

AVRUPA BİRLİĞİ MÜKTESEBATINA UYUM SÜRECİNDE MUHASEBE VE DENETİM ALANINDA YAPILAN DÜZENLEMELER

Dr. Mehmet Ünsal MEMİŞ
Çukurova Üniversitesi
İİBF İşletme Bölümü
mmemis@cu.edu.tr

Dr. Mehmet Fatih GÜNER
Beykent Üniversitesi
İİBF Bankacılık ve Finans Bölümü
fatihguner01@gmail.com

ÖZET

Avrupa Birliği üyelik süreci sosyal, siyasal, ekonomik, kültürel alanlarda önemli değişimleri gerektirmektedir. Aralık 1999 tarihli Helsinki Zirvesinde aday ülke statüsü verilen Türkiye ile katılım müzakereleri Ekim 2005'te başlamıştır. 3 Ekim 2005 tarihli "Hükümetlerarası Konferans"ta kabul edilen "Müzakere Çerçeve Belgesi" kapsamında AB Müktesebatının uygulanması öngörülmüştür. AB'ye üyelik sürecinin tamamlanabilmesi için Türkiye topluluk müktesebatına uygun hukuki çerçeve oluşturmak ve uygulamalar geliştirmek zorundadır. Bu çalışmanın amacı Ekim 2005 tarihinde AB tam üyelik müzakereleri sürecine girmiş olan ülkemizde, "Müzakere Çerçeve Belgesi" kapsamında AB Müktesebatına uyum sürecinde muhasebe ve denetim alanında yapılan ve yapılması öngörülen düzenlemeleri incelemektir. Bu bağlamda "şirketler hukuku" başlıklı altıncı fasıl ile "mali kontrol" başlıklı otuz ikinci fasıl incelenmiş, muhasebe ve denetim alanındaki AB direktifleri değerlendirilmiştir. Türkiye Avrupa Birliği üyelik sürecinde muhasebe ve denetim alanında bazı birincil ve ikincil düzey mevzuat değişikliklerini gerçekleştirmiş, ulusal program ile ilerleme raporları çerçevesinde yeni kurum ve kadrolar ihdas etmiş olmasına karşın halen çeşitli mevzuat değişikliklerine ve uygulamaların yaygınlaştırılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

Anahtar Sözcükler: AB Müktesebatı, AB 8. Direktif, 6. ve 32. Fasıllar

ABSTRACT

European Union candidacy process requires essential changes on social, political, economic and cultural fields. Full member negotiations were started in 2005 with Turkey which candidacy status was recognized in European Council Summit Meeting in 1999. In the context of negotiations implementation of European Union Acquis was accepted. In order to complete candidacy status Turkey has to constitute appropriate legal framework and practices. The purpose of this study is to analyze regulations made or will be carried out in the future on the fields of accounting and auditing for adopting Turkey legislation to the European Union Acquis. In this respect the sixth chapter titled "corporate law" and the thirty-second chapter titled "financial control" and Commission Directives on accounting and auditing are evaluated. Even though Turkey have constituted some primary and secondary level legislation and established new institutions and positions during the candidacy process still various legislation changes and practice generalizations are required.

Key Words: Acquis Communautaire, 8th Directive of the EU, 6th and 32nd chapter

1. Giriş

Muhasebe ve denetim, gerek özel sektörde gerek kamu sektöründe, kurumların etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesi, tam, zamanlı ve doğru bilgilerin elde edilmesi ve geleceğe yönelik sağlıklı kararların alınabilmesi için son derece önemli işlevler üstlenmektedir. Üstlendiği bu önemli işlevler nedeniyle muhasebe ve denetim alanında çeşitli standartlar ve yaklaşımlar geliştirilmektedir. Uluslararası düzenleyici örgütlerin de desteği ile bu standartlar ve yaklaşımlar küresel ölçekte uygulama alanı bulmaktadır. Bu çerçevede ilgili alanlarda yapılan düzenleme ve standartların hızlı bir şekilde ülke mevzuatına uyarlanması, diğer ülkeler ile uyumun sağlanması açısından son derece önemlidir. Çalışmada sırası ile Avrupa Birliği'nde düzenlenen muhasebe direktifleri incelenmiş, AB müktesebatına uyum programında yer alan “Şirketler Hukuku” ve “Mali Kontrol” fasılları çerçevesinde hazırlanan 5018 Sayılı Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, Sayıştay Kanun Tasarısı ve 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile getirilen düzenlemeler incelenmiştir.

2. Uyumlaştırmanın Önemi Ve Uyumlaştırma Üzerine AB’de Yapılan Düzenlemeler

Özellikle son yıllarda uluslar arası yatırımların artması, çok uluslu şirketlerin, uluslararası kredi akışına önem vermeleri bağımsız denetim firmalarının faaliyetlerinin artması her ülkenin kendine özgü ulusal standartlarını uluslar arası standartlar ile uyumlaştırmasının sebebi olmuştur. Uluslararası uyumlaştırma ile ilgili olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Avrupa Birliği (AB), Birleşmiş Milletler(BM), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Sermaye Piyasası Kurulları Uluslararası Örgütü (IOSCO) gerçek anlamda dünya çapında faaliyet göstermektedir (Uçma, 2005).

