (Toplu Konut. İd. Bşk., Türkiye İş Kurumu, Milli Prodüktivite Merkezi, TRT, Atom Enerjisi K., Yük. Öğr. Kr. Y. K., İhr. Gel. Etüd Merk., Patent Enst., Milli Piyango İd. Gn. Md., GAP Böl. Kal. İd. Bşk.) şeklinde örgütlenen kurumlarla TBMM KİT Komisyonu Kararı ile denetimi Yüksek Denetleme Kuruluna verilen

(Maden Tetkik Arama Enstitüsü (MTA), Elektrik İşleri Etüt İdaresi (EİEİ), İller Bankası gibi) kurumlar (Gülen, 2003) ile 4046 sayılı Özelleştirme Kanununun 11 inci maddesine göre özelleştirme kapsamına alınan kuruluşlar Yüksek Denetleme Kurulu'nca denetlenmektedir.

YDK'nın görevleri yükümlülükleri ve yetkileri; 72 sayılı KHK kapsamına giren kuruluş ve kurumları iktisadi, mali, idari, hukuki ve teknik yönden sürekli olarak gözetim ve denetim altında bulundurmak. Başbakanın görevlendirmesi üzerine incelemelerde bulunmak YDK'nın görevleridir.

Kurul Başkanı ve üyeleri ile başdenetçiler, denetçiler ve denetçi yardımcıları, denetim ve inceleme görevlisi sıfat ve yetkisine haizdirler.

Denetim ve inceleme görevlileri, denetime tabi kuruluşların her türlü gizli ve açık evrak, belge, defter ve kayıtlarını incelemeye, bunların onaylı örneklerini almaya, görevlilerden ve ilgililerden sözlü veya yazılı açıklamalarda bulunmalarını istemeye ve işyerlerinde incelemeler yapmaya yetkilidirler. Denetim ve inceleme görevlileri, denetimin ve incelemenin gerektirdiği bilgi ve belgeleri ilgili kuruluşlardan istemeye yetkilidirler.

YDK'nın denetleme konuları 72 sayılı KHK'nın 22. maddesinde aşağıdaki şekilde sayılmıştır:

- Denetlenen kuruluşların kanun ve statülerinde belirlenen amaç ve esaslara, uzun vadeli kalkınma planı ile programlara uyulup uyulmadığı,
- İşletme bütçelerinin gereklere, işlemlerin bütçelere, maliyet, bilanço ve sonuç hesaplarının dönem faaliyetlerine uygunluğu,
- Çağdaş işletmecilik esaslarına uyulup uyulmadığı,
- İşlemlerin hukuka uygunluğu,
- İşletmelerin zarara uğratılıp uğratılmadığı,

YDK'nın denetim görevine, yukarıdaki konular dikkate alındığında uygunluk denetimi yanında esas olarak finansal denetim ve performans denetimi yapılması girmektedir.

Dünyada ilk performans denetimini uygulayan yüksek denetim kurumlarının başında YDK gelmektedir.

2.1.4. Kamu Muhasebe Standartları

24 Temmuz 2003 tarihli, "AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı" "Ekonomik Kriterler" başlıklı III. Bölümünün "İdari Reform" başlığı altındaki Bütçe Kapsamının Genişletilmesi ve Mali Saydamlık bölümünde aynen; "... 2002 yılında tahakkuk bazlı muhasebe ve kamuda muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik pilot uygulamalar gerçekleştirilmiş ve olumlu sonuçlar alınmıştır. 2003 yılı içinde, Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile buna uygun olarak hazırlanan Genel ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliğinin yayımlanarak gerekli yasal zeminin oluşturulması; yeni muhasebe sisteminin 2004 yılında Konsolide Bütçe kapsamındaki kurum ve kuruluşlarda, 2005 yılında ise Genel Devlet kapsamındaki diğer kamu kurum ve kuruluşlarında uygulamaya konulması programlanmıştır. Maddi duran varlıkların sayımı, muhasebeleştirilmesi, amortisman hesaplama ve yeniden değerlendirme yöntemlerinin belirlenmesine ilişkin esas ve usullerin ise 2006 yılı sonuna kadar tamamlanarak genel yönetim kapsamına dahil bütün kamu idarelerinde ortak muhasebe ve raporlama standartları ile çerçeve hesap planının uygulanması ve böylece sonuçların kolayca konsolide edilerek uluslararası standartlara uygun devlet mali istatistiklerinin üretilmesi, raporlanması, saydamlık ve hesap verebilirlik anlayışı çerçevesinde ilgililerin bilgisine sunulması planlanmaktadır." Denilmektedir (<http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=196&l=1>, 10.04.2015).

AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı'nda devlet muhasebe standartlarının oluşturulmasının programı belirtilmiştir. Bu doğrultuda aşağıdaki gelişmeler yaşanmıştır;

Devlet Muhasebesi standartları, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacaktır. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) sayılı cetvelde sayılan genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerini, (II) sayılı cetvelde sayılan özel bütçe kapsamındaki idareleri ve (III) sayılı cetvelde sayılan düzenleyici ve denetleyici kurumları. Sos-

yal güvenlik kurumları; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerini. Mahallî idare; yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ve bunlara bağlı birlik ve idareyi, ifade etmektedir.

Kanunun 49, 50 ve 51'inci maddeleri ile genel yönetim kapsamına dahil bütün kamu idarelerinde ortak muhasebe ve raporlama standartları ile çerçeve hesap planını oluşturma görevi Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne verilmektedir. Sekreteryaz hizmetlerini Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün yürüteceği Devlet Muhasebe Standartları Kurulu hazırlanan muhasebe ve raporlama standartlarını onaylayacak ve bu standartlar Bakanlar Kurulu Kararı olarak yayımlanacaktır.

Kanunun 49'uncu maddesinde genel yönetim kapsamındaki idarelerde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerinin uluslararası standartlara uygun olarak ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı bünyesinde Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak bir kurul tarafından belirleneceği ve Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulacağı hüküm altına alınmıştır. Fıkıradaki geçen Kurulun yapısı, çalışma usul ve esasları ile diğer hususların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenleneceği hüküm altına alınmaktadır. Kanun ile getirilen bu düzenleme dünyadaki gelişmelere paralellik arz etmektedir. Ancak kurulun kabul ettiği bir devlet muhasebe standardının Bakanlar Kurulu Kararı olarak yayımlanmasına gerek yoktur. Kurul kabul ettiği devlet muhasebe standardını ya kendisi doğrudan yayımlama yetkisine sahip olmalı ya da Maliye Bakanlığına yayımlamak üzere vermelidir (Karaarslan,2005:71).

5018 sayılı Kanunun 49 uncu maddesi gereğince "Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" hazırlanmış ve 13.5.2005 tarihli ve 25814 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur (Duman,2005).

2.1.5. Kamu Denetim Standartları

Yüksek Denetleme Kurulunun denetim standartları; genel standartlar, çalışma standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç ana başlıkta toplanmıştır. Bu standartlar, YDK denetim ve inceleme raporları yönetmeliği uyarınca yürürlüğe konulan ve altmış dört yılı aşkın birikimle hazırlanmış olan Denetleme Kılavuzunda aynen yer almış olup, özenle uygulanmaktadır. Yüksek Denetleme Kurulunun sahip olduğu Denetleme Kılavuzu; finansal denetimi (auditing, muhasebe denetimi), (diğer denetim konuları da dahil olmak üzere), kuruluş tarihi olan 1938 yılından bu yıla kadar sürekli olarak geliştirilmekte, zengin bir birikimin ürünü olarak çağdaş ve bilimsel bir içerik ile normlar taşıyan ve finansal denetim konusunda Türkiye'de tek kamu denetim kılavuzu olma özelliğini sürdürmektedir (Kenger,2001).

Başbakanlık YDK'nın üç ana başlıkta toplanan denetim standartları, bu kurul tarafından yayınlanan Denetleme Kılavuzunda başlıklar itibariyle aşağıdaki gibidir (Hesap Uzmanları Derneği, s.119-120):

1. Genel standartlar

- Denetim görevlilerinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı,
- Denetimin objektifliği,
- Denetimde mesleki özen ve titizlik,
- Davranış,
- Denetimde mesleki yeterlilik.

2. Çalışma standartları

- Stratejik planlama,
- Denetimin planlanması,
- Refakatteki meslek mensuplarının gözetimi,
- İç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi,
- Denetimde yararlanılacak başlıca kaynaklar.

3. Raporlama standartları

- Denetimde bakış açısı,
- Raporların kapsamı,
- Raporların açıklığı,
- Rapor konuları arasında uyum,
- Raporların zaman içinde tutarlılığı,
- Rapor hacmi,
- Raporların dili ve üslubu,
- Raporlarda kalıplaşmadan kaçınma,
- Raporların temel düzeni ve işaretlemeler.

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne (AB) üyelik sürecinde, mevcut durumunu, hedeflerini ve takvimini belirleyen "Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Ulusal Program"ın "Mali Kontrol" başlıklı 28. Bölümünde belirtilen önceliklerden birisi de, "Dış denetimin alanının uluslararası standartlara uygun bir şekilde geliştirilmesi"dir (Polat,2006:35).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Sayıştay'ın denetim alanı genişlemiş, denetim işlevi sadece saymanlık hesabının denetimi olmaktan çıkıp kamu idarelerinin faaliyet, işlem, karar ve kaynaklarının denetimine dönüşmüş ve denetim görevinin genel kabul görmüş uluslararası standartlar dikkate alınarak yerine getirilmesi esası benimsenmiştir (Yörüker,2015:7).

Bu doğrultuda, Sayıştay'ın Anayasa ve yasalar gereğince dış denetim alanında üstlenmiş olduğu rolü, Ulusal Program çerçevesinde uluslararası standartlar ve AB ile uyumlu hale getirebilmek amacıyla "Sayıştay'ın Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi" başlıklı Eşleştirme Projesi hazırlanmıştır (Polat,2006:35).

Çalışmaları 30.03.2005 tarihinde başlayan ve 16.06.2005 tarihinde açılış töreni yapılan projenin 20 ay sürmesi öngörülmektedir. Yürütülen eşleştirme projesi ile, Sayıştay'ın yasal yapısı başta olmak üzere, yönetim ve organizasyon yapısının, denetim kapasitesinin, bilişim sistemlerinin uluslararası standartlar ve AB uygulamaları bağlamında geliştirilmesi hedeflenmektedir. Bu çerçevede, alınacak eğitimlerden sonra, denetim rehberlerinin hazırlanması çalışmalarına devam edilmektedir (Yörüker,2015:9).

Acil eylem planında Yüksek Denetim Kurumlarının tek çatı altında birleştirilmesinin öngörülmesi ve Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısında da Yüksek Denetim Kurulunun Sayıştay ile birleştirilmesi yer aldığından Sayıştay üzerine yapılan çalışmaların önemi bir kat daha artmaktadır.

İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek görevi 5018 sayılı Kanunun uyarınca kurulan, Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kuruluna verilmiştir. Kurulun çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenecektir (Keleş,2006).

Hem iç ve hem de dış denetim bakımından denetim standartlarının yürürlüğe konulması yaşamsaldır. Denetim standartlarının nasıl uygulanabileceğini açıklayan el kitaplarının ve rehberlerin hazırlanması mutlaka standartlarla birlikte ele alınıp sonuçlandırılmalıdır.

