

TÜRKİYE’DE NEOLİBERAL DÖNÜŞÜM KAPSAMINDA YAPILAN DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE KAMU İDARELERİ VE ÖZEL SEKTÖR İŞLETMELERİNİN BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİ

THE INDEPENDENT EXTERNAL AUDIT OF PUBLIC ADMINISTRATIONS AND PRIVATE SECTOR ENTERPRISES IN LINE WITH THE REGULATIONS MADE UNDER THE NEOLIBERAL TRANSFORMATION IN TURKEY

Yrd. Doç. Dr. Ahmet Sinan BALLYEMEZ
Antalya AKEV Üniversitesi
s.balyemez@akev.edu.tr

Received 17 February 2017- Accepted 29 March 2017
Gönderim 17 Şubat 2017- Kabul 29 Mart 2017

Öz: Bu çalışmanın amacı neoliberal politikalar doğrultusunda, bağımsız dış denetim alanında Türkiye’de son yirmi yılda yaşanan gelişmeleri kronolojik olarak ortaya koymak ve mevzuat düzenlemeleri çerçevesinde gelinen nokta ile ilgili somut tespitler yapmaktır. Bu kapsamda, önce ABD ve AB ülkelerindeki bağımsız dış denetim yapılarının hangi gelişmeler üzerine, nasıl şekillendiği sorusuna yanıt aranmış, daha sonra bu dışsal gelişmelerin Türkiye’deki mevzuata nasıl yansıdığı ortaya konmaya çalışılmıştır. Akabinde, kamu idareleri ve özel sektör işletmelerinin bağımsız dış denetim yapıları; mevzuat, uygulayıcılar ve kullandıkları yöntemler açısından karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Son olarak, ayrı ayrı hem kamu kesiminde hem de özel sektörde, dış denetim mekanizmalarının 2016 yıl sonu itibarıyla ulaştıkları noktada beklentilere karşılık verip vermedikleri konuları incelenmiştir. Çalışma sonucunda AB müktesebatı kapsamındaki yükümlülüklerin de etkisiyle, dünya çapında kabul gören düzenlemelerin Türk mevzuatına süratli bir şekilde adapte edildiği görülmekle birlikte, sorun yaşandığı değerlendirilen konulara öneriler bölümünde yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Dış denetim, bağımsız denetim, muhasebe denetimi, mali denetim, performans denetimi.

Abstract: The main purpose of this study is to reveal developments chronologically in the area of independent external audit in line with the neoliberal policies in Turkey in the last two decades and to make concrete findings related with the reached point in the framework of legislation. In this context, firstly searched an answer the question of which developments occurred and how they shaped the independent external audit structures of the US and EU countries and then tried to figure out how these external regulations and developments reflected in the Turkish legislation. Thereafter, the structures of the independent external audit of public and private sectors have been handled comparatively in terms of legislation, practitioners and the methods used. Finally, the audit mechanisms have been investigated for both sectors separately in order to meet expectations at the point they have reached as of year-end 2016. As a result of research, although worldwide accepted audit regulations have been adopted to Turkish legislation rapidly with the effect of obligations under the EU acquis, topics considered to be problematic have been mentioned in the recommendations section.

Keywords: External audit, audit, independent accounting audit, financial audit, performance audit

GİRİŞ

Son dönemde izlenen neoliberal politikalar kapsamında, uluslararası düzeyde bağımsız dış denetim, kamu idareleri açısından şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri doğrultusunda kamu kaynaklarının mevzuata uygun olarak etkin, verimli ve tutumlu kullanılması konularına yoğunlaşmıştır. Özel sektör işletmelerinde ise bağımsız dış denetim, bir işletmenin finansal tablolarına ilişkin beyanlarını doğrulamak, paydaşlara ve kamuoyuna işletmenin mali durumu hakkında görüş bildirmek konularına odaklanmıştır.