Şirketlerin boyutlarının artması ile birlikte faaliyet gösterdikleri coğrafi çevre de genişlemiştir. Farklı coğrafi çevrelerde faaliyet gösteren şirketlerde farklı muhasebe ve raporlama uygulamaları beraberinde karışıklıklara yol açmıştır. Bu karışıklıkların yol açtığı olumsuz etkilerden korunmak üzere muhasebe, raporlama ve denetim uygulamalarında tekdüzeliğin sağlanması, belirli bir standardın oluşturulması ihtiyacı hasıl olmuştur. Bu bağlamda farklı şirketlerin farklı uygulamalarının, hatta aynı şirketlerin farklı bölgelerdeki farklı uygulamalarının önüne geçmek amacıyla muhasebe, raporlama ve denetim uygulamalarında uyumlaştırma yoluna gidilmektedir.

Uyumlaştırmanın sağlayacağı yararlar aşağıdaki biçimde özetlenebilir (Mogul, 2003, s. 681-682; Çankaya, 2007, s. 131):

- Uyumlaştırma, güvenilir ve yüksek kalitede raporlama sağlar,
- Ülkenin ekonomik ve finansal gelişimini görme noktasında önemli katkılar sağlar,
- Çokuluslu şirketlerde etkin performans değerlendirme imkanı sağlar,

- Şirketlerin ulusal ve uluslararası rakipleriyle sağlıklı karşılaştırılması imkanı sağlar,
- Şirketlerin uluslar arası güvenilirliğini artırır,
- Uluslararası sermaye piyasalarına girişi kolaylaştırarak şirketlerin sermaye maliyetlerinin azalmasını ve performanslarının artmasını sağlar.

Bu yararlar göz önüne alınarak Avrupa Birliği üye ülkelerinde muhasebe, raporlama ve denetim alanlarında uyumlaştırmayı sağlamak üzere bir dizi direktif (yönerge) hazırlanmıştır. Bu yönergelerden bazılarının kabul tarihleri ve amaçları itibarıyla tablo halinde gözlenmektedir.

Tablo 1: AB Muhasebe Direktifleri (Yönergeleri)

| Tarih | Direktif (Yönerge) | Hedef-Amaç |
|------------|---------------------------|--|
| 25.07.1978 | Dördüncü Direktif | Belli boyuttaki şirketlerin hazırlayacağı yıllık finansal tablolarda standart sağlamak |
| 13.07.1983 | Yedinci Direktif | Konsolide mali tablo hazırlanması ve standardın sağlanması |
| 10.04.1984 | Sekizinci Direktif | Mali tabloların bağımsız denetiminden sorumlu kişilerin asgari yeterlilikleri (AB’de yasal mali denetim) |
| 25.04.2006 | Revize Sekizinci Direktif | Denetimde kamu gözetimi ve kalite güvencesi, uluslararası denetim standartlarına uyum |

1984 tarihli 8. direktif; denetim standartları, kalite güvencesi, kamu gözetimi ve denetimde etik ilkeler konularında düzenlemeler içermemekteydi. Bu eksikliklerini yanı sıra, 2000’li yıllarda dünyada önde gelmiş şirketlerde (Worldcom, Parmalat, Enron vb.) yaşanan devasa boyutlu finansal skandallar sonrası, 8. direktifte önemli değişiklikler yapılarak 2006 yılında revize 8. direktif yayınlanmıştır.

25.04.2006 tarihinde kabul edilen revize 8. direktif, denetimde kamu gözetimi, kalite güvencesi, müşteri bilgilerinin gizliliği, denetim komiteleri, denetim firmalarında şeffaflık, denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, uluslararası denetim standartlarına uyum gibi konularda önemli yenilikler getirmiştir. Söz konusu değişikliklerle daha önce yaşanan skandalların tekrarlanmaması amaçlanmıştır (Çalışkan, 2006, s. 58).

Revize sekizinci direktif ile AB üyesi ülkelerin kazanımları aşağıda yer almaktadır (Kayım, 2006, s. 152):

- Denetçilerin rol ve sorumlulukları netleştirilmiştir.
- Bağımsızlık ve tarafsızlığı sağlayacak etik ilkeler düzenlenmiştir.
- Denetim mesleğine kamu gözetimi getirilmektedir.
- Denetimde uluslararası denetim standartları öngörülmektedir.
- Üçüncü ülkelerle daha sıkı işbirliği öngörülmektedir.

Tablo2: 8.Direktif ile Revize 8. Direktif Karşılaştırması

| | 8. Direktif | Revize 8. Direktif |
|--|-------------|----------------------|
| Tanımlar | Yok | Yeni |
| Onay, sürekli değişim ve karşılıklı tanıma | Var | Köklü değişiklikler |
| Tescil | Var | Değişiklik yok |
| Mesleki etik, bağımsızlık ve gizlilik | Sınırlı | Geliştirildi |
| Denetim standartları ve raporlama | Yok | Yeni |
| Kalite güvence | Yok | Yeni |
| Soruşturma ve müeyyideler | Sınırlı | Köklü değişiklik yok |
| Kamu gözetimi ve üye ülkeler arasında yasal düzenlemeler | Yok | Yeni |
| Atama,son verme ve iletişim | Yok | Yeni |
| Kamuya açık şirketlerin denetimi | Yok | Yeni |
| Uluslar arası boyut | Yok | Yeni |

Kaynak: Kayım, Ali (2006:154), “1984’ten 2006’ya Avrupa Birliği’nde Yasal(Mali) Denetim:Revize 8.Direktif Neler Getiriyor?”,Mali Çözüm, Sayı:76,s.147-155.