Avrupa Birliğine aday ülkelerin denetim standartları ve denetim elkitapları/rehberleri bağlamında yaptıkları çalışmalar ve ürettikleri dokümanlar bilgi ve deneyim paylaşımı bakımından son derece elverişli bir zemin oluşturmaktadır. Bu birikimlerden mutlaka yararlanılmalıdır (Yörüker,2015:10).

2.2. Türkiye'de Bağımsız Denetim

Türkiye'deki bağımsız denetim, bağımsız muhasebe ve denetimi ile bunların standartları yönüyle incelenecektir.

2.2.1. Bağımsız Muhasebedeki Gelişmeler ve Standartları

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür. Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası Avrupa Birliği'ne (AB) tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB dü-

zenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır (Başpınar,2005:46).

Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak Dünya'daki gelişmiş bir çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de çeşitli çalışmalar yapılmıştır (Başpınar,2005:42). Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı görülmektedir. Muhasebe standartları ile ilgili çalışma yapan bu kuruluşlardan en önemlileri (Yörüker,2015:12):

1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu,
2. Türkiye Bankalar Birliği,
3. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi,
4. Sigorta Murakabe Kurulu,
5. Sermaye Piyasası Kurulu,
6. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu,
7. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK),
8. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK),
9. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) 'dur.

Ancak Türkiye'de yapılan çalışmalar neticesinde çoklu bir muhasebe standardı sistemi ortaya çıkmış ve bir işletme bazen birden fazla muhasebe sistemine tabi olur hale gelmiştir. Örneğin; Türkiye piyasalarında faaliyet gösteren bir banka vergi mükellefi olarak vergi dairesine vereceği bir bilanço için "1 nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca belirlenen İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planını", bir aracı kurum olarak Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) vereceği bilanço için "SPK Muhasebe Standartlarını", bir banka olarak Bankalar Düzenleme ve Denetleme Kurulu'na (BDDK) vereceği bilanço için "BDDK Muhasebe Standartlarını" ve nihayet alacağı olası bir uluslararası kredi için ilgili kredi kuruluşuna vereceği bilanço için "Uluslararası Muha-

sebe Standartlarını" esas alarak mali tablolarını düzenlemek zorunda kalmaktadır (Başpınar,2005:47).

Yukarıda belirtilen kuruluşlardan bazılarının yaptıkları çalışmalar ülke muhasebe sistemi yönünden önemli dönüm noktaları olarak belirtilebilir. Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği'nin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan "Tekdüzen Hesap Planı Komitesi" tarafından hazırlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanan tekdüzen hesap planı bu önemli dönüm noktalarındandır (Başpınar,2005:48).

Türkiye hükümetince, Uluslararası Para Fonu'na (IMF), 30.07.2002 tarihli niyet mektubuyla, SPK'nın Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (International Financial Reporting Standards - IFRS) uygulayacağı sözü verilmiş bulunmaktadır. Bu amaçları gerçekleştirmek için, SPK, 15.11.2003 tarihli Seri:XI, No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" ve Seri:XI, No:27 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" i yayınlamıştır. Bu Tebliğler IFRS ile uyumu sağlamaktadır ve 01.01.2005'ten itibaren hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bu şirketlerin bağlı ortaklığı, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan şirketler için uygulanması zorunlu tutulmuştur. Söz konusu bu tebliğler, doğrudan bağımsız dış denetim ile ilgili olmasa da IFRS'ye uyumu gerçekleştireceği için, bağımsız denetim içinde büyük önem taşımaktadır. IFRS'lerin ülke çapında uygulamaya konması, finansal tablolardaki tutarsızlıkları azaltacak ve finansal tabloların şeffaf bir yapıya kavuşmasına ve karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasına olanak sağlayacaktır (Dönmez,2006:63).

SPK'nın Seri :XI, No: 25 Tebliği tam set halinde 33 adet IAS/IFRS'yi kapsamakta olup tebliğde ve yukarıda bahsedilen zorunlu uygulayıcılar yanında dileyen işletmelerin IFRS'yi uygulamaları da mümkündür (Cansızlar,2006:6).

Ülke muhasebe sistemi yönünden önemli dönüm noktalarından bir diğeri Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) kurulmasıdır. Türkiye muhasebe standartlarının oluşturulması ile ilgili olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulması ile ilgili düzenleme, 18 Aralık 1999 Tarih ve 23910 Sayılı Resmî

Gazete'de yayımlanan ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1 inci madde ile gerçekleştirilmiştir. Buna göre; "denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin geliştirilmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere, kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Kurul, Başbakanlığın ilgili kuruluşudur." (Gürdal,2001:138). TMSK, 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup, bu tarihten sonra TMUDESK'in görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır. Bu kurul, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur (Başpınar,2005:51). Kurulun teşkilatlanması tamamlanana kadar sekretarya hizmetleri, Başbakanlığın 16.10.2001 tarih ve 2001/49 sayılı Genelgesi uyarınca SPK tarafından yerine getirilmektedir.

Ülkemizde ve uluslararası piyasalardaki gelişmeleri yakından izleyen TMSK, gelişmiş ülkelerle de uyum sağlamak amacıyla, IAS/IFRS'ye uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiştir. Bu bağlamda TMSK, Türkiye uygulamasına yönelik standartların tamamını 2006 yılının Mart ayı sonuna kadar yayımlamayı hedeflemiş bulunmaktadır.

Ayrıca, yeni Türk Ticaret Yasa Tasarısı'nın 88'inci maddesi ile de tacirlerin muhasebeye ilişkin konularda doğrudan TMSK tarafından yayımlanacak olan Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) uyulması hususu hükme bağlanmaktadır (http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=10&id=186, 05.04.2015).

Diğer taraftan, BDDK tarafından Bankalar Kanunu'nun yerini almak üzere hazırlanan Kredi Kuruluşları Kanunu tasarısı taslağında, muhasebe ve finansal raporlama konularında yapılacak düzenlemelerde TMSK'nın görüşünün alınacağı belirtilmektedir.

Bu gelişmeler yakın gelecekte; gerek uygulama ve gerekse kuram ve öğretilerde artık Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nca yayınlanacak standartların geçerli olacağını ve ülkede halen yürürlükte bulunan muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin düzenlemelerin bu standartlara uyumlu hale getirileceğini göstermektedir (Gürdal,2005:162).

Ülkelerin muhasebe standartları ve standartların belirlenmesine ilişkin yapıları bazı farklılıklar taşımaktadır. Bu farklılıklar, hukuki ve mali sistemin yapısı, işletmelerin ortaklık yapısı ve buna bağlı olarak finansman yöntemleri, muhasebe mesleğinin gelişim düzeyi, muhasebe bilgilerinin gelişmişlik düzeyi, kullanıcılarının eğitim ve gelişmişlik düzeyi gibi faktörlerden kaynaklanmaktadır.

Ancak, son yıllarda yapılan çalışmalar, ülkeler - birlikler arasındaki muhasebe standardı farklılıklarını ülkelerin kendi uygulamalarında yapacakları değişikliklerle uluslararası muhasebe standartları ile uyumlaştırarak azaltmak yönündedir.

Türkiye'de mevcut çoklu standart sisteminin standartları incelendiğinde, uluslararası muhasebe standartlarına en yakın uygulamanın SPK Seri:XI, No: 25 Tebliğiyle açıklanan muhasebe standartları ile belirlendiği görülmektedir. Hatta öyle ki bazı küçük farklılıkların dışında bu standartlar uluslararası muhasebesi standartların adeta çevirisi durumundadır. Dünyada bu konuda cereyan eden eğilimler de göz önüne alındığında; bir an evvel çoklu standart uygulamasından vazgeçilmeli, mevcut standartlar uluslararası muhasebe standartlarına uyum dereceleri de dikkate alınarak birleştirilip tek bir muhasebe standartları sistemi olarak açıklanmalı, bu konuda tek yetkili otorite olarak da Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ilan edilmelidir. Böylece hem muhasebeciler - uygulayıcılar- öğrenciler açısından standartlar arasındaki farklılıkları anlamak bir uzmanlık işi olmaktan çıkmış, hem de işletmeler herkes için ayrı muhasebe standardına göre finansal tablo düzenlemek maliyetinden kurtulmuş olacaklardır (Başpınar,2005:56).

Finansal tablo formatında ülke çapında bir bütünlüğün sağlanması bağımsız dış denetim faaliyetlerinin daha sağlıklı ve güvenilir olarak yapılmasına da yardımcı olacaktır. Bunların yanı sıra, uluslararası yapılanmayı sağlamış finansal raporların, bizi uluslararası boyuta da taşıyacağı açıktır (Dönmez,2006:63).

Ancak, güçlü ve sağlıklı denetim mekanizması olmayan bir finansal raporlamanın pek çok sorunu da beraberinde getirdiği görülmektedir. Muhasebe usulsüzlüklerinden kaynaklanan ve halka açık büyük şirketlerin iflasına kadar varan olumsuz sonuçlarıyla yatırımcıları büyük zarara uğratan olaylar, aynı zamanda, tüm dünyada finansal raporlamanın etkinliği açısından vazgeçilmez bir mekanizma olan bağımsız denetimin önemini de gözler önüne sermiştir (Cansızlar,2006:6).

2.2.2. Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler

Türkiye'de işletme denetiminin tarihçesine baktığımızda, denetimin genellikle birbirleriyle ekonomik ilişki içinde bulunan " tarafların haklarının ve iktisadi düzenin korunması amacıyla ya da vergiyle olan ilgisi nedeniyle, kamu gelirlerinin güvence altına alınması" amacıyla, işletmeler üzerindeki "devlet denetimi" olarak oluştuğunu görüyoruz. Devlet, bu denetimi çoğu kez bizzat kendisi üstlenmiş ve sınırlı olarak ta, Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın da yer alan düzenlemelerde olduğu gibi sadece vergi denetimini sağlamaya yönelik hükümlere yer vermiştir. Bunun sonucu olarak da Türkiye'de uzunca bir süre işletme denetimi sadece kamu denetçilerince gerçekleştirilmiştir. 1987 yılından itibaren Türkiye'de kamu denetçilerinin yanı sıra bağımsız denetçilerden de yararlanılmaya başlanılmış ve bunun doğrultusunda Bağımsız Denetim kavramı uygulamaya girmiştir (Ataman,2001:119).

Türkiye'de faaliyet gösteren yabancı şirketler dışında, özel işletmelerin denetlenmesi; önce bankaların Hazine tarafından bağımsız denetime zorunlu kılınmaları, bilahare 1980'lerin sonuna doğru SPK'nın halka açık şirketlerde denetim uygulamasını başlatması ile bir ölçüde yaygınlaştı. Bazı holding ve şirketler de kendilerine bağlı işletmelerde ihtiyari olarak denetim yaptırmaya başladılar. Son olarak Enerji Piyasası Düzenleme ve Denetleme Kurumu (EPDK)' da bağımsız denetimi zorunlu kıldı (Coşkun,2006).

Bu gün için mevzuatımızda yer alan zorunlu Bağımsız Denetime tabi şirket türleri şunlardır; Sermaye Piyasası Kanuna tabi şirketler, Bankalar Kanunu'na tabi şirketler (Bankalar, Özel Finans Kurumları), Sigorta ve Reasürans Şirketleri, Faktoring Şirketleri, Finansman Şirketleri (Kaval,2003:34).

Türkiye'de her ne kadar Vergi Usul Kanunu ile Türk Ticaret Kanununda denetim ilişkin bir takım düzenlemelere yer verilse de bağımsız denetim olgusu, Sermaye Piyasası Kanunu Çerçevesindeki düzenlemeler, 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunun çerçevesindeki düzenlemeler ve Bankalar Kanunu çerçevesindeki düzenlemeler ışığında belirlenmektedir (Ataman,2006:125).