Türkiye’de de 1980’li yılların başından itibaren neoliberal politikalar doğrultusunda, kamu idareleri ve özel sektör işletmelerini yakından ilgilendiren çok sayıda yasal düzenleme yapılmıştır. Bunlardan bağımsız dış denetim konulu olanlar, bankacılık ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kapsamındaki şirketler için 1990’lı yılların ortalarından, kamu idareleriyle ilgili olanlar ise 2000’li yılların başından itibaren yoğun biçimde mevzuatta yerini almaya başlamıştır. Kamu idareleri için 2010 yılı sonunda yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve özel sektör işletmeleri için 2012 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, dış denetim mekanizmalarına son şeklini veren temel yasal düzenlemeler olmuştur.

Bu çalışmada önce, dış denetim yapılarının ABD ve AB ülkelerinde hangi gelişmeler üzerine nasıl şekillendiği üzerinde durulacak, daha sonra bu dışsal gelişmelerin Türkiye’deki dış denetim sistemlerine nasıl yansıdığı; mevzuat, uygulayıcılar ve kullandıkları yöntemler açısından karşılaştırmalı olarak ele alınacak ve son olarak, hem kamu kesiminde hem de özel sektörde, dış denetim sistemlerinin 2016 yıl sonu itibarıyla ulaştıkları noktada neoliberal beklentilere karşılık verip vermedikleri incelenecektir.

Çalışmada literatür ve mevzuat taraması yöntemi benimsenmiş ayrıca 6 yıl süreyle (2007-2013) Milli Savunma Bakanlığı iç mali kontrol ve dış denetim (Sayıştay denetimi) koordinatörlüğünden sorumlu birimin yöneticisi olarak yürütülen görev esnasındaki gözlem ve kayıtlardan faydalanılmıştır.

Kamu idarelerinin dış denetimi konusunda Sayıştay WEB sitesinden kamuoyunun bilgisine sunulan denetim raporlarına ulaşılabılırken özel sektör işletmelerinin denetim raporları ile ilgili olarak KGK tarafından bu tip bir hizmet verilmemesi nedeniyle bu işletmelere ait istatistiksel toplu veya tekil verilere erişilememesi, çalışmanın kısıtları olarak gösterilebilir.

1. NEOLİBERAL POLİTİKALAR İLE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM İLİŞKİSİ

İzlenen maliye ve iktisat politikaları ve bunun yönetim modellerine yansımaları, doğal olarak hem kamu idareleri, hem de özel sektör işletmeleri için bağımsız denetimin amacı, denetim sürecinde uygulanacak esaslar ve denetim sonucunda hazırlanacak raporlara ne gibi işlemler yapılacağı konularına şekil vermektedir.

Nitekim denetimin tarihsel gelişim sürecinde, izlenen maliye ve iktisat politikalarının da etkisiyle, muhasebe denetimi yaklaşımlarında, denetimden etkilenen veya denetim ile ilgilenen taraflarda değişiklikler olduğu görülmektedir. Örneğin ilk yıllarda özel sektörde bağımsız denetimin ilgili tarafı sadece işletme sahipleri iken, zamanla borç verenler, devlet (Güredin, 2007: 16), bankalar, rakip işletmeler, sermaye piyasası yatırımcısı gibi gruplar da bağımsız denetimin ilgili tarafı haline gelmişlerdir.

Kamu idareleri için de yönetim ve bağımsız denetim yaklaşımlarının, izlenen maliye ve iktisat politikaların etkisi ile zaman içinde şekil değiştirdiği görülmektedir. Bu bağlamda, kamu idarelerinin yönetim anlayışındaki değişim, denetim anlayışını da etkilemiştir (Al, 2007: 47).

1.1. Türkiye’de Neoliberal Dönüşüm

Neoliberalizm her şeyden önce sağlam temellere dayalı kişisel mülkiyet hakları, serbest piyasa ve serbest ticaret şeklinde karakterize edilebilen bir kurumsal çerçeve içinde, insanların refahını arttırmanın en iyi yolunun bireysel girişimcilik ve yeteneklerini serbest bırakmak olduğunu ileri süren bir politik iktisat teorisi uygulamasıdır (Harvey, 2005: 2).