Avrupa Birliği 2000 yılında aldığı karar ile 1.1.2005 tarihinden itibaren Avrupa Birliği’ne üye bütün ülkelerin borsaya kayıtlı işletmelerinin mali tablolarını uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na (IFRS-International Financial Reporting Standards) uyum içinde hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın amacı, finansal piyasaların küresel olarak gelişimini ve güçlenmesini destekleyebilmek için Avrupa genelindeki tutarsızlıkları en aza indirmek mali tablolardaki şeffaflığı sağlamaktır. Bütün ülkelerde aynı tutarlılık ve şeffaflıkta hazırlanacak finansal tablolar hem bağımsız denetimin kolay ve sağlıklı bir şekilde yapılmasına hem de yapılan denetimin güvenilirliğine ve karşılaştırılabilirliğine önemli ölçüde katkıda bulunacaktır (Dönmez ve diğerleri, 2005, s. 59).

Revize sekizinci direktifin AB düzeyinde iş çevreleri için olumlu bir etki yaratması ve kalite güvencesi sağlanmış, etik ilkeler ve uluslararası standartlarda bir denetim sisteminin, yatırımcıların sermaye piyasasına olan güvenlerinin artmasına katkıda bulunması beklenmektedir (Kayım, 2006, s. 155).

3. AB Müktesebatı Ve Türkiye

Avrupa Birliği Müktesebatı temel Avrupa Birliği anlaşmalarında ve diğer yardımcı hukuk kaynaklarında (tüzük, karar, yönerge vs.) yer alan kural ve kurumlar bütünüdür. Müktesebat, Avrupa Birliği'nde 1952'den itibaren zaman içinde meydana gelen yasalar, yönergeler-direktifler, tavsiye kararları ve deneyimleri kapsayan komple AB mevzuatını oluşturmaktadır.

AB hukuki düzenlemelerinin tamamı AB Müktesebatı üst başlığı altında toplanmakta olup, hâlihazırda AB üyesi olan ülkelerin AB müktesebatına bağlı kalmaları ve AB'ye katılmak isteyen aday ülkelerin de yasal düzenlemelerini bu müktesebat çerçevesinde -uyumlu olarak-hazırlamaları gerekmektedir. Türkiye için Ekim 2005'de başlayan tarama süreci Ekim 2006'da tamamlanmıştır. AB Müktesebatı, Katılım Müzakereleri Fasılları çerçevesinde otuz beş başlık altında sınıflandırılmıştır. Türkiye'nin AB Müktesebatına Uyum Programı (2007-2013) otuz beş fasıl halinde hazırlanmıştır. 2007-2013 dönemlerini kapsayan AB Müktesebatına Uyum Programında, otuz beş fasılla ilgili birincil ve ikincil düzeyde öngörülen yasal düzenlemeler yer almaktadır. Bugüne kadar altıncı fasıl olan "Şirketler Hukuku" ve otuz ikinci fasıl olan "Mali Kontrol"ü de kapsayan on bir fasıl müzakereye açılmıştır.

Türk Muhasebe Sisteminin işleyişinde öncelikle Fransa ve Almanya'da uygulanan muhasebe sistemleri esas alınmıştır. 1950'li yıllardan 1980'li yıllara doğru olan süreçte ise Amerika'da uygulanan muhasebe sistemleri izlenmiştir. 1987 yılından günümüze kadar süregelen süreçte ise Türkiye'nin AB tam üyelik başvurusu ile birlikte AB uyum süreci başlamış olup, Türkiye muhasebe sisteminin, uluslar arası muhasebe standartları ile uyumlu, finansal piyasalarda karşılaştırma imkanı sağlayan, şeffaf, anlaşılır ve güvenilir muhasebe standartlarının oluşturulması bir gereklilik haline gelmiştir (Çankaya, 2007:132;Toraman ve Bayramoğlu, 2006, s. 474).

AB Müktesebatına Uyum Programında yer alan otuz beş fasıldan ikisi, muhasebe ve denetimler ilgili konuları ihtiva etmektedir. Bunlar altıncı fasıl olan "Şirketler Hukuku" ve otuz ikinci fasıl olan "Mali Kontrol" fasıllarıdır.

3.1. Altıncı Fasıl: Şirketler Hukuku

Avrupa Komisyonu, Avrupa Birliği'ndeki sermaye piyasalarının rekabet gücünü arttırmak ve bu piyasaları bütünleştirmek amacıyla Haziran 2000'de Avrupa Birliğine üye ülkelerdeki borsaya kayıtlı şirketlerin mali tablolarını IAS ile uyumlu hazırlamaları konusunda tebliğ yayınlamıştır. Avrupa Komisyonu Eylül 2001'de ise söz konusu şirketlerin mali tablolarını 2005 yılından itibaren IFRS'ye uygun olarak hazırlamalarını resmen önermiştir. 7000 şirket 1 Ocak 2005 yılından itibaren IFRS uygulamalarına geçmiştir. Avrupa Birliği'nin genişlemesiyle bu sayı 9000'lere ulaşmış bulunmaktadır (Çankaya, 2007, s. 136). Bu çerçevede ülkemizde AB müktesebatına uyum sürecinde düzenlemeler yapılmaktadır.