Türkiye'de bağımsız denetim ihtiyacı ve bağımsız denetim kuruluşlarının sayısının artmasıyla birlikte denetim kalitesinin artırılmasını teminen standart ve düzenleme geliştirilmesine olan ihtiyaç da artmıştır. Bu doğrultuda düzenleyici otoriteler tarafından kendi yetki ve görev alanına tabi işletmeler için, yönetmelik ya da tebliğler çıkarılmıştır. Söz konusu düzenlemeler her ne kadar benzer hükümler içerse de, bazı yönlerden farklılaşmaktadır. Ayrıca, bazı düzenlemelerde diğer otoritenin bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerine atıflar yapılmaktadır. Aşağıda bu otoriteler tarafından yapılan düzenlemeler ile 3568 sayılı Kanun ve TTK tasarısı çerçevesinde bağımsız denetim ele alınacaktır.

1. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri

Türkiye'de sermaye piyasalarının düzenlenmesi ve denetlenmesi amacıyla Sermaye Piyasası Kanunu, 30.07.1981 tarih ve 17416 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Sermaye Piyasası Kanunu ile verilen yetki ve görevleri yerine getirmek üzere 1982 yılında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kurulmuştur (Yurdakul,2005:15).

Ülkemizde denetim uygulamalarının gelişmesinde kuşkusuz sermaye piyasası uygulamalarının önemli katkıları vardır. Halka açılacak veya halka açık işletmelerin finansal tabloları uzun zamandan beri bağımsız denetlemeye tabi tutulmaktadır. Bu konudaki standartlaşmalar oldukça geniş kapsamlıdır.

Bu konuda ilk, 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan "Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik" tir. Buna bağlı olarak, bu konudaki uygulamalar, 18.12.1987 tarih ve 19668 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri:X, No:1 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Sürekli Denetlemeye Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ," 2.3.1988 tarih ve 19742 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan

"Seri:X, No:2 "Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ" ve 18.6.1988 tarih ve 19846 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan Seri:X, No:3 kapsamındaki "Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esaslar" ile ilgili Tebliğlerle başlamıştır. Söz konusu tebliğler daha sonra çeşitli değişikliklere tabi tutularak günümüze kadar uygulanmaya devam ettirilmiştir. (Seri:X Tebliğler) (Türker,2003:24).

SPK yayınladığı tebliğlerle denetim kuruluşları ve denetçilere ilişkin genel esasları, denetim standartlarını, raporlama ilke ve kurallarını belirlemiştir. SPK son zamanlarda yaşanan denetim skandalları sonucu bunların önüne geçmek amacı ile çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası paralelinde, Denetçi Bağımsızlığının Sağlanmasına İlişkin Seri:X, No:19 sayılı Tebliği (02.11.2002) yayınlamıştır. Bu tebliğ ile Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ'in bazı maddelerine eklemeler yapılmış, bazılarında ise değişikliğe gidilmiştir (Dönmez,2006:63).

Söz konusu düzenlemeler, esas olarak sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine ilişkin olup, halka açık şirketler, aracı kurumlar ve diğer sermaye piyasası kurumlarının bağımsız denetimi hakkında uygulanmaktadır. Bu kapsamda, 1987 yılından bu yana sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkili kuruluşlar listeler halinde SPK'ca ilan edilmektedir. Son durum itibariyle yaklaşık 2.000 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirin görev aldığı 94 adet bağımsız denetim kuruluşu, Kurulca sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkilendirilmiş bulunmaktadır. Kurul, ayrıca Kanunun verdiği yetki çerçevesinde söz konusu bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerini de denetlemektedir (Cansızlar,2006:7).

Denetim kavram ve uygulamaları, denetim uygulamaları ile ilgili standartlaşmalar, ülkemiz sermaye piyasası hükümlerinde daha geniş olarak ele alınmıştır. Aynı zamanda, bu uygulamaların gelişmiş ülkelere benzerlikler gösterdiğini söylemek de mümkündür (Türker,2003:30).

Bugün itibariyle SPK'nın Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşlar Listesi'nde 95 adet bağımsız denetim kuruluşu bulunmaktadır (<http://www.spk.gov.tr/apps/msd/iletisim.aspx?submenuheader=-1>, 20.04.2015). Bu kuruluşlardan 36'sı uluslararası alanda mesleki faaliyet gösteren bir bağımsız denetim kuruluşuna üyedir (20.04.2015 tarihi itibariyle).

2. Bankalar Kanunu ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Düzenlemeleri

Ülkemizde ilk bağımsız denetim uygulamaları, bankacılık alanında gerçekleştirilmiştir. Bankacılık alanında başlatılan denetim uygulamaları ile ilgili olarak hukuki düzenlemelere bakıldığında, denetim uygulamaları ile ilgili standartlaşmaya pek rastlanmamıştır (Türker,2003:31).

Bankalarda bağımsız dış denetimle ilgili ilk yasal düzenleme 16.01.1987 tarihinde Devlet Bakanlığı tarafından yayımlanan "Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ" dir (Uzay,1999:218). 24.12.1987 tarihinde Merkez Bankası tarafından yayınlanan "Bağımsız Denetim Kuruluşları Tarafından Yapılacak Banka Denetimleri Hakkında Tebliğ" hükümleri doğrultusunda bankalarda bağımsız dış denetim yapılması uygulaması başlatılmıştır (Kenger,2001).

Bankacılık alanında denetim uygulamalarına ilişkin hukuki düzenlemelerde, daha ziyade 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ve bu kanun kapsamında unvan ve yetki almış muhasebe meslek mensuplarının tesis edecekleri şirketlerin bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunabilecekleri belirtilmiş ve bunlara ilişkin genel ve mesleki standartlar ve denetim uygulamalarında izlenecek usul ve esaslardan söz edilmemiştir (Türker,2003:31).

Bankalar ve özel finans kurumları para ve sermaye piyasasının en önemli kurumları arasındadır. Bunlar temelde tasarrufları değerlendiren ve ekonomide temel işlevleri olan kurumlar oldukları için özel kanunlar ile yönetilirler ve diğer işletmelerden oldukça farklı ve daha ağır denetim ve gözetime tabidirler. Bu kapsamda bu kurumların finansal tabloları da bağımsız dış denetime tabidir. Bankalar Kanunu'nun 13/1-a) maddesi Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'na (BDDK) bankaların hesap ve kayıt düzeni hakkında düzenlemeler yapmaya yetki vermektedir. Aynı maddenin 13/2 maddesi de Bağımsız Denetim Kuruluşlarına yetki vermeye yine BDDK'yı yetkili kılmaktadır. Bu yetkiye istinaden BDDK, 13.01.2002 tarih 24657 sayılı mükerrer Resmi Gazete de Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik ve Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkındaki Yönetmelikleri yayınlamıştır. Bu yönetmeliklere göre, bankalarda bağımsız dış denetim yapabilecek denetim şirketleri BDDK'dan izin alarak kurulabile

ceklerdir. Bu denetçiler Bankalar Tekdüzen Hesap Planı ve Muhasebe Tebliğlerine uygun şekilde düzenlenmiş finansal raporları denetleyecek ve bu yönetmelikte öngörülen şekilde denetim görüşü vereceklerdir. Bankaların denetimi de aynı yılsonu (sürekli), ara dönem (sınırlı) denetim şeklinde veya özel denetim çalışması şeklinde olabilecektir.

Görüldüğü üzere Bankalar ve Özel Finans Kurumlarında denetim yapabilmek için SPK'dan alınan Bağımsız Dış Denetim yetkisi yetmemekte, bir de ayrıca BDDK'dan izin alınması gerekmektedir (Kaval,2003:36).

Bugün itibariyle bankacılık sektöründe bağımsız denetim yapmakla yetkili 39 adet bağımsız denetim kuruluşu bulunmaktadır (https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kuruluslar/Bagimsiz_Denetim_Kuruluslari/Finansal_Denetim/Finansal_Denetim.aspx, 22.04.2015).

3. Hazine Müsteşarlığı Düzenlemeleri

Türkiye'de sigortacılık faaliyeti ve bu faaliyette bulunacak kuruluşlara ilişkin ilke ve esaslar, 30.12.1959 tarih ve 10394 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu (Murakabe Kanunu) ile düzenlenmiştir. Bu Kanun hükümleri uyarınca Hazine Müsteşarlığı (Sigortacılık Genel Müdürlüğü), Türkiye Sigorta Reasürans Şirketler Birliği'nin görüşünü alarak, sigorta şirketlerinin hazırlayacağı finansal tablo ve raporlar ile bağımsız denetime ilişkin düzenlemeleri yapmaktadır (Yurdakul,2005:22).

Hazine Müsteşarlığı bu kanundan aldığı yetkiyle ilk defa 04.06.1996 tarih ve 22656 sayılı Resmi Gazete de "Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik"i yayınlamıştır. Bu yönetmelikle Sigorta ve Reasürans şirketlerinde bağımsız denetim zorunlu hale getirilmiştir (Kaval,2003:37).

Daha sonra temel düzenleme içeren iki yönetmelik daha yayınlanmıştır; 08.09.2003 tarih ve 25223 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik" ile yine aynı tarih ve sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik" tir (Yurdakul,2005:23).

Söz konusu yönetmeliklerle düzenlenen mevzuata göre, sigorta ve reasürans şirketlerinde sadece müsteşarlıktan izin alarak denetim yetkisi kazanırlar. Buradan izin alabilmek içinde, ya SPK'dan ya da BDDK'dan izin almış bir bağımsız denetim şirketi olunması ve ortaklarının 3568 sayılı Yasaya uygun şekilde meslek ünvanı almaları gerekmektedir. Bunların dışında ayrıca değişik ünvanlardaki denetim elemanlarının Müsteşarlık tarafından verilen eğitimi almaları, sınavda başarılı olmaları gibi ön koşullar gerekmektedir.

Hazine Müsteşarlığından izin alınarak kurulan ve çalışma esasları söz konusu müsteşarlığın yönetmelikleri ile belirlenen Faktoring Şirketleri ile Finansman Şirketleri SPK veya BDDK'dan izin alarak kurulan bağımsız denetim şirketleri tarafından sadece yıl sonları itibariyle bağımsız denetime tabidir. Bunlar için sınırlı veya ara dönem finansal tablo denetimine gerek görülmemiştir.

Faktoring Şirketleri ile ilgili temel düzenleme 21.12.1994 tarih ve 22148 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Faktoring Şirketlerinin Kuruluş ve Çalışma Esasları Hakkında Yönetmelik"le belirlenmiştir.

Bugün itibariyle Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde bağımsız denetim yapmakla yetkili 39 adet bağımsız denetim kuruluşu bulunmaktadır ([http://www.hazine.gov.tr/tr-TR/Arama-Sonuclari-Sayfasi?skey=Bağımsız Denetim](http://www.hazine.gov.tr/tr-TR/Arama-Sonuclari-Sayfasi?skey=Bağımsız%20Denetim), 05.04.2015).

4. Enerji Piyasası Düzenleme ve Denetleme Kurumu Düzenlemeleri

Enerji Piyasası Düzenleme ve Denetleme Kurumu (EPDK), elektrik ve doğal gaz piyasalarını düzenlemek ve denetlemek için, 03.03.2001 tarih ve 24335 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'nun 4. maddesine istinaden kurulmuştur. EPDK'nın görev ve yetkileri bu kanun ve 02.05.2001 tarih, 24390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu'nda belirtilmiştir.