Özellikle 1970’li yılların sonlarından itibaren tüm dünyada etkisini arttırarak gösteren neoliberal politikaları; kamu işletmelerinin özelleştirilmesi, devletin ekonomideki düzenlemelerine ve müdahalelerine son verilmesi, ticaret ve sanayinin liberalleşmesi, özellikle girişimcilere yönelik olarak vergilerde büyük indirim yapılması, işsizliği arttırma riski göze alınarak enflasyonu denetim altında tutmak için parasalcı önlemler, örgütlü işgücü ve sendikalar üzerinde katı denetim, kamu harcamalarının özellikle de sosyal harcamaların kısılması, uluslararası piyasaların gelişmesi, küresel finans akışlarının üzerindeki denetimlerin kaldırılması (Steger, 2004: 65) şeklinde sıralayabiliriz.

Türkiye’de ise neoliberal iktisat politikalarına geçişi sağlayan en önemli gelişme olarak IMF destekli ortodoks bir program olan 24 Ocak 1980 kararları gösterilebilir. Uzun dönemli amacı devletin ekonomiye olan doğrudan müdahalesini en aza indirerek serbest piyasa ekonomisine işlerlik kazandırmak (Karabıyık ve Uçar, 2010: 43) olan programın yürürlüğe girmesiyle birlikte bu amaca yönelik çok sayıda mevzuat düzenlemesi yapılmıştır.

1.2. Neoliberal Dönüşümün Yönetim ve Denetim Modellerine Yansımaları

1980’lerden itibaren izlenen neoliberal politikaların etkisiyle kamuda geleneksel yönetim anlayışının yerine, yeni kamu yönetimi (new public management) anlayışı hakim olmaya başlamış ve bu anlayışla birlikte siyaset biliminin sınırları içinde kalan kamu yönetiminin, işletme biliminin sınırları içine çekilmeye (Batmaz, 2015: 10) başladığı görülmüştür. Özellikle 1990’lı yılların başından itibaren bu maksatla uygulanan yeni yönetim yaklaşım ve tekniklerini; Toplam Kalite Yönetimi, Performans Yönetimi, Stratejik Yönetim, Sinerjik Yönetim, İnsan Kaynakları Yönetimi, Bilgi ve Teknoloji Yönetimi (Aktan, 1999: 1) ve Kıyaslama (Benchmarking) şeklinde sıralamak mümkündür.

Kamu sektöründe mükemmelliğin yakalanabilmesi için, özel sektörün üstünlükleri olarak kabul edilen düşük maliyet, yüksek kalite, akılcı ve bilimsel yönetim gibi unsurların kamu yönetimine uyarlanması gerektiğini savunan yeni yönetim anlayışıyla birlikte katı, hiyerarşik ve bürokratik kamu yönetimi, esnek, piyasa tabanlı kamu yönetimine (Çevikbaş, 2012: 15) dönüştürülmek istenmiştir.

Ayrıca demokratik yönetim anlayışının gelişmesiyle; halkın kamuya ait kaynak ve varlıkların kullanımına olan ilgisinin artması, kamusal fonları kullananların halka ve halkın temsilcilerine karşı hesap verme sorumlulukları bulunduğu bilincinin gelişmesi, denetimde yeni açılımları, yeni yöntem ve teknikleri zorunlu kılmıştır (Köse, 2007: i). Kamu yönetim sisteminin yapısal olarak modernize edilmesi ve kamu faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğini temin etme çabaları, risk değerlendirmesi ve önceliklerin belirlenmesi konularını kaçınılmaz olarak ön koşul haline getirmiştir. Son dönemde kamu yönetimindeki örnekler; eğilimin sonuçlara dayalı yönetim ve risk odaklı yönetim konularına yöneldiğine işaret etmekte olup tüm yapısal riskler değerlendirilmediği sürece bu risklerin etkin bir şekilde yönetilemeyeceğini ve arzu edilen sonuçlara ulaşamayacağını göstermektedir (Daujotaitė, 2013: 220).