Şirketler Hukuku başlığı altında ele alınan altıncı fasıl kapsamında yer alan AB müktesebatı "şirketler hukuku" ile "muhasabe ve denetim"e ilişkin mevzuat olmak üzere iki ana unsurdan oluşmaktadır. Muhasebe ve denetime ilişkin; yıllık muhasabe, konsolide hesaplar, zorunlu denetim gibi konular yer almaktadır. Şirketleri, yatırımcıları, kamuyu, muhasebeci ve mali müşavirleri yakından ilgilendiren "Muhasebe ve Denetim" başlığı Şirketler Hukuku adlı altıncı fasıl içinde yer almaktadır.

Altıncı fasıl kapsamında Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Nisan 2007'de TBMM Adalet Komisyonundan geçmiştir. Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlamak amacıyla özellikle Avrupa Birliği yönergeleri ve direktifleri dikkate alınarak hazırlanmış olan -muhasabe sistemine yönelik önemli düzenlemeleri de içeren- yeni TTK 13 Ocak 2011 tarihinde 6102 Sayılı kanunla TBMM tarafından kabul edilmiştir. Yine AB Müktesebatına uyumu sağlamak üzere; Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları yayınlanmıştır.

TMSK, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) ile akdettiği lisans anlaşması çerçevesinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının 2006.2007.2008.2009 ve 2010 sürümlerinin birebir çevirisini yaparak TFRS adı altında Resmi Gazetede yayımlamış ve bunları sürekli olarak güncellemiştir. TMSK tarafından en son basılan 2010 tarihli "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu TMS" başlıklı yayında, 9 TFRS ve 29 TMS ile bunların bir kısmı ile ilgili yorumlar yer almaktadır.

6102 Satılı Türk Ticaret Kanunu, Avrupa Birliği Şirketler Hukuku faslı ile uyum halinde düzenlenmiştir . Denetim alanında ise 8.direktif TTK'nın temelini oluşturmuştur. 1535 maddeden oluşan yeni TTK, Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlamak amacıyla AB direktifleri (yönergeleri) –özellikle sekizinci direktif- dikkate alınarak hazırlanmış olup muhasabe sistemi ve bağımsız denetim ile ilgili önemli düzenlemeler içermektedir.

Yeni TTK' da; UFRS, TMSK ve TMS' ye atıflarda bulunulması olumlu gelişmeler şeklinde değerlendirilmektedir. AB ile uyum süreci açısından TMSK tarafından UFRS ile uyumlu standartların yayımlanmasının ve TMSK başta olmak üzere diğer düzenleyici otoritelerce yasal düzenleme çerçevesinin oluşturulmasında, AB muhasabe hukuku ve muhasabe müktesebatındaki düzenlemelerin temel alınmasının yararlı olacağı düşünülmektedir (Aksoy, 2005).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu madde 88'de TMSK'nın yetkisi düzenlenmektedir.

VII - Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun yetkisi

MADDE 88 - (1) 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tâbi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticarî defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. 514 ilâ 528 inci maddeler ile Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.

(2) Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak şekilde, yalnız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenir ve yayımlanır.

(3) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnai standartlar konulabilir; bunları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar.

(4) Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.

(5) Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkrada belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda TMSK'nın yetkilerinin belirtildiği 88. madde yukarıda yer almaktadır. Bu madde ile TMSK yasal çerçeveye kavuşmuş ve kurulun yayınladığı standartlara uyum şartı getirilmiştir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 397. madde ile 406. maddeleri arasında "Denetleme" başlığı altında denetim ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu bağımsız denetim konusunda gerek SPK gerekse TÜRMOB ile bütünleştirilmiş, tek tip, standart bir denetim yapısı ile bağımsız denetimin ülke geneline yayılması ve gelişmiş sermaye piyasaları ile yatırımcılara hizmet sunması amaçlanmaktadır (Selimoğlu ve Göktepe, 2007, s. 17).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda, tüm şahıs ve sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olacakları öngörülmektedir. Oysa mevcut durumda sadece SPK'nın tebliğlerinde belirtilmiş belli başlı sektörlerdeki (SPK'ya tabi şirketler, Bankalar, Sigorta şirketleri, EPDK kapsamındaki şirketler vb) sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olmaktadır.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olup bu ilkelerin bir gereği olan şeffaflığın sağlanabilmesi için de denetime özel bir önem verilmiştir. Bağımsız, etkin, Uluslararası Finansal Raporlama ve Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu denetimin sağlanabilmesi için denetimle ilgili maddeler kapsamlı olarak değiştirilmiştir (Selimoğlu ve Göktepe, 2007, s. 43).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile halka açık olsun olmasın bütün işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan UFRS'ye uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarına uyma şartı getirilmiştir. Tasarı, AB müktesebatına uyum çerçevesinde çok sayıda yenilik ve düzenleme getirmesi yönüyle olumludur. Ancak bir an önce yasallaşması beklenmektedir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda, şirketlerde iç kontrol ve iç denetim uygulamaları ile ilgili bir zorunluluk ya da gereklilik öngörülmemiştir. Belli büyüklükteki bütün şirketler için bir denetim komitesi kurulması ve bu komitenin görev tanımları arasında etkili iç kontroller, iç denetim ve riskin erken teşhisiyle ilgili fonksiyonel sorumlulukların tanımlanması yönünde düzenlemeler faydalı olacaktır (Cömert, 2008).