Söz konusu kanunlardan aldığı yetki ile EPDK, 03.10.2003 tarih ve 25248 sayılı Resmi Gazete'de "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik"i yayımlamıştır. Bu Yönetmelik uyarınca, enerji piyasasında bir bağımsız denetim kuruluşunun yetkilendirilmesi için öncelikle sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkilendirilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, bu yönetmeliğin 24. maddesi ile, bu yönetmelikte bağımsız

sız denetime ilişkin hüküm bulunmayan hallerde, sermaye piyasası mevzuatının bağımsız denetime ilişkin hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Yönetmeliğin 23. maddesi uyarınca açıklayıcı tebliğler çıkarılmaktadır.

Bugün itibariyle enerji piyasasında bağımsız denetim yapmakla yetkili 74 adet bağımsız denetim kuruluşu bulunmaktadır (<http://www.epdk.org.tr/index.php/epdk-denetim/bagimsiz-denetim/17-icerik/denetim-icerik/1102-bagimsiz-denetim-kuruluslar-listesi>, 05.04.2015).

5. 3568 Sayılı Kanun Çerçevesindeki Düzenlemeler

Ülkemizde muhasebe hukuku dendiğinde kuşkusuz ilk akla gelen, 3568 sayılı kanunla tesis edilen Muhasebe Meslek Hukuku anlaşılmaktadır. Konu ile ilgili olarak muhasebe mesleğinin yasal olarak yürürlüğe girmesini takiben Maliye Bakanlığı tarafından çeşitli yönetmelikler yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bunlardan ilki 2.1.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"tir. Bu yönetmeliğin adından da anlaşıldığı gibi konu tamamen "tasdik" kavramına ayrılmıştır. Tasdik işlemleri ile denetim işlemleri arasında yöntem ve teknikler açısından genel olarak fark yoktur. Ancak tasdik işlemi sonucunda tasdik raporu, denetim işlemi sonucunda denetim raporu düzenlenecektir. Maliye Bakanlığı tarafından Muhasebe Meslek Hukuku kapsamında yayınlanan ikinci yönetmelik ise 3.1.1990 tarihi ve 20391 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik"tir. Bu yönetmeliğin İkinci Bölümü "Meslek Mensuplarının Çalışma Usul ve Esasları" na ayrılmıştır. Bu bölüm içinde yer alan konular ise şöyledir; Genel Meslek Standartları, Başvurma Usul ve Esasları, Çalışma Konuları, Bildirim Mecburiyeti, Yeminli Mali Müşavirlere İlişkin Hükümler, Yasak Haller ve İstisnalar. Bunlardan ilki olan Genel Meslek Standartları, ABD'de hakim olan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından Genel Standartlar ile benzerlikler taşımaktadır (Türker,2003:21).

3568 sayılı Yasa ile denetim yapma yetkisi Serbest Muhasebeci Mali Müşavir'lere (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir'lere (YMM) verilmiştir. Tasdik yetkisi sadece YMM'lere tanınmıştır (Uzay,2005:220).

6. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Çerçevesindeki Düzenlemeler

"Gerçek" denetim olgusunu ve "denetçi bağımsızlığı" ilkesini gözardı eden, denetçiyi şirketin "iç" organı gibi gören eski Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) göre, yeni TTK kanun taslağı; ilgili hususlarda birçok önemli konuda günümüzü yakalayan ve Avrupa Birliği (AB) müktesebatına uyum sağlayan çok sayıda çağdaş yenilik ve düzenlemeyi beraberinde getirmektedir. Tasarının AB müktesebatıyla paralellik arayışı içinde ele alındığı ve bu kapsamda çok önemli yol katedildiği görülmektedir.

Denetçilerin (denetleme kurulu olarak) şirketin iç organı olmaktan çıkarılıp, denetim görevinin bağımsız denetim şirketlerine ve meslek mensuplarına verilmesi, tasarının en önemli yeniliklerinden birisidir. Bu düzenlemeyle, mesleki yetkinliği ispatlanmış meslek mensuplarınca amaca uygun "gerçek" denetimi öngören bir mekanizma getirilmiştir.

Ayrıca, tasarıda, Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) başta olmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) bir otorite olarak zikredilip şahsında, ulusal ve uluslararası nitelikteki düzenleme, gelişme ve standartlara işaret edilmiş ve uyum zorunluluğu getirilmiş olması en olumlu adımlardan biri olarak nitelendirilmektedir. Muhasebe uygulamaları ve standartlarının sürekli değişim ve gelişim süreci içinde olması nedeniyle, bu tip bir atıf uygulama yorumları da dahil uygulama ve kavramsal çerçevede birlik sağlama açısından olumlu görülmektedir.

Kanunun ruhuna uygun olarak muhasebe ve denetim standartları ve amaca uygun "gerçek" denetim konusunda adım atılmış olması olumlu olmuştur. Finansal tablolar, birleşme, bölünme, tür değiştirme, sermayenin artırılması ve azaltılması gibi işlemlerin özel denetim kapsamına alınması, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve kurumsal yönetim ilkeleri açısından katkı sağlayıcı yenilikler olarak değerlendirilmektedir (Aksoy,2005:141).

Bağımsız Denetim ve buna bağlı olarak muhasebe ve denetim mesleği 3568 sayılı meslek kanunu ile yasal çerçeveye oturmuştur. Bunun yanı sıra Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili tebliğler ile, Sermaye Piyasasında yaptırılacak bağımsız denetlemeler, bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilere ilişkin genel esasların belirlenmesi ile de denetim olgusu büyük önem kazanmıştır (Ataman,2001:125).

Ancak, ülkemizde bağımsız denetim konusunda birbirinden ayrı üç kurumun ve uygulamanın olması dağınık bir durum ortaya çıkarmaktadır. Bu dağınık giderilmeye çalışılmakta ve SPK kanunu ile Bankalar Kanununa göre kurulmuş denetim firmaları arasında çalışma sahalarının birleştirilmesi gayretleri görülmektedir (Sevim,2006:123).

Türkiye'deki düzenleyici ve denetleyici kurumların, her birinin ayrı ayrı muhasebe ve denetim standartları belirlemektedirler. TTK taslağına eklenen hükümlerle; TMS'nin tek merkezden (TMSK tarafından) belirlenmesi konusunun çözüme kavuşacaktır. Ancak denetim standartlarının oluşturulması konusundaki dağınıklık devam ediyor.



BÖLÜM 3

MUHASEBE DENETİMİNDE ÖNE ÇIKAN HİLELER

3.1. Yönetim Tarafından Yapılan Hile Belirtileri

İşletme yönetimi tarafından yapılan muhasebe hileleri, yapanın özellikleri ve yapma biçimi açısından diğer hile türlerinden farklıdır. Bu tür muhasebe hileleri, ağırlıklı olarak tepe yöneticileri tarafından işletmenin kayıt ve mali tabloları üzerinde yapılan hileli düzenlemeler olarak ortaya çıkmaktadır. En tipik örnek olarak, tepe yöneticilerinin ortaklara işletmeyi iyi durumda göstermek amacıyla muhasebe kayıtları üzerinde yaptıkları düzenlemeler gösterilebilir (Bulca,2014:47).

Kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde, ortaklık yönetimi için dünyada belirlenmiş iki ortak amaç bulunmaktadır. Bunlar, yönetim kurulunun hesap verebilirliğinin sağlanması ve geliştirilmesidir. Tepe yönetimindeki uyumun ve istikrarın sağlanması, önemli bir kurumsal yönetim mekanizması olan yönetim kurulunun yönetim anlayışının tam ve doğru olmasına bağlıdır. Yönetim kurulunun tam ve doğru yönetim anlayışı, bağımsız kurul üyelerini, toplantıların gündemini, yönetimle iletişimin açıklığını, dışarıdan sağlanan danışmanlık hizmetlerini, yönetime aday olanların sorumluluklarının belirlenmesini, ücret esaslarını, denetim komitesini ve diğer komiteleri etkilemektedir (Pehlivanlı,2014:1).

Yönetim ile ilgili belirtiler:

- Yüksek tutarlarda kişisel borçlu ve mali zorluklar içindeki yöneticiler,
- Kumar veya buna benzer uygunsuz eylemlere meyilli yöneticiler,
- Geçmiş karanlık veya sabıkalı yöneticiler,

- Dürüst olmayan ve ahlaki nitelikleri taşımayan yönetim,
- Çok üst düzeyde güven sağlamış yöneticilerin varlığı,
- Düşük kaliteli yönetim kadrosu,
- Mali başarıları, işletmenin başarısına bağlı yöneticiler,
- Ayrıntılara gereken dikkati göstermeyen yöneticilerin varlığı,

Çalışanların düşüncelerine ve yorumlarına gereken değeri vermeyen bir yönetim biçimi,

- Uzun yıllar boyunca izin kullanmamayı göze alarak, işletmeden ayrı kalmayı kabullenmeyen yöneticiler,
- İşletmenin hisse başına kazanç düzeyini etkileyebilecek muhasebe seçenekleri konusunda yönetimin artan ilgisi,
- Yönetimin çelişkili ve yeterli olmayan kanıtlar sağlaması,
- İşletme ortaklarına gerçekçi olmayan bilgilerin verilmesi,
- Yatırımcılarla olağan olmayan davaların bulunması,
- Bağımsız ve iç denetçiler tarafından önerilen sistem prosedür değişiklikleri konusunda direnç gösterme,
- Özellikle, işletmenin mali yapısını sekteye uğratabilecek ciddi hukuki davaların sürmesi,
- Çok sayıda farklı banka ile çalışma,
- İşletmenin hukuk müşavirlerinde bir neden dayanmayan sık değişiklikler meydana gelmesi,
- İşletmenin çalıştığı finans kuruluşları ile tepe yöneticileri arasındaki anlamlı ilişkiler,
- Bağlantılı olunan işletmeler ile anlamlı borç veya alacak ilişkileri,
- Yatırımcı kuruluşlar, yatırım analistleri ve diğerleri ile sorunlar yaşanması veya dikkati çeken ilişkilerin bulunması,
- İlgililere mantıklı olmayan bir gecikme sonrası isteksizce bilgi verilmesi,

- Satış ve birleşme baskıları veya yönetimi ele geçirme kavgaları,
- Politik, sosyal ve çevre etkileri ile yaşanan sorunlar.

Yönetim aynı zamanda çalışanları, müşterileri ve tedarikçileri her gün karşılaştıkları standartların önemini anlatarak etik davranışlara özendirir. Kurul, yönetimin etkili hile riski yönetimini yazılı hale getirme sorumluluğuna sahiptir. Yönetim kurulunun, hile riski yönetimi kapsamında yapması gerekenler aşağıdaki gibidir (Balçcı,2008:19):

Hile riski belirlenmelidir.

Hile riski programının gözetimini işletmenin risk değerlendirme ve stratejik planının bir parçası olarak sürdürmelidir. Bu sorumluluk, işletmeyle ilgili genel riskler söz konusu olduğunda kurul toplantılarının periyodik gündeminde gösterilmelidir.

Kontrollerin etkililiğini içeren yönetim raporları hile risklerini de kapsamalıdır. Kurul aynı zamanda yönetimden, çalışanlardan, iç-dış denetçilerden ve diğer potansiyel hilekârlarla ilgili doğru ve zamanında bilgilerin alınmasını sağlayacak bir mekanizma oluşturulmasından da sorumludur.