Yönetim sistemlerindeki bu anlayış, kaçınılmaz olarak denetim modellerine de yansımış ve son dönemde sonuçlara ve risk yönetimine odaklı performans denetimi yükselen değer haline gelmiştir. Bu bağlamda, vatandaşların kamu yönetiminde kendi adlarına neler yapıldığını ve bunların sonucunda ne gibi faydalar elde edildiğini anlamalarını mümkün kılacak kanıtların hesap verilebilirliği güçlendirmesi ve en az bu amaç kadar önemli olan, gelecekte alınacak siyasi kararlarda kamu hizmetlerinin daha etkin ve verimli bir şekilde sunulması amacıyla, son dönemde teknik olarak performans denetiminin desteklenmesi ve uygulanması taleplerini arttırmıştır (Rand, 2009: 1).

Bu bağlamda, ilk uygulamaları ve gelişimi özel sektör yönetim modellerinde hayata geçirilen kıyaslama (benchmarking), yeni kamu yönetimi anlayışıyla birlikte kamu idareleri (kamu idarelerinin yine benzer kamu idareleri ile kıyaslanması şeklinde) tarafından da uygulanmaya başlamıştır. Bu gelişme, kamu idarelerinde performans yönetimi ve performans denetiminin aşama kaydetmesine katkı sağlamıştır. Benchmarking ve/veya performans yönetiminin kamu idarelerinde uygulanmaya başlaması, etkinlik ve verimliliğin artırılması ve kamu müdahalelerine meşruiyet kazandırılması amaçlarını gütmüştür (Groenendijk, 2009: 2).

Bu dönemde, karşılaştırılabilir kamu idareleri bulmakta yaşanan zorluklar bir tarafa bırakılarak, kamu hizmetleri verimlilik raporlarında iki teknik analiz yöntemi, benzer özellikler gösteren idarelerin verimlilik analizleri için kullanılacak elverişli yöntemler olarak ön plana çıkmaya başlamıştır. Bunlar, özel sektör için bu tür analizlerde yaygın olarak kullanılan, stokastik sınır analizi (stochastic frontier analysis-SFA) ve veri zarflama analizi (data envelopment analysis-DEA) yöntemleridir (Crawford vd., 2003: 107).

Yine neoliberal dönüşüm kapsamında, ilk olarak özel sektör kuruluşları tarafından benimsenerek çağdaş yönetim anlayışında yerini alan iç denetim ve iç kontrol

faaliyetlerinin kamu sektöründe de kabul görmesi; özellikle özel sektördeki işletmelerde iç denetim ve iç kontrolün sağladığı kurumsal kazanımların anlamlı ve somut olarak ortaya çıkması ile birlikte hızlanmıştır (Doğmuş, 2010: 2).

Özetlenmeye çalışılan bu süreçte, kamu yönetimi teorisinde ve uygulamasında özellikle 1980’lerden itibaren yaşanan gelişmeler, kamudaki denetim anlayışını da doğrudan etkilemiştir (Köse, 2007: 22). Bunun sonucu olarak da, tesis edilmeye çalışılan yönetim ve denetim modelleri arasında yakın ilişki ve paralellik kurulmuştur. Örneğin, mevzuat açısından ele alındığında incelenen dönemde Türkiye’de dış denetim modelleri, ayrı ayrı olmak üzere, hem kamu idareleri hem de özel sektör işletmeleri için yönetim modellerinin de düzenlendiği, aynı kanunlar içinde yer almıştır.

Türkiye’deki kanun düzeyindeki mevzuatta, kamu idareleri için yeni mali yönetim ve dış denetim modeli ilk olarak 2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yerini almış, benzer şekilde, işletmelerin bağımsız denetimi için öngörülen yeni model 2011 tarihli 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda, yönetim yapılarıyla birlikte ele alınmıştır. Her iki düzenlemede de yönetim modelleri ve bağımsız denetim yapılarının şekillendirilmesinde küreselleşmenin etkisi ve neoliberal dönüşümün izleri görülmektedir.

2. BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM ALANINDA YAŞANAN ULUSLARARASI GELİŞMELER

Benzer bir mantıkla yapılandırılmış olsa da, kamu idareleri ve özel sektör işletmelerinde bağımsız dış denetimin amaçlarının farklı olması nedeniyle, bu bölümde konunun her iki kesim için ayrı ayrı incelenmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir. Ayrıca bu bölümde, neoliberal politikalar kapsamında uluslararası denetim yazınına ve uygulamalarına yeni bir çehre kazandıran; paranın karşılığı (value for money), sağlam mali yönetim (sound financial management), EVT: etkinlik-verimlilik-tutumluluk (3E: effectiveness-efficiency-economy) analizi, risk değerlendirmesi (risk assessment) gibi kavramlar, ‘neoliberal yaklaşımda performans denetimi’ başlığı altında incelenmiştir.

2.1. Kamu İdarelerinin Bağımsız Dış Denetimi Alanında Yaşanan Uluslararası Gelişmeler

Keynesyen iktisat politikalarının da etkisiyle 2. Dünya Savaşı’ndan sonra tüm dünyada yaygınlaşan sosyal devlet anlayışı, kamu yönetiminin genişlemesine, özellikle 1960-1980 yılları arasında kamu ekonomisinin, genel ekonomi içindeki payının artmasına (Kanca ve Bayrak, 2014: 34) ve denetlenmesi gereken kamusal faaliyet ve işlemlerin hacminin de aynı oranda büyümesine yol açmıştır (Köse, 2013: 36).

Devlet organizasyonunun küçük ve faaliyet alanının da sınırlı olduğu dönemlerde kamusal işlemlerin tek tek incelenmesi olanaklı ve belki de akılcı bir davranışken bugün, bu şekilde bir denetim modelini uygulama imkanı kalmamıştır. Yeni denetim anlayışıyla birlikte, her kurum ve kuruluşun öncelikli olarak kendi bünyesindeki iç kontrol ve iç denetim mekanizmalarını kullanması fikri ön plana çıkmıştır. Bu yeni anlayışta kamu dış

denetim mekanizmalarının üstlendiği en önemli işlevlerden birisi, iç denetimlerin, iç kontrol faaliyetlerinin ve iş akış süreçlerinin değerlendirilmesi olmuştur. Bu bağlamda, dış denetimde geleneksel denetim işlevlerinin yerini büyük ölçüde; denetim için standartlar belirlemek, örnekleme yöntemi ile iç denetim ve iç kontrol sisteminin etkinliğini analiz etmek ve geliştirilmesine yardımcı olmak gibi işlevler almaya başlamıştır (Köse, 2007: 61).

2.1.1. ABD'deki Gelişmeler

ABD'de dış denetimle ilgili gelişmeler 1980'li yıllardan itibaren incelenmeye başlandığında ABD Sayıştayının (The U.S. Government Accountability Office-GAO) hükümet mali politikalarına sürekli artan bir ilgi duymaya başladığı görülmektedir. GAO, 1980'li yıllarda ABD'de yaşanan mali sorunların temelinde bir türlü çözülemeyen politik ve ideolojik çatışmaların yattığını ileri sürerken, bütçenin takdimi ve bütçe sürecindeki yetersizliklerin bu sorunlara katkı sağlayan faktörlerin başında geldiği kanaatindeydi. Bu arada, eski usul muhasebe ve yönetim bilgi sistemleri, yönetim kararları ve politikaların izlenmesi için büyük önem taşıyan güvenilir bilgi edinmeyi imkansız hale getiriyor, yetersiz iç kontrol önlemleri kamu kurumlarının kötü yönetilmesine ve yolsuzluk ortamına zemin hazırlıyordu (Havens, 1990: 11).

Tüm bu kaygılar, GAO tarafından 1985'te seri olarak yayımlanan federal hükümetin mali yönetim sistemi hakkındaki "beyaz kağıtlar" adlı dokümanlarda doruğa ulaşmıştır. Bu şekilde GAO, mevcut yapının sorunlarını belirleyerek bütçe ve muhasebe bileşenlerinin tamamını bütüncül bir yaklaşımla ele alan yeni bir kavramsal çerçeve önerisinde bulunmuş ve bunun tamamlayıcısı olarak da mali denetimle ilgili olarak, önem atfedilen konuları tamamen yenilemiştir. Bu süreçte GAO, bütün bakanlıkların ve kamu idarelerinin yıllık mali rapor sunmasını ve bu raporların güvenilirliğinin bağımsız dış denetim aracılığıyla kanıtlanmasını sağlamıştır. Bu yaklaşımın kabul görmesiyle birlikte GAO ilk kez 1989'da Hava Kuvvetlerinin mali raporunu (beyanatını) denetlemiş ve böylece denetimin kapsamı, geçmiş dönemlerdeki mali denetimlerde görülmediği kadar genişlemiştir (Havens, 1990: 12).