Altıncı fasıl olan “Şirketler Hukuku” çerçevesinde yapılan bir diğer yasal düzenleme de “Türkiye Denetim Standartları Ve Kamu Gözetimi Kurumu” kanun tasarısıdır. Türkiye denetim standartları ve kamu gözetimi kurumu kanunu tasarısı 25.06.2008 tarihinde meclise gelmiş olup, 3.7.2008 tarihinde ilgili komisyonlarda görüşülmeye başlanmıştır. Tasarı ile; ülkemizdeki bağımsız denetim alanındaki dağınık yapıyı ortadan kaldırmak amacıyla denetim standartlarının tek elden belirlenmesi ve kamu gözetim sistemi kapsamında, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirme ve tescil, mesleki etik kurallarının belirlenmesi, bağımsız denetim kuruluşları ve denetim uygulamalarının kontrolü, sürekli eğitim, kalite güvencesi ile soruşturma ve disiplin faaliyetlerine ilişkin nihai sorumluluğu üstlenecek kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumunun kurulması amaçlanmaktadır.

AB müzakereleri sürecinde Türkiye'deki denetim mesleğinin uluslararası tanınmışlığı önemli bir sorundur ve AB süreci, Türkiye'deki denetim mesleğinin uluslararası tanınmışlığı ve geçerliliği açısından önemli bir fırsat olarak algılanmalıdır (Sevim ve diğerleri, 2006, s. 75). Bu çerçevede müzakereler sürecinde, Türkiye'deki denetim mesleğinin tanınırlığını artırıcı ve büyük ölçüde yabancı denetim firmalarının yürütmekte olduğu bağımsız denetim işlevinin yerleştirilmesi yönünde çalışmaların yapılması yerinde olacaktır.

3.2. Otuzikinci Fası: Mali Kontrol

Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde, uluslararası standartlara ve AB normlarına uygun bir mali yönetim ve kontrol sisteminin kurulması bir zorunluluk haline gelmiştir.

Avrupa Birliğinde, iç denetim, iç mali kontrol ve dış denetime ilişkin belirli bir mevzuat yoktur. Avrupa Birliği, kendi ilke ve standartları ile uyumlu uluslararası standartların kabul edilip uygulanmasını; rol ve sorumlulukları kanunla belirlenmiş, çerçevesi iyi çizilmiş bir denetim mekanizmasının oluşturulmasını üye ülkelerden talep etmektedir (Gönülaçar: 2008, s. 3).

Mali Kontrol başlıklı otuz ikinci fasıl kapsamındaki müktesebatın büyük kısmı, tüm kamu kesiminde, kontrol ve denetim sistemlerine aktarılması gereken uluslararası kabul görmüş ve AB'ye uyumlu kamu iç mali kontrol prensiplerini içermektedir. Müktesebat çerçevesinde aşağıdaki düzenlemeler yer almaktadır:

- Etkili ve şeffaf mali yönetim ve kontrol sistemleri(KİMK),
- İşlevsel açıdan bağımsız iç denetim sistemleri,
- Bu iki alandaki yöntemlerin koordinasyonundan ve uyumlulaştırılmasından sorumlu merkezi uyumlulaştırma birimleri,
- Kamu kesiminde, iç mali kontrol sistemlerinin bağımsız bir dış denetimi,
- AB fonları için uygun bir mali kontrol mekanizması,
- Avronun sahteciliğe karşı korunması konularının gerekliliği ve bu gereklilikleri sağlayacak mekanizmaların oluşturulması ile ilgili düzenlemeler.

Mali kontrol konusunda müzakerelerin açılabilmesi için; kamu gelir ve giderlerini bütünüyle kapsayan kamu iç mali kontrol prensiplerinde yeterli düzeyde ilerleme sağlanması, iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının yeterli düzeyde garanti edilmesi, yeterli düzeyde ön kontrol mekanizmaları, harcama birimlerinde iç denetim hizmetleri ve merkezi düzeyde kontrol ve denetim metodolojisinin varlığı aranmaktadır. Türkiye, mali kontrol faslı kapsamında tarama sürecinden geçmiş ve tarama süreci tamamlanmıştır (Bilge, 2010:305). 14 Şubat 2007 tarihinde açılmasına karar verilen mali kontrol faslının müzakere pozisyon belgesi, 13 Nisan 2007 tarihinde AB tarafına iletilmiştir.

Müzakereler kapsamında Kamu İç Mali Kontrol Sistemi (KİMK) anlamında izlemeye alınan temel konular birincil ve ikincil mevzuatın uygulamaya konulması, ön mali kontrol mekanizmaları, iç denetim hizmetleri ve merkezi uyumlulaştırma birimlerinin çalışmaya başlaması, kontrol ve denetim rehberlerinin tamamlanması olarak sıralanabilir (Arcagök, 2006, s. 148).