Yönetim tarafından oluşturulan iç kontrolleri izlemelidir.

CEO'ların görev tanımları, istihdam, değerlendirme ve başarı planlama süreçlerini en uygun şekilde düzenleyerek tepe yönetimde atmosferi ayarlamalıdır.

İhtiyaç duyulduğunda dışarıdan uzmanlarla çalışabilmeli ve bu uzmanlara ait ödemeleri yapabilmelidir.

Hile riskiyle ilgili dış denetçilerden kanıt sağlamalıdır.

3.1.1 Faaliyetlerin Yürütülmesi İle İlgili Anormallikler

Faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili hileler mali tablo rakamlarındaki açıklanmayan değişiklikler, kriz ortamında faaliyetleri sürdürme, hesap döneminin kapanışına yakın olağan olmayan veya büyük ölçekli ve karlı işlemlerin varlığı ve kazançların kalite düzeyinde kötüye gidiş, kötü bir biçimde tanımlanmış işletme stratejileri ve bu stratejilerin sağlıklı bir iletişim ortamında işletme kadrosuna aktarılmaması, sektör ortalamalarına göre sapmalar gösterme, sektörde çok kötü bir isim sahibi olma, yetersiz öz kay

nak yapısı, sürekli olarak yüksek düzeylerde nakit sıkıntısı içinde bulunma, yüksek borç ve faiz kısılacı, alacakların tahsilinde sıkıntılar veya diğer nakit akış sorunları, gelirlerden daha hızlı artan giderler ve anlamlı davalardır.

Faaliyetlerin yürütülmesinde ilgili belirtilere aşağıda yer verilmiştir (Bayraktar,2007:13):

- Finansal tablo rakamlarındaki açıklanamayan değişiklikler,
- Kriz ortamında faaliyetleri sürdürme,
- Hesap döneminin kapanışına yakın olağan olmayan veya büyük ölçekli karlı işlemlerin varlığı,
- Kazançların kalite düzeyinde kötüye gidiş,
- Kötü bir biçimde tanımlanmış işletme stratejileri,
- Stratejilerin sağlıklı bir iletişim ortamında işletme kadrosuna aktarılması veya çalışanların bu stratejileri anlamamış olması,
- Sektör ortalamalarına göre çok üst düzeyde güzel görüntü verme, satışlarda karlarda meydana gelen çok hızlı artışlar,
- Sektörde çok kötü bir isim sahibi olma,
- Yetersiz öz kaynak yapısı,
- Sürekli olarak yüksek düzeylerde nakit sıkıntısı içinde bulunma,
- Yüksek borç ve faiz kısılacı,
- Alacakların tahsilinde sıkıntılar veya diğer nakit akış sorunları,
- Gelirlerden daha hızlı artan giderler,
- Anlamlı davalar,
- Uzak bir bölgeden sürekli alımlar.

3.1.2. Örgüt Yapısı ile İlgili Anormallikler

Aşırı derecede karmaşık işletme yapıları, etersiz kalitede yönetim kurulu ve denetim komitelerinin varlığı, işletmede etik kuralların ve örgüt kültürünün zayıf bir gö-

rüntü vermesi, zorbalığa veya diktatörlüğe dayanan yönetim biçimleri, denetimi zayıf, bağlı işletmelerle yapılan anlamlı işlemler, yönetimin veya denetimin etkinliğini azaltan örgüt yapıları, özellikle yıl sonlarında yapılan olağan olmayan işlemler etkili bir iç denetim bölümünün bulunmaması, yüksek oranda risk taşıyan bir sektörde faaliyette bulunma kullanılmayan veya teknolojisi eskimiş varlıkların çokluğu tepe yönetimlerinde meydana gelen sık değişimler işletmeyle ilgili taraflarla anlamlı ilişkiler (Bilge,2011:3).

Örgüt yapısı ile ilgili belirtiler aşağıdaki belirtilmiştir:

- Aşırı derecede karmaşık işletme yapıları,
- Yönetim kurulu ve denetim komitesi üyelerinin sağlıklı bir biçimde organize edilmemiş olması (örneğin denetim komitesi üyelerinin bağımsız ve objektif esaslara göre çalışmayacak kişilerden oluşturulmuş olması gibi),
- İşletmede etik kuralların ve örgüt kültürünün zayıf bir görüntü vermesi,
- Zorbalığa veya diktatörlüğe dayanan yönetim biçimleri, tepe yönetimin sık değişmesi,
- Denetlenmeyen veya başka denetim şirketleri tarafından denetlenen bağlı işletmeler ile yapılan anlamlı işlemler,
- Yönetim veya denetimin etkinliğini azaltan örgüt yapıları (örneğin merkeze uzak ortamlarda bulunan ofisler, depo veya fabrikalar),
- Özellikle yılsonlarına yakın zamanlarda yapılan anlamlı, olağan olmayan ve üst düzeyde karmaşık işlemler,
- Ortaklık ilişkisi olan diğer şirketler ile anlamlı ve olağan olmayan işlemler,
- Etkili bir iç denetim bölümünün bulunmaması,
- Yüksek oranda risk taşıyan bir sektörde bulunma,

3.1.3. Yönetim Özellikleri İle İlgili Anormallikler

İşletme yönetimi tarafından yapılan muhasebe hileleri, yapının özellikleri ve yapma biçimi açısından diğer hile türlerinden farklıdır. Bu tür muhasebe hileleri, ağırlıklı olarak tepe yöneticileri tarafından işletmenin kayıt ve mali tabloları üzerinde yapı-

lan hileli düzenlemeler olarak ortaya çıkmaktadır. En tipik örnek olarak, tepe yöneticilerinin ortaklara işletmeyi iyi durumda göstermek amacıyla muhasebe kayıtları üzerinde yaptıkları düzenlemeler gösterilebilir (Keskin,2006:16).

Kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde, ortaklık yönetimi için dünyada belirlenmiş iki ortak amaç bulunmaktadır. Bunlar, yönetim kurulunun hesap verebilirliğinin sağlanması ve geliştirilmesidir. Tepe yönetimindeki uyumun ve istikrarın sağlanması, önemli bir kurumsal yönetim mekanizması olan yönetim kurulunun yönetim anlayışının tam ve doğru olmasına bağlıdır. Yönetim kurulunun tam ve doğru yönetim anlayışı, bağımsız kurul üyelerini, toplantıların gündemini, yönetimle iletişimin açıklığını, dışarıdan sağlanan danışmanlık hizmetlerini, yönetime aday olanların sorumluluklarının belirlenmesini, ücret esaslarını, denetim komitesini ve diğer komiteleri etkilemektedir.

Yönetim ile ilgili belirtiler (Erkan,2011:32):

- Yüksek tutarlarda kişisel borçlu ve mali zorluklar içindeki yöneticiler,
- Kumar veya buna benzer uygunsuz eylemlere meyilli yöneticiler,
- Geçmiş karanlık veya sabıkalı yöneticiler,
- Dürüst olmayan ve ahlaki nitelikleri taşımayan yönetim,
- Çok üst düzeyde güven sağlamış yöneticilerin varlığı,
- Düşük kaliteli yönetim kadrosu,
- Mali başarıları, işletmenin başarısına bağlı yöneticiler,
- Ayrıntılara gereken dikkati göstermeyen yöneticilerin varlığı,
- Çalışanların düşüncelerine ve yorumlarına gereken değeri vermeyen bir yönetim biçimi,

3.2. Çalışanlar Tarafından Yapılan Hileler

Çalışan hileleri; Zimmet yolu ile hırsızlık ya da mesleki hileler denilerek te adlandırılmaktadır. Çalışanların yapmış olduğu bu çalışan hileleri, çalışan kişinin işletmenin varlıklarına el koyması ya da bunları kural dışı kullanarak işverenini dolandırması şeklinde gerçekleşmektedir.

Çalışanlara ilişkin yükümlülükler kapsamında da hilelere başvurulabilmektedir. Çalışan sayısının veya çalışanların ücretlerinin gerek belgelerde yapılan tahrifat, gerekse kıdem tazminatı tablolarında bilgilerin doğru gösterilmemesi suretiyle kıdem tazminatı karşılığının finansal tablolarda gerçek değerinden farklı olarak gösterilmesi sağlanabilecektir. Bunun yanında, kıdem tazminatı değeri için ayrılması gereken karşılıklar belirlenirken muhtemel işten ayrılma oranı gibi çeşitli varsayımlara da ihtiyaç duyulmakta olup, bu varsayımlardaki hileler de kıdem tazminatı karşılığı tutarının düşük gösterilmesine yol açabilecektir.

Bir işletme çalışanın işletmenin varlıklarını çalması veya kendi yararına kullanması biçiminde ortaya çıkan hile biçimidir. Örneğin, çalışanın işletmeden para veya mal çalması işletmenin arabasını kendi yararı için kullanması gibi.

Bir çalışanın işletmesinde, işverenin veya bir başkasının haklarını gözdardı ederek, var olan gücünü kendisine ve/veya bir başkasına yarar sağlayacak biçimde kullanmasıdır. Çalışanın rüşvet, menfaat çatışması ve ekonomik zorbalık gibi olumsuz olayların içinde rol alması örnek olarak gösterilebilir.

Genel incelendiğinde; hataların genellikle personel tarafından kasten yapıldığı görülmektedir. Ancak hileler ağırlıklı olarak şirketin üst yönetimi ve yönetici ortakları tarafından çeşitli nedenlerle yapılmaktadır. Gerçekleşme şekli de hilenin amacına göre değişir. Hilenin amacı vergi tasarrufu sağlamakla başlayıp öncelikle işletmenin durumu iyi olmadığı durumlarda kredi kaynaklarına daha iyi ulaşabilmek için şirketin olduğundan daha iyi gösterilmesine kadar uzanır.

Denetçinin dikkate alacağı personel hile belirtileri aşağıdaki belirtilmiştir:

- Muhasebe ile ilgili belirtiler,
- İç kontrol yapısı zayıflıkları,
- Analitik belirtiler,
- Üçüncü kişiler ile olan ilişkiler,
- Aşırı yaşam biçimleri,
- Olağan olmayan davranışlar,
- Çeşitli şikâyetler,

- İşten ani ayrılmalar,
- Çok fazla tashih kayıtları yapılması,
- Ani kasa hareketleri,
- Bono işlemlerindeki sürekli artış,
- Uzak bir bölgeden sürekli alımlar.

Şirketlerin ileride çalışanlarına sağlayacağı çeşitli faydalar için karşılıklar ayırması ve şirkete ekonomik fayda sağlayan çalışanlara ilişkin giderleri de gelir tablosuna yansıtması gerekir.

3.2.1. Üçüncü Kişilerle Olan Anormallikler

Üçüncü kişilere olan ilişkilerdeki belirtiler hukuk müşaviri, denetçiler, yönetim kurulu üyeleri, devlet kurumları, yönetim, banka ve diğer kredi kurumlar, müşteri ve satıcılar aşağıda belirtilmiştir:

- Hukuk müşavirleri ile ilişkiler S Anlamı ve şaibeli davalar,

Hukuk müşavirlerinde sık değişim.

- Denetçiler ile ilişkiler

Bağımsız denetçilerde sık değişim,

Bağımsız denetçilere gerekli bilgileri vermede isteksizlik veya direniş,

İç denetçi bulunmaması veya sürekli değiştirilmesi,

Finansal tablolar ile ilgili olarak olumsuz görüş bildirmeler veya görüş bildirmekten kaçınmalar.