2000'li yılların başından itibaren GAO, 'program değerlendirmesi'⁸ olarak bilinen ve federal yönetim faaliyetlerinin öngörülen amaçları ne ölçüde karşıladığını inceleyen bir çalışma tarzına ağırlık vermiş ve daha çok politika analizleri ile geniş kapsamlı ve uzun vadeli değişim sorunlarına odaklanmıştır (Köse, 2007: 166).

Diğer taraftan, ABD'de performans yönetimi ve bütçe sistemleriyle performans odaklı kaynak tahsisi yapılması her ne kadar elli yılı aşkın süredir uygulanmakta olsa da, performans odaklı bir izleme-denetim sistemine ilişkin süreçte dönüm noktası 1993 yılında yürürlüğe giren Hükümet Performans ve Sonuçları Kanunu (Government Performance and Results Act) olmuştur. Adı geçen Kanun performans yönetimine, performans denetimine ve kaynak tahsisinin performans göz önünde bulundurulmasıyla yapılmasına olanak sağlamıştır (Karacan, 2013: 61-62). Böylece GAO, gelir ve

⁸ ABD'de kullanılan "program değerlendirmesi" kavramı, AB ülkeleri ve Türkiye'de uygulanan "performans denetimi" ikame etmektedir.

harcamaların ilgili mevzuata uygunluğunun denetimi ile birlikte performans denetimini (Çakar, 2008: 3) bu yeni anlayışla yapmaya başlamıştır.

Dünyada performans denetimi amacıyla performans ölçümü yapılması, yeni kamu yönetimi yaklaşımının en önemli üç kaygısı olan, etkinlik, verimlilik ve tutumluluk gerekçe ve hedefleri doğrultusunda gündeme gelmiş ve uygulamaya sokulmuştur. Yeni kamu yönetimi yaklaşımının ABD kaynaklı olması nedeniyle orada başlayan kamu kurumlarında performans ölçümü yapılması hedefi, kısa sürede AB’ye ve AB’ye uyum sürecinde yapılan yasal düzenlemelerden birisi olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Türk mevzuatına sirayet etmiştir (Apan, 2011: 20-21).

2.1.2. INTOSAI ve AB Müktesebatı Çerçevesinde Yaşanan Gelişmeler

Uluslararası Sayıştaylar Teşkilatı (The International Organisation of Supreme Audit Institutions-INTOSAI), kamu idarelerinin dış denetimini yapan örgütler topluluğu için bir şemsiye teşkilat olarak faaliyet göstermekte olup bilginin gelişimini ve aktarımını teşvik etmek, tüm dünyada kamu sektörü denetimini iyileştirmek ve üyelerinin kendi ülkelerindeki mesleki yeterliliklerini, itibarlarını ve etkilerini artırmak amacıyla kurumsallaşmış bir çerçeve sağlamaktadır (OECD, 2015: 15).

INTOSAI bilgisayar tabanlı sistemlerin denetimleri de dahil olmak üzere, bağımsız dış denetim esnasında izlenecek usul ve uygulamaların oluşturulması için bir çerçeve sağlamak amacıyla standartlar geliştirmiştir (INTOSAI, 2013: 123). INTOSAI’nin standartlara ilişkin çalışmaları 1983 yılında düzenlenen 11. INTOSAI Kongresinde; Muhasebe Standartları Komitesi, Denetim Standartları Komitesi ve İç Kontrol Komitesi olmak üzere üç ayrı komite oluşturulması suretiyle başlamıştır. İlk INTOSAI Denetim Standartları ise 1992 yılında yayımlanmıştır (Sayıştay, 2012a: 11).