Mali kontrol fasıl kapsamında hazırlanan birincil düzey mevzuatı oluşturan 83 madde ve 19 geçici maddeden oluşan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 24.12.2003 tarihinde 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu 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 düzenlemektedir (5018 KMYK Madde1).

Kanunun kapsamına baktığımızda ise, bu Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır (5018 Madde2).

5018 sayılı Kanunun gerekçesinde, uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun bir kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin oluşturulmasının amaçlandığı belirtilmiştir. Bunun yanında; bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması, mali yönetimde şeffaflığın sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki sorumluluk dengesinin yeniden kurulması ve etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasının öngörüldüğü de ilgili Kanun gerekçesinde belirtilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte kontrol ve denetim anlamında kamuda köklü değişiklikler yapılmıştır. 1.1.2006 tarihinden itibaren kamu idarelerinde iç kontrol ve iç denetim süreci başlamış olup, 5018 sayılı Kanun kapsamındaki kamu idarelerinde iç denetçiler istihdam edilmeye başlanmıştır. 5018 sayılı kanunu takiben iç kontrol ve iç denetim alanlarında ikincil ve üçüncül düzeylerde çok sayıda düzenleme yapılmıştır. Bu çerçevede 5018 sayılı Kanun kapsamında, mali yönetim ve kontrol alanında merkezi uyumlaştırma birimi olarak “Maliye Bakanlığı ve Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü”, iç denetim alanında merkezi uyumlaştırma birimi olarak da “İç Denetim Koordinasyon Kurulu” oluşturulmuştur.

5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”nun kamu mali yönetim sistemimizde getirdiği değişiklikler, Sayıştay Kanununun denetim ve yargı fonksiyonu ile ilgili maddelerinde önemli değişikliklerin yapılmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu çerçevede hazırlanan Sayıştay Kanun Tasarısı 2005 yılında TBMM’ye gönderilmiş olup halen yasalaşmayı beklemektedir. Sayıştay Kanunu ile Sayıştay’ın denetim alanının genişlemesi öngörülmektedir. Sayıştay Kanunu tasarısı, kamu idarelerinin hesap, işlem ve faaliyetlerinin denetlenmesi ile ilgili AB müktesebatına uyumlu düzenlemeler içermektedir.

Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin 2009 yılı Türkiye Ulusal Programında 32. Mali Kontrol faslı ile ilgili olarak üç öncelik öngörülmüştür. Bunlar (<http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2008/12/20081231M5-1-1.rar>):

- Güncellenmiş bir kamu iç mali kontrol politika belgesinin (PIFC) ve bundan hasıl olan kamu iç mali kontrol mevzuatının kabul edilmesi
 - KİMK Politika Belgesi
 - Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Yeniden Yapılandırılması
- Sayıştay'ın işleyişinin Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumları Örgütü (INTOSAI) standartları ve ilkeleri ile uyumlu olmasının sağlanması için, beklemekte olan mevzuatın kabul edilmesi
 - Sayıştay Kanunu
- AB'nin mali çıkarlarının korunması için bağımsız olarak çalışacak bir anti-fraud (sahtecilik) mücadele koordinasyon yapısının oluşturulması
 - Avro ile ilgili Sahtecilikle mücadeleye ilişkin mevzuat

2008 Programında, kamu idarelerinde mali yönetim, iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde uygulanmasına yönelik tedbirler alınacağı, 5018 sayılı Kanunla getirilen kontrol ortamının güçlendirilmesine yönelik çalışmaların sürdürüleceği, bu amaçla tamamlanan ikincil ve üçüncül mevzuatın uygulama ayağının güçlendirileceği ifade edilmiştir. Bu kapsamda iç denetçi ve mali hizmetler uzmanlarının belli programlar dahilinde eğitileceği, iç denetim ve teftiş görevler ayrılığının net bir şekilde belirleneceği, merkezi uyumlaştırma birimlerinin idari kapasiteleri, fonksiyonel bağımsızlık ve tarafsızlık ilkeleri esas alınarak güçlendirileceği de (Ulusal Program 2008, s. 13-14) vurgulanmıştır (Bilge, 2010:321).

Avrupa Birliği müktesebatının üstlenilmesine ilişkin Türkiye Ulusal Program 2008'de mali kontrol faslı ile ilgili olarak kısa vadede iki düzenleme belirtilmiştir:

- Kamu iç mali kontrolü alanında mevcut durum analizi ile gelecekte yapılması planlanan çalışmaların belirlenmesi amacıyla "Kamu İç Mali Kontrolü Politika Belgesi" hazırlanacak.
- Sayıştayın işleyişinin INTOSAI standartları ve ilkeleri ile uyumlu olmasının sağlanması amacıyla Sayıştay Kanunu çıkarılacak.

5018 sayılı Kanunla uyum sağlayacak şekilde etkin bir dış denetimin sağlanması için Sayıştay'ın yasal ve insan kaynakları altyapısının güçlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca Sayıştay'ın denetim faaliyetlerinin kamuda yaygınlaştırılması ve iç kontrol ve iç denetim sisteminin sağlıklı çalışmasına, Sayıştay'ın daha fazla katkı vermesi de sağlanmalıdır. Bu değişikliklerin yapılması ve dış denetim sistemimizi ilgili uluslararası kanunlarla uyumlu hale getirecek olan Sayıştay Kanunu'nun bir an önce yürürlüğe girmesi, mali kontrol sistemimizin önemli bir eksikliğini giderecektir (Bilge, 2010, s. 314-315).