- Yönetim kurulu üyeleri ile ilişkiler:

Açıklanamayan üye istifaları,

Üyelerde sık değişim.

- Devlet kurumları ile ilişkiler:

İptal edilmiş lisanslar,

Devlet görevlileri ile sık yapılan görüşmeler,

Anlamli ve çok sayıda gerçekleşen vergi düzeltmeleri,

Maliye elemanları ile süren sorunlar,

- Yönetim ile ilişkiler:

Yönetimde sık sık oluşan değişimler,

Yeni yönetim.

- Banka ve diğer kredi kurumları ile ilişkiler:

Yüksek borç,

Borç limitlerine uymama,

Çok sayıda farklı banka ile çalışma,

Borç ödeme zorlanma ve yeni kredi alamama,

- Müşteri ve satıcılarla ilişkiler:

Yüksek hacimli yeni müşteri veya satıcılar.

İşletmelerin bünyesinde ve dışındaki denetçilerinde meydana gelen sık sık değişimler sonucunda yönetimin bağımsız denetçilere despot, uygunsuz bir davranış biçimi göstermesi ve kamu kurumları ile yaşanan sorunlar karşısında yöneticilerin kamu otoritelerine karşı umursamaz tavırlar içerisinde olması, işletmenin geçmişinde sermaye piyasası kuruluşları ile ilgili olarak çeşitli sorunlar yaşanmış olması, işletmenin maliye idaresi ile çeşitli sorunlar yaşıyor olması, denetçilere gerekli bilgileri vermede gönülsüzlük, denetimlerin tamamlanması konusunda denetçilerin önüne gerçekçi olmayan zaman kısıtlamaları çıkartma, bağımsız denetçiler ile yönetim arasında sıkça meydana gelen önemli bakış farklılıkları, iç denetim bölümünün faaliyetlerinin kısıtlanması, özellikle, işletmenin mali yapısını sektöre uğratabilecek ciddi hukuki davaların sürmesi, çok sayıda farklı banka ile çalışma.

Üçüncü kişilerle olan ilişkilerdeki düzensizlikler şu şekildedir (Bozkurt,2010:10):

- İşletmenin denetçilerinde meydana gelen sık değişimler,

- İşletmenin önceki ve cari denetçileri arasında muhasebe, denetim ve raporlama
- Konularında sıkça tartışmalar çıkıyor olması,
- Yönetimin bağımsız denetçilere despot bir davranış biçimi göstermesi,
- Kamu kurumları ile yaşanan sorunlar,
- Yöneticilerin kamu otoritelerine karşı umursamaz tavırlar takınması,
- İşletmenin geçmişinde sermaye piyasası kuruluşlarıyla ilgili olarak çeşitli sorunlar yaşanmış olması
- İşletmenin maliye idaresi ile çeşitli sorunlar yaşıyor olması,
- Denetçilere gerekli bilgileri vermede gönülsüzlük,
- Denetimlerin tamamlanması konusunda denetçilerin, önüne gerçekçi olmayan zaman kısıtlamaları çıkartma,
- Bağımsız denetçiler ile yönetim arasında sıkça meydana gelen önemli bakış farklılıkları,

3.2.2. Analitik Anormallikler

Denetimin planlanması aşamasında uygulanan analitik işlemler hileden kaynaklanan önemli yanlışlık riskinin belirlenmesinde yardımcı olabilir, ancak bu işlemler toplam değerler üzerinden verileri değerlendirdiği için genel göstergeler niteliğindedir ve dolayısıyla hile riskinin değerlendirilmesinde alınan diğer bilgilerle birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Denetçiler, hileli finansal raporlamaya bağlı önemli yanlışlıkları işaret edebilecek gelir hesapları ile ilgili olağandışı ve beklenmedik ilişkileri bulmak için de analitik işlemler uygulayabilmektedir.

Analitik belirtiler aşağıda sıralanmıştır:

- Açıklanamayan stok eksiklikleri veya düzeltmeleri,
- Belirlenmiş özelliklerden sapmalar,
- Hurda ve atıklarda anlamlı artışlar,
- Aşırı satın almalar,

- Hesap bakiyelerinde anlamlı artış ve azalışlar,
- Fiziksel anormallikler,
- Nakit fazlalıklar veya noksanlıkları,
- Akla uygun olmayan giderler ve ödemeler,
- Yapılan tahsilatlara el konulması ile ilgili belirtilen dönen varlıklara oranla nakit tutarında azalmalar,

- Nakit ve kredi kartlı satış oranında azalmalar,
- Nakit ile kıyaslandığında alacaklarda artış,
- Hesaplar arasındaki ilginç ilişkiler, örneğin;

Bazı gider türlerinde artış, mesela danışmanlık ve reklam giderleri gibi,

Satışlar azalırken stokların artması,

Satışlar azalırken borçların artması,

Satışlar artarken nakit varlıklarda azalma,

Stoklar azalırken ticari borçların artması,

Satışlara göre satış maliyetlerinin daha fazla artması,

Faaliyet giderlerinin satışlara göre daha fazla artması,

Satış ve satın almalarındaki eğilimleri yansıtmayan alacak borç bakiye değişimleri,

Raporlanan kazançlarda artış olmasına karşın nakit akışında görülen yetersizlikler,

3.2.3. Muhasebe İle İlgili Hile Belirtileri

Muhasebe hilelerinin VUK'ta yer almasına rağmen mevzuatta tanımı henüz yapılmamıştır. Bu da kanun dışında pek çok kişi ve kurumun kendine uygun tanım yapması nedeniyle, kavramın içinin boşaltılmasına neden olmuştur. Muhasebe hilesinin sonucunda vergi kaybı ve kaçakçılık suçu oluşmaktadır. Yani muhasebe hilesinin sonucu vergi mevzuatı ile şekil bulmaktadır. Bu noktada muhasebe hukukunun eksikliğinden bahsetmek mümkündür. Muhasebe hilesinden doğan vergi cezasının kanunilik ilkesine

uygun bir fiili içerip içermediğinin saptanması için VUK 359. maddesindeki muhasebe hilesi kavramı tanımının açık ve seçik olarak yapılması gerekmektedir (Özkul,2000:25).

Günümüz toplumunda ekonominin ve teknolojinin gelişmesi ve işletmelerin büyümesi işletmelerin yapılarını karmaşık hale getirmiştir. Bu karmaşık yapı içerisinde, muhasebe işlemlerini yapan kişilerin, dikkatsizliği, tecrübesizliği, bilgisizliği ve yanılması gibi çeşitli nedenlerle yaptığı işlemlerde hatanın olması kaçınılmaz hala gelmektedir.

Muhasebede hileler ağırlıklı olarak belgeler üzerinden yapılmaktadır. Belge üzerinde yapılan hilelerin muhasebe sistemi içerisinde kolaylıkla çıkarılamaz. Aksine yapılan hileler hatadan farklı olarak bilerek yapıldığından ortaya çıkarılması oldukça güçtür.

Muhasebe hileleri; işletme kayıt, belge ve hesaplarının belli çıkar sağlamak ve başkalarını yanıltmak amacıyla gerçek durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi, tahrif edilmesi ve gizlenmesi olarak tanımlanabilir (Irmak,2002:39).

Muhasebe hata ve hilelerinin ayırımında temel yol kasıt olmakla birlikte bazı durumlarda muhasebede meydana gelen düzensizliğin muhasebe hatası veya muhasebe hilesi olarak değerlendirilmesinde aşağıdaki ilkelerden yararlanmak mümkündür:

Düzensizliğin aynı yönde sürekli devam etmesi durumunda muhasebe hilesinin varlığı,

Hesabın karşıtı ile düzensizliğin hemen anlaşılması olanağı varken yanlışlığı gidermek için yeni bir yanlışlığın yapılması halinde muhasebe hilesinin varlığı,

Küçük işletmelerde büyük tutarlarda düzensizliğe yer verilmesinde muhasebe hilesinin varlığı, büyük işletmelerde küçük tutarlarda düzensizliklerin meydana gelmesi durumunda ise muhasebe hatasının varlığı,

Düzensizliğin işletme sahibi, yöneticileri ve çalışanları yararına, diğer kişilerin dolaylı veya dolaysız zararına olması halinde muhasebe hilesinin varlığı, kabul edilmektedir.

Muhasebe hile belirtileri aşağıda belirtilmiştir:

- Kayıp belgeler,

- Banka dođrulamalarında geçersiz birimler,
- Belgeler üzerinde oynamalar veya deđiřtirmeler,
- Orijinal belgeler yerine fotokopi belgelerin bulunması,
- Genel isim ve adres içeren satıcı ve müşteriler,
- Çift ödemeler,
- Belge sıralarında veya numaralarında düzensizlikler,
- Belgelerde dikkati çeken el yazıları,
- Zamanında, bütünüyle ve uygun biçimde kayda alınmayan işlemler,
- Yetkisiz ve dayanaksız işlem ve bakiyeler,
- Sonuçları etkileyen son dakika düzeltmeleri,
- Vadesi geçen hesaplarda artış,
- Muhasebe dönemlerinde ve sınıflandırmalarında, uygunsuz işlemler,
- Belirli kişilere aşırı ödemeler,
- İşletme kayıtları ile doğrulama yanıtları arasındaki anlamsız tutarsızlıklar,
- Önemli tutarlarda stok ve fiziki varlık kayıpları,
- Kasada fazla veya noksanlıklar bulunması ve kayıtlarla anlamlı farklılıklar,
- Fiili stok sayımı sonuçları ile kaydi stok miktarları arasında sürekli olarak açıklanmayan farklılıklar,
 - İşletmenin banka hesapları arasında sürekli ve/veya olağan olmayan fon transferleri,
 - oktandır hareket görmeyen banka hesaplarının birden çalıştırılmaya başlanması,
 - Off-shore banka hesaplarına fon transferleri,
 - İşletmenin ana faaliyet konuları ile ilgili olmayan işlemlerde sıklık ve/veya olağan olmayan tutarlar,
 - Kasa hesabının büyük tutarlar kapsaması,

- Fazla sayıda nakit işlemi, hurda ve firelerde artış,
- Alacak ve borçlarda düzeltme kayıtları,
- Fazla mesailerde anlamlı artışlar,
- Şüpheli alacaklarda anlamlı artışlar,
- Uzun süredir bekleyen yüksek tutarlı şüpheli alacaklar,
- Fiili tutarların bütçe tutarlarına göre anlamlı farklar göstermesi,
- Alış faturalarının belli bir satıcıda yoğunlaşması,
- Faturalara destek veren ek belgelerin bulunmaması,
- Asla değişmeyen satıcı faturaları,
- Yükleme veya taşıma belgeleri olmayan satışlar,
- Dönem kapandıktan sonra oluşan aşırı satış iadeleri,
- Yapılan iskonto oranlarında tutarsızlıklar,
- Belgelerde yetkili imzaların bulunmaması,
- Gereksiz yere karmaşık duruma getirilen muhasebe işlemleri,
- Belge desteği olmayan kayıt girişleri,
- İşletmenin alacaklarında, borçlarında, gelirlerinde ve giderlerinde açıklanamayan düzeltme kayıtları,
- Dengede olmayan madde girişleri,
- Yetkisiz kişiler tarafından yapılan muhasebe kayıtları,
- Dönem sonunda yapılan ve olağan olmayan muhasebe kayıtları,
- Fiili gider rakamları ile bütçe rakamları arasında anlamlı farklılıklar bulunması.