26 Haziran 2007 tarihinde Brüksel’de gerçekleştirilen Hükümetler Arası Konferans’ta 32. fasılda müzakerelerin açılmasına karar verilmiş ve aşağıdaki 7 kapanış kriterinin yerine getirilmesi durumunda müzakerelerin geçici olarak kapatılabileceği belirtilmiştir:

1. Türkiye’nin Ortaklık Anlaşmasına Ekli Protokol’ün ayrımcılık yapılmaksızın tam olarak uygulanması yükümlülüğünü yerine getirmiş olması
2. Kabul edilecek kapsamlı Kamu İç Mali Kontrol (KİMK) Politika Belgesine uygun olarak KİMK mevzuatı ve ilgili politikaların kabulü ve uygulanması ve bunun yeterli uygulama kapasitesi ile desteklenmesi
3. Sayıştay’ın INTOSAI standartları ve kurallarına göre görevini yerine getirmesinin sağlanması için politikaların ve mevzuatın kabulü ve uygulanması
4. Türk Ceza Kanunu’nun AB mali çıkarlarının korunması (PIF) Konvansiyonu ve Protokolleri ile uyumunun sağlanması
5. Avrupa Topuluğunu kuran Anlaşmanın 280 (3) No’lu maddesinden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilmesini ve Komisyon tarafından yürütülen yerinde kontrol ve teftişlere ilişkin 2185/96 sayılı Tüzüğü’nün hükümlerinin uygulanmasını garanti altına alan etkin ve verimli koordinasyon hizmetinin kurulması
6. Avro’nun sahteciliğe karşı korunması için gerekli önlemleri ortaya koyan 1338/2001 sayılı Konsey Tüzüğü’ne yasal ve idari uyumun en geç katılımın ilk günü itibariyle uygulanmaya başlanması
7. Avro madeni para benzeri madalya ve bozukluklara ilişkin 2182/2007 sayılı Konsey Tüzüğü’ne yasal ve idari uyum en geç katılımın ilk günü itibariyle uygulanmaya başlanması

Ülkemizde kamu mali yönetim sisteminin, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’yla yeniden düzenlenmesi bu alanlardaki ilerlemeleri de etkilemiştir. 5018 sayılı Kanun öncesinde, AB sisteminden çok farklı bir mali kontrol yapımız mevcutken; bütçe ve muhasebe başta olmak üzere mali yönetim sisteminde yaşanan bu büyük dönüşümün, mali kontrol sistemimize de olumlu yansımaları olmuştur. Bu Kanunla getirilen düzenlemelerin de etkisiyle, yasal çerçevede ve uygulamada halen var olan bazı eksiklikler ve yetersizliklere rağmen “Kamu İç Mali Kontrol” alanı, önemli ilerlemelerin yaşandığı ve AB müktesebatı ile uyumun ileri düzeyde olduğu bir alan olmuştur. Bu uyumu artırma noktasında güncel bir Kamu İç Mali Kontrol Politika Belgesi ve bunu temel alacak bir KİMK mevzuatının kabul edilmesi, iç kontrole ilişkin bazı değişikliklerin onaylanması ve iç denetim süreçlerinin daha da aktif kılınması yapılması gerekenler olarak sıralanabilir (Bilge, 2010, s. 322-323).

32. Mali Kontrol faslı çerçevesinde, AB müktesebatına uyum noktasında önemli çabalar sarf edilmiş ve genel olarak uyum düzeyimiz ileri bir seviyeye ulaşmıştır. Mali kontrol sistemimizin AB müktesebatına uyum düzeyi, 2008 Ulusal Programında ifade edilen önceliklerin uygulamaya geçirilmesiyle, ihtiyaç duyulan yasal düzenlemelerin yapılmasıyla, idari yapıların iyileştirilmesi, geliştirilmesi ve kapasitelerin güçlendirilmesiyle daha ileri seviyelere taşınacaktır (Bilge, 2010, s.323).

4. Sonuç

Avrupa Birliği'ne üye olmanın temel koşulu, AB müktesebatına uyum kapsamında müktesebatın bütün bölümlerinin kabul edilmesi ve uygulanmasıdır. Özellikle tam üyelik yolunda müzakere tarihi alan ülkeler açısından bu nokta daha da büyük önem arz etmektedir.

AB müktesebatına uyum sürecinde altıncı fasıl olan “Şirketler Hukuku” alanında yapılan düzenlemeler incelendiğinde; yeni TTK ile muhasebe ve denetim alanında yapılan düzenlemelerde AB sekizinci direktifinin temel alındığı gözlenmiştir. Bu bağlamda bağımsız denetimin -SPK’ ya tabi olma şartı aranmaksızın- bütün şirketlerde uygulanması zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca TMSK yasal statüye kavuşmuş olup bütün şirketlere, muhasebe uygulamaları ve raporlama işlevlerini yerine getirirken, TMSK’ nın UFRS’ yi temel alarak yayınlamış olduğu standartlara uyma şartı getirilmiştir. Böylelikle bütün şirketlerin AB müktesebatına ve uluslararası standartlara uygun raporlama yapmalarının sağlanması amaçlanmıştır. AB ile uyum açısından son derece önemli olan 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 13 Ocak 2011 tarihinde yasalaşmış olması gerek Türkiye’deki şirketlerin işleyişi gerekse AB müzakere süreci açısından büyük önem arz etmektedir.

AB müktesebatına uyum sürecinde otuz ikinci fasıl olan “Mali Kontrol” alanlarında yapılan düzenlemeler incelendiğinde; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nun 2003 yılında çıkarılmış olması büyük bir kazanımdır. Bu kanun ile birlikte AB mali kontrolü ile karşılaştırıldığında çok farklı olduğu gözlenen mali kontrol yapımız, AB üye ülkelerinde uygulanmakta olan mali kontrol yapılarına uygun bir hale gelme sürecine girmiştir. 1.1.2006 tarihinden itibaren tüm kamu idarelerinde iç kontrol ve iç denetim uygulamaları başlamıştır. Elbette bu dönüşüm henüz tamamlanmış değildir. Yasal düzenlemeler açısından halen bazı eksiklikler olmasının yanında uygulamalar ve işlerlik açısından da ciddi eksiklikler mevcuttur. Ayrıca mali kontrol anlamında yapılan yeni yasal düzenlemelerin yanında, Sayıştay’ın yetki ve denetim alanını, çalışma standartlarını yeniden düzenleyen, INTOSAI standartlarında denetim yapmasına zemin sağlayan yeni Sayıştay Kanunu tasarısı da 2005 yılında TBMM’ye gönderilmiştir. 5018 ile getirilmiş olan iç kontrol ve iç denetim mekanizmalarının sağlıklı bir şekilde çalışması ve dış denetim sistemimizin uluslararası standartlara uygun bir hale getirilmesi için çok önemli olan Sayıştay Kanununun da tıpkı yeni TTK gibi bir an önce TBMM’de yasalaşması gerekmektedir.

Kaynakça:

AKSOY, T. (2005), “Mevzuat Süreci Işığında AB Muhasebe Hukukunda Düzenlemeler”, *Mevzuat Dergisi*, Sayı:93, Eylül 2005.

ARCAGÖK, S. ve E., Erüz, Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sistemi, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Yayınları, 2006

BİLGE, S. (2010), “Katılım Öncesi Strateji Belgeleri Kapsamında Mali Kontrol Sistemimizin Avrupa Birliği Müktesebatına Uyumu, *Maliye Dergisi*, Sayı:158, Ocak-Haziran 2010, s.301–325

CÖMERT, N. (2008), “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı:21.

ÇALIŞKAN, A. (2006), “Sekizinci Yönerge çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:63, Ekim-Aralık 2006, s.51-58.

ÇANKAYA, F. (2007), “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması” *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:3 Sayı:6,s.127-148

DÖNMEZ A., P. B. Berberoğlu ve A. Ersoy (2005), “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları – AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslar arası Denetim Standartları ile Karşılaştırılması”, *Akdeniz İİBF Dergisi*, Sayı:(9)2005, s.52-78.

GÖNÜLAÇAR, Ş. (2008), “İç Denetimin Bürokratik Serencamı”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı:135, Mayıs-Haziran 2008, s.1-21.

KAYIM, A. (2006), “1984’ten 2006’ya Avrupa Birliği’nde Yasal (Mali) Denetim:Revize 8. Direktif Neler Getiriyor?, *Mali Çözüm*, Sayı:76, s.147-155.

MOGUL, S. S. (2003), “Harmonization of Accounting Standarts”, *Chartered Accountant*, January 2003, ss:681-684

SELİMOĞLU, S.K. ve H. Göktepe (2007), “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler”, *Mali Çözüm*, Sayı:81, s.17-44.

SEVİM, Ş., T. Çetinoğlu ve N. Kurnaz (2006), “Avrupa Birliği Müzakere Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye’de Denetim Ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat Mıdır?”, *Mali Çözüm*, Sayı:74, s.44-76.

TORAMAN, C. ve F. M. Bayramoğlu (2006), “Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, *Mali Çözüm (Özel Sayı)*, Sayı 76, s.457-480.

UÇMA, T. (2005). “Türk Muhasebe Hukuku’nu Oluşturan Düzenlemeler ve Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları”, *Mevzuat Dergisi*, Yıl:8, Sayı:89, Mayıs 2005.

<http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2008/12/20081231M5-1-1.rar>,
(ErişimTarihi:15.09.2010)

Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 20, Sayı 2, 2011, Sayfa 149-164

[http://www.sayistay.gov.tr/haber-
duyuru/duyuru/2004KanunTasarisi/SayistayKanunTasarisiTaslagiGerekcesi.pdf](http://www.sayistay.gov.tr/haber-
duyuru/duyuru/2004KanunTasarisi/SayistayKanunTasarisiTaslagiGerekcesi.pdf),
(Erişim Tarihi:20.09.2010)

[http://www.sayistay.gov.tr/haber-
duyuru/duyuru/2004KanunTasarisi/SayistayKanunTasarisiTaslagi.pdf](http://www.sayistay.gov.tr/haber-
duyuru/duyuru/2004KanunTasarisi/SayistayKanunTasarisiTaslagi.pdf),(Erişim
Tarihi:20.09.2010)

<http://www.abgs.gov.tr>, (Erişim Tarihi:17.09.2010)