3.2.4. İç Kontrol Yapısı Zayıflıkları

İşletmelerde iç denetim ortamının var olması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında ve çalıştırılmasında önemli bir faktördür.

İç kontrol sisteminin amaçları şu şekilde sıralanabilir:

- Finansal tabloların güvenilirliğini sağlamak,
- Hem işletmelerin hem de yasal düzenlemelerin getirdiği düzenlemelere uygunluğu sağlanmasına yardımcı olmak,
- İşletme varlıklarının suistimallere karşı korunmasını sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin verimliliğinin ve politikalarla uyumluluğunun sağlanmasına yardımcı olmak,
- İşletme kaynaklarının ekonomik ve etkin biçimde kullanılmasını sağlamak.

Muhasebe hilelerinin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında iç kontrol sistemlerinin varlığı birinci derecede önemli bir güvenlik duvarı oluşturmaktadır. Ancak bu sistemlerin kurulması tek başına yeterli caydırıcılığı sağlamayabilecektir. Bu nedenle, sistemlerin etkili çalışmalarını bozabilecek kontrol zafiyetlerinin giderilmesi için çözümler üretilmesi aynı derecede önemli sayılmalıdır. Sözelimi ayrıntılı standartların takdir hakkını kısıtlaması, denetçilerin niteliksiz olması, kurumsal yönetim sistemlerinin yetersiz olması, kontrol eden ve edilenler arasında bağımlılık yaratan ilişkiler, çıkar çatışmaları, kurumların sorunlarını gizleme eğilimi, denetimin gözetim ve yargı organlarından yeterince destek görmemesi gibi bir dizi alanda iyileştirmeler yapmak amacıyla çok taraflı ve boyutlu çalışmalar içine girmek anlamlı bir başlangıç noktası oluşturabilecektir.

Kontrol kavramı, muhasebe denetiminden farklı olup, olaylara, faaliyetlere ve kişilere etki edebilme gücüne sahip olma anlamında kullanılmaktadır. Kontroller muhasebe ile ilgili olabileceği gibi muhasebe dışında da olabilir. İşletme içinde var olan kontrolleri, işletme dışındaki denetimden ayırmak için iç kontrol kavramı kullanılmaktadır. İç kontrol ile ilgili ilk kapsamlı araştırmaları yapan kuruluş olan Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü 1949 yılında yayınladığı bir denetim raporunda iç kontrol kavramını, örgüt planı ile işletme varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemler bütünü olarak tanımlamıştır. İç kontrol sistemi ise, örgütün amaçlarına ulaşmasında yönetime makul bir güvence sağlamak amacıyla oluşturulan politika ve prosedür

lerden meydana gelmektedir. Söz konusu politika ve prosedürlere kısaca “kontroller” veya “iç kontrol” adı verilmektedir. İç kontrol sistemi, işletmelerin amaçlarına ulaşmalarına engel olacak olumsuzlukların önlenmesine ve kurumsallaşmalarına önemli katkılar sağlamaktadır (Toprak,2009:54).

İç kontrol yapısı zayıflıkları unsurları şu şekildedir:

- Genel olarak bir iç kontrol yapısının olmaması veya çok zayıf olması. Mesela;

İptal edilen veya ciro edilen çeklerin aylık bazda gözden geçirilmemesi,

Ücret çeklerinin çalışan kartları ile karşılaştırılmaması,

Banka hesapları arasında transfer edilen fonların sorgulanmaması,

Banka mutabakatlarının aylık bazda yapılmaması, bu işlemde farklı bir çalışanın sorumlu olmaması,

BÖLÜM SON

SONUÇ

Türkiye'de bağımsız denetimin gelişiminde, 1987'den bu yana, kamu kurumları öncülüğünde bankacılık, sermaye piyasaları, sigortacılık, enerji piyasası gibi belirli sektörlerle yönelik olan, her bir kurumun kendi görev alanındaki sektörlerle ilgili ayrı ayrı düzenlemelerde bulunduğu, dağınık bir süreç söz konusu olmuştur. Bir taraftan da 1989 tarihli 3568 sayılı Yasa ile devletin yaptığı denetimlerin çeşitli sebeplerle yetersiz kalmasından dolayı, yeminli mali müşavirlik mesleğini yasal bir statüye kavuşturarak, vergi denetimi üzerine kurulu, dünyada sadece Türkiye'ye özgü farklı bir model olan tasdik denetimi müessesesi de oluşturulmuştur.

Günümüze geldiğimizde, Türkiye son yıllarda, AB'ye adaylık sürecinin de etkisiyle pek çok alanda çok hızlı bir değişim ve gelişim sürecine girmiş, bu kapsamda mali sistem alanında da önemli değişimlere girişmiştir. Bu kapsamda 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun çıkarılmasıyla, 2011 yılı, Türkiye'de bağımsız denetim alanında pek çok yönden önemli bir dönüm noktası olmuştur. Yeni TTK'da işletmelerin denetimi ile ilgili önemli değişiklikler yapılmıştır. 6102 sayılı TTK'nın denetlemeye ilişkin hükümleri, uygulamada formaliteden ibaret olan iç denetim sistemi yerine bağımsız denetim müessesesini tesis etmiştir. Yine bu kanuna dayanılarak çıkarılan 660 sayılı KHK ile bağımsız denetime yönelik düzenleme ve uygulamaları tek çatı altında toplamayı amaçlayan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur.

Türkiye'de şu anda birbiri ile ilgili ancak birbirinden farklı iki bağımsız denetim çeşidi vardır. Uygulamada bugüne kadar hem işletmelere hem de devlete sağladığı yararlar göz önünde bulundurulduğunda tasdik denetiminin bağımsız denetime nazaran daha ağırlıkta olduğu bilinmektedir. Ancak 14.03.2014 tarih ve 2014/5973 sayılı

Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamı önemli ölçüde genişletilmiştir. Gelecekte de zorunlu olarak bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamının gitgide genişletilmesi ve nihai olarak da tüm şirketleri kapsayacak şekilde tamamen genişletilmesi öngörülmektedir.

Ülkemizde bağımsız denetim alanında son dönemdeki gelişmeler, bağımsız denetimin önemini gittikçe artırmakta, bu durum da "bağımsız denetim zorunluluğu geldikten sonra tasdik denetimine gerek kalacak mıdır? Tasdik denetiminin bağımsız denetimle ilişkisi nasıl olacaktır? Birbirinin alternatifi mi yoksa tamamlayıcısı mıdır?" sorularını gündeme getirmektedir. Bütün bu sorulara verilecek cevabın temeli her iki denetim biçiminin karşılaştırılmasından çıkan sonuçlardadır. Buna göre her iki denetim biçimi de niteliği, gerektiren nedenler, amacı, kapsamı, yararları, konusu, denetlenenler, denetleyenler, ilgili taraflar, denetçilerin bağımsızlıkları ve sorumlulukları gibi hemen hemen her açıdan farklı olan müesseselerdir. Bu yönüyle her ikisi de farklı kesimlerin, farklı ihtiyaçlarına, farklı şekilde cevaplar vermektedirler. Ancak birbirleriyle ilgisiz de değildirler. Her iki denetim biçimi de birbiriyle son derece ilgili, benzer ve sonuç olarak birbirlerinin tamamlayıcısı olarak değerlendirilebilir. Tamamlayıcıdır, çünkü ortaya çıkacak vergi matrahı tam ve doğru olarak tespit edilmeden mali tabloların doğruluğundan da söz edebilmek mümkün değildir.

Türkiye'de bağımsız denetimin ilerleyen süreçte tüm ekonomiyi kavraması halinde, tasdik denetiminin boyutlarının her geçen gün küçüleceği ve belki de gerekli olmayacağı görülebilecektir. Ancak, kayıt dışı ekonominin devamı ve bağımsız denetiminin yaygınlaştırılmaması tasdik denetimini daha güçlü bir şekilde var edecektir.

Dünyada ve Türkiye'de denetime duyulan ihtiyaç ve bundan dolayı denetimin önemi her geçen gün artmaktadır. Bu kapsamda Türkiye'de her iki denetim müessesesinin sorunları ve çözüm önerilerinin de ele alınmasına ihtiyaç vardır. Hem bağımsız denetim hem de tasdik denetiminde sorunların büyük ölçüde denetçinin bağımsızlığı ile mesleki özen ve dikkati etrafında toplandığı görülmektedir. Bununla birlikte, geniş anlamda bağımsız denetim sistemine yönelik yapısal sorunlar ve işletmeler açısından da bir takım sorunlar söz konusudur. Bu sorunların çözümüne yönelik olarak; denetimi yapanların iş kapasitesinin tespit edilmesi ve iş hacminin bu

kapasiteye göre belirlenmesi, denetim ücretinin tahsilatının muhtasar beyanname ile devlet tarafından veya oluşturulacak bir havuzdan meslek kuruluşları tarafından yapılması ve denetimi yapanlara ödenmesi, denetim hizmetlerinin yetkili kurullar tarafından dağıtılması gerektiği, bağımsız denetim mevzuatı ve vergi mevzuatı arasında uyumsuzluğun giderilmesi gerektiği şeklinde öneriler söz konusudur.

Denetim ve denetim mesleğinin geleceği, onuru, kalitesi, tarafsızlık ve bağımsızlığı açısından her türlü önerinin, hem ilgili tüm taraflar, hem akademik çevrelerce geliştirilmesine, kamuoyuna sunulmasına ve ilgili düzenleyici kurumlar tarafından da üzerinde konsensüs sağlanan konuların ivedilikle uygulamaya geçirilmesine büyük ölçüde ihtiyaç duyulmaktadır.



KAYNAKÇA

AĞCA, A. (2005), "Üniversitelerimizde Verilen Denetim Eğitiminin Teknolojik Gelişmeler Sonucunda Değişen Denetim Olgusu Ve Değişen Denetçi Profili Karşısındaki Durumu", *XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*.

AKSOY, Tamer (2005), "Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Işığında Denetim ve Muhasebe Yasal Düzenleme Çerçevesine İlişkin Analitik Bir Değerlendirme", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Eylül.

ALTUĞ, Figen (2000), *Mali Denetim*, İkinci Baskı, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa.

Arıkan, Y. (2000), "Kamuoyunda Mesleki İtibarımızı Yok Eden Haksız Rekabete Gelin Hep Birlikte Son Verelim", *İSMMMÖ; Mali Çözüm Dergisi*; Sayı: 52, 2-4 Temmuz-Ağustos-Eylül.

ATAMAN AKGÜL, Başak, "Türkiye'deki Denetim Uygulamalarının Çeşitli Kanunlar Açısından İncelenmesi", *Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 14, 2001, <http://www.manas.kg/index?id=222>, 10.04.2015.

AYBOĞA, H. (2001), "Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek-Etiği-Ahlakı", *Ege Akademik Bakış*, Cilt 1, Sayı 2, 28-44.

AYDIN, K. (2004), *Beden Eğitimi Öğretmenlerinin Tükenmişlik Düzeyleri ve Tükenmişliği Etkileyen Bazı Faktörlerin İncelenmesi Aksaray İli Örneği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Beden Eğitimi ve Spor Öğretmenliği Anabilim Dalı, Ankara.

BALCI Ahmet, (2008), "Finansal Raporların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlüklerin Tespit Edilmesi SAS 99 Kapsamında İncelenmesi ve SPK Düzenlemesi ile Karşılaştırılması", Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

BARUN, Bayram, (2006), "Yeni Sayıştay Kanunu Ne Getiriyor?", 22 Haziran 2006. <http://slideplayer.biz.tr/slide/2450074/>, 10.03.2015

BAŞPINAR, Ahmet, (2005), "Türkiye'de ve Dünya'da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", Maliye Dergisi, No.140, Ağustos.

BAYRAKTAR Ahmet, (2007), "Türkiye'de Muhasebe Hileleri Tarihi", Yüksek Lisans Tezi, Edirne Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.

BİLGE Gökhan, (2011), „Bankalar Açısından Risk Yönetiminin Önemi Ve Basel-II Sürecinin Risk Yönetimi Üzerindeki Etkileri““, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.

BİLGİN, N. (2003), *Sosyal Psikoloji Sözlüğü*, Bağlam Yayıncılık, İstanbul.

BOZKURT Nejat, (2010), İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileler, Ortaya Çıkartılması ve Önlenmesi, Sunum, TÜRMOB.

BULCA Handan ve YEŞİL Tolga, (2014), "Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı", Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi.

CANSIZLAR, Doğan, (2006), "Türkiye Muhasebe Standartları Tanıtım Konferansı", Konuşma Metni, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Düzenlenen, Sheraton Oteli/Ankara, 12 Nisan 2006. http://kgk.gov.tr/contents/files/rapor_2006.pdf, 10.04.2015.

COŞKUN, Aslan, (2006), "Denetim ve Denetime Talep / Denetim Faaliyetleri / Meslek Tekniği", 21 Nisan 2006, http://gafa.com.tr/FTP/Ic_Denetim.pdf, 10.03.2015.

DEMİRBAŞ, Tolga, (2001), Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması, 1. Baskı, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi:17, Ankara, 2001, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras17sayperuyg.pdf>, 20.04.2015.

DOĞAN, Z. ve ÖZULUCAN, A. (2004), Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirin Karşılaştıkları Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Türmob Yayınları - 242.

DÖNMEZ, Adnan, BERBEROĞLU, P. Başak ve ERSOY, Ayten, "Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları- AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması", Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, (9), 2005, 52-78. <http://www.akdeniz.edu.tr/iibf/yeni/genel/dergi/Sayi09/08Donmez.pdf>, 2006, 63

DUMAN, Ömer, Yeni Mali Yapılanmada Muhasebe Sistemi, İstanbul, Haziran 2005, <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/turkeysymposium>, 04.04.2015

FIRAT, H. (2001), "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Açısından Muhasebe Mesleğinin Misyonu ve Vizyonu", *Beşinci Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 5-6 Mayıs 2001.

GÜLEN, Fikret, "Dış Denetim Sistemi Nasıl Tasarlanmalı", 2. Mali Yönetim Alanı Arenası, Kamu Harcamalarında Hesap Verilebilirlik ve Şeffaflık İçin Denetim Konulu Seminer, Ankara, 2-3 Nisan. 2003, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/ekutupana2.asp?id=412>, 30.03.2015

GÜRDAL, Kadir, (2001), "Muhasebe Dünyasından Haberler", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ekim.

GÜRDAL, Kadir, (2005), "Muhasebe Dünyasından Haberler", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak.

HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, Denetim İlke ve Esasları, 1. Cilt, 3. Baskı, Yıldız Ofset, İstanbul, 2004.

<http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der60tam.pdf>, 10.04.2015

http://forum.izsmmmo.com/forum_posts.asp?TID=1556

<http://hkeles.blogcu.com/kamuda-etkin-bir-ic-denetim-icin-temel-sartlar/10331508>

http://mevzuat.meb.gov.tr/html/25326_1.html, 20.04.2015

<http://slideplayer.biz.tr/slide/2851442/>, 20.09.2015

<http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=196&l=1>, 10.04.2015

<http://www.epdk.org.tr/index.php/epdk-denetim/bagimsiz-denetim/17-icerik/denetim-icerik/1102-bagimsiz-denetim-kuruluslar-listesi>, 05.04.2015

[http://www.hazine.gov.tr/tr-TR/Arama-Sonuclari-Sayfasi?skey=Bağımsız Dene-tim](http://www.hazine.gov.tr/tr-TR/Arama-Sonuclari-Sayfasi?skey=Bağımsız+Dene-tim), 05.04.2015

http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=10&id=186

<http://www.muhasabetr.com>, 20.04.2015

<http://www.sayistay.gov.tr>, 20.04.2015

<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/ekutupana2.asp?id=412>

<http://www.spk.gov.tr/apps/msd/iletisim.aspx?submenuheader=-1>, 20.04.2015

<http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/turkeysymposium>

https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kuruluslar/Bagimsiz_Denetim_Kurul-uslari/Finansal_Denetim/Finansal_Denetim.aspx, 22.04.2015

<https://www.maliye.gov.tr>, 20.04.2015

<https://www.maliye.gov.tr/Denetim/MB%20%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Birim%20y%C3%B6n-er-gesi.pdf>, 20.04.2015

IRMAK R., Arslan Kurnaz, G., Çağlayan, B., Bal, B., (2002), Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi, Vergi Denetmenler Derneği Yayınları, Ankara.

İBIŞ, C.(2002), "Bilgi Çağında Muhasebecilik Mesleğinin Geleceği ve Yeni Muhasebeci Kimliği", *XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi*, Türmob Yayınları-199, 1012 Ekim, İstanbul.

İŞGÜDEN, B. ve Çabuk, A. (2006), "Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkisi", *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* Cilt: 9, Sayı: 16, 59-86.

KARAARSLAN, Erkan, (2011), Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları, TÜRMÖB Yayınları-276, Ankara.

KARAARSLAN, Erkan, (2002), "Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi", *Maliye Dergisi*, No.140, Ağustos.

KARAARSLAN, Erkan, (2005), Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları, TÜRMOB Yayınları-276, Seri No: 2005-11, Ankara.

KARAASLAN, Erkan, (2004), "Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni", Sayıştay Dergisi, Sayı:54, Temmuz-Eylül.

KAVAL, Hasan, (2003), Muhasebe Denetimi, Cem Web Ofset, Ankara, 2003.

KELEŞ, Hayrullah, "Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar", 2006 <http://hkeles.blogcu.com/kamuda-etkin-bir-ic-denetim-icin-temel-sartlar/10331508>, 05.04.2015

KENGER, Erdal, (2001), Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, Şubat.

KESKİN Duygu Anıl, (2006), İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme, 1.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.

KÖSE, H. Ömer, (2001), "Parlamento Adına Denetim İşlevi ve Yüksek Denetim Kurumlarının Parlamento ile İlişkileri", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, No:40, İstanbul.

NALTBANTOĞLU, R. (2007). Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açıları, <http://www.archive.ismmm.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5oturum>, 01.04.2015.

ÖZDEMİR, E. (2003), *Muhasebe Eğitiminde Karşılaşılan Güçlükler ve Muhasebecilik Mesleğinin Sorunları*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Adapazarı.

ÖZKUL Fatma Ulucan, Zehra Almalı Özdemir, Mehmet Fatih Bayramoğlu, (2000), İşletmelerde Hile Riski Yönetimi, İstanbul: Beta Yayınevi.

PEHLİVANLI Davut, (2014), Türkiye’de Suistimal, Etik Kurallara Uyumsuzluklar, Asil Denetim Dergisi, Sayı:2, İstanbul.

Pekdemir, Recep, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Mali Tablolar, İSMMMO Yayını, İstanbul, 1999.

PEKDEMİR, Recep, (2000), Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Mali Tablolar, İSMMMO Yayını, İstanbul.

POLAT, Necip, (2006), "Sayıştayın Denetim Kapasitesini Güçlendirme Projesi", Sayıştay Dergisi, Sayı:60, Ocak-Mart 2006, <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der60tam.pdf>, 10.04.2015.

Sanlı, N. (1996), "Meslek Mensuplarının Meslek İçi Eğitim ve Gelişiminde Karşılaştıkları Güçlükler ve Çözüm Önerileri", *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 35, Mart-Nisan.

SEVİĞ, Veysi, (2006), "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Görevleri", Dünya Gazetesi, 30 Ocak 2006, http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=10&id=186, 05.04.2015

SEVİĞ, Veysi, (2006), "Türkiye'de İç Denetim Olgusu Ve Kamusal İç Denetim", Dünya Gazetesi, 29 Ağustos 2006, http://forum.izsmmmo.com/forum_posts.asp?TID=1556, 10.04.2015

SEVİM, Şerafettin, ÇETİNOĞLU, Tansel ve KURNAZ, Niyazi, (2006), "Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye'de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat mıdır?", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:74, Ocak-Mart.

ŞANLI, S. (2002), Adana İlinde Çalışan Polislerin İş Doyumu ve Tükenmişlik Düzeylerinin Bazı Değişkenler Açısından İncelenmesi, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

TOPRAK Funda, (2009), "Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata, Hile ve Meslek Etiği Konularındaki Tutumları Üzerine Bir Araştırma:Ankara ve Balıkesir Örneği", *Yüksek Lisans Tezi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

TÜRKER, Masum, PAKDEMİR, Recep, SELVİ, Yakup ve YILMAZ, (1995), Fatih, Sınırlı Uygunluk Denetimi, Türmob Yayınları-198, Seri No: 2003-1, Ankara.

Uzay, Ş. (2005), "Muhasebe Meslek Stajyerlerinin Sorunları ve Beklentileri: Bir Araştırma." *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 25, 70-78.

UZAY, Ş. ve Güngör, Ş. (2004), "Muhasebecilerin Sorunları ve Beklentileri: Kayseri ve Nevşehir İlleri Uygulaması." *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 22.

ÜLGÜT, Altan, (2002), Yargıtay, Danıştay, Sayıştay ve İdari Yargı, Türmob Yayınları-185, Seri No: 2002-8, Ankara.

YALKIN, Y. K. (2001), Genel Muhasebe İlkeleri - Uygulaması Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Turhan Kitabevi, 12. Baskı, Ankara.

YILDIZ, F. (2002), *Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı*, Der Yayınları: 338, İstanbul.

YÖRÜKER, Sacit, (2003), "Yeni Konseptler ve Gelişmeler Temelinde Kontrol ve Denetim Sistemlerimize İlişkin Bir Değerlendirme", 2. Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası (Sunum Metni), Hilton Oteli Ankara, 2-3 Nisan 2003, http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/37ikmyra_sy.pdf, 10.09.2015.

YURDAKUL (2005), Hüseyin, Bağımsız Denetimde Kalite Kontrolü ve Türkiye'deki Uygulamalar, Yayımlanmamış Master Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

ÖZGEÇMİŞ

Hasan ZENGİN, 15.06.1985 tarihinde İstanbul İlinin Beyoğlu İlçesinde doğdu. İlköğretim ve lise öğrenimini İstanbul'da tamamladı.

Ön lisans eğitimini 2004-2007 yılları arasında Selçuk Üniversitesi, Beyşehir Meslek Yüksek Okulu Muhasebe bölümünde , Lisans eğitimini 2007-2010 yılları arasında Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme bölümünde tamamladı. Muhasebe mesleğine 2001 yılında ticaret lisesin de stajyer olarak başladı. Çeşitli sektörlerde Muhasebe Elemanı, Muhasebe Uzmanı, Muhasebe Sorumlusu ,Muhasebe Müdür Yardımcılığı, Muhasebe Müdürlüğü Yaptı. 2014 yılından itibaren Uluslararası hizmet veren Mimari taahhüt firmasında Muhasebe Müdür yardımcılığı görevi yapmaktadır.

ZENGİN, Mart 2016 dönemi SMMM yeterlilik sınavına girmiş olup, evli 1 çocuk babasıdır.