INTOSAI 2002 yılında kamu denetiminin profesyonelce yapılabilmesi ve yüksek kalitede çıktı elde edilebilmesi için denetimle ilgili mevzuat düzenlemelerinin standartlara dayalı olması ve dünya genelinde uygulanması gerektiğine karar vermiştir. Bu politikanın sonucu olarak 2010 yılında kabul edilen ve ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions) olarak adlandırılan standartlar setinin tüm dünyada sayıştaylar tarafından kullanılması için çağrı yapılmıştır (Zencirkıran, 2015: 66).

Avrupa Birliğinde (AB) standartlarla ilgili çalışmaların INTOSAI paralelinde yürütüldüğü görülmektedir. Denetim Standartları Daimi Çalışma Grubu, AB Yüksek Denetim Kurumları Başkanları Temas Komitesi tarafından 1991 yılında yapılan Madrid toplantısında kurulmuştur. Çalışma Grubu, on beş rehber hazırlamak suretiyle ‘AB üye ülkelerinde kamu denetimine ilişkin geleneklerin zengin çeşitliliği sayesinde ulaşılan metodolojik ortak düşünüş tarzını’ ortaya çıkarmaya çalışmıştır. Bu rehberler bir AB faaliyetinin denetimi bağlamında INTOSAI Denetim Standartlarının nasıl uygulanacağını ele almıştır (INTOSAI, 2000: 1).

Bunun dışında AB’de, AB üyesi ülkelere yönelik olarak iç denetim, iç kontrol ve dış denetim konusunda belirli bir mevzuat geliştirilmemiştir. AB üye ülkelerden, kendi ilke ve standartları ile uyumlu uluslararası standartların kabul edilip uygulanmasını; görev ve

sorumlulukları kanunla belirlenmiş ve çerçevesi net biçimde çizilmiş bir denetim mekanizmasının oluşturulmasını talep etmektedir (Gönülaçar, 2008: 3).

Dış denetimle ilgili konular, Türkiye'nin AB Müktesebatına Uyum Programında (2007-2013) bulunan 33 fasıldan ikisinde yer almaktadır. Özel sektör işletmelerinin denetimi 6. fasıl olan “Şirketler Hukuku” başlığı altında, kamu idarelerinin denetimi ise 32. Fasıl olan “Mali Kontrol” başlığı altında ele alınmıştır (AB Bakanlığı, 2015: 7 ve 39).

Mali Kontrol başlıklı 32. fasıl kapsamındaki AB Müktesebatının büyük kısmı, tüm kamu kesiminde, kontrol ve denetim sistemlerine aktarılması gereken uluslararası kabul görmüş ve AB'ye uyumlu kamu iç mali kontrol prensiplerini içermektedir (Memiş ve Güner, 2011: 157). AB Müktesebatı, “idari açıdan ise, bağımsız iç denetim sistemleriyle ilgili örgütsel yapılar ile yeni kurulan kamu iç mali kontrol sistemlerinin kalitesini değerlendirecek operasyonel ve finansal olarak bağımsız dış denetim örgütünün var olmasını gerektirir” (AB Bakanlığı, 2015: 39).

2.2. Özel Sektör İşletmelerinin Bağımsız Denetimi Alanında Yaşanan Gelişmeler

Şirketlerin boyutlarının artması ile birlikte faaliyet gösterdikleri coğrafi çevre de genişlemiştir. Farklı coğrafi çevrelerde faaliyet gösteren şirketlerde, muhasebe ve raporlama uygulamalarındaki farklılık bir takım karışıklıklara yol açmıştır. Bu karışıklıkların yol açtığı olumsuzluklardan korunmak üzere muhasebe, raporlama ve denetim uygulamalarında tekdüzeliğin sağlanması, belirli standartların oluşturulması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda, şirketlerin farklı uygulamalarını ya da aynı şirketlerin farklı bölgelerdeki farklı uygulamalarını önlemek amacıyla muhasebe, raporlama ve denetim uygulamalarında uyumlaştırma ve standartlaştırma yoluna gidilmiştir (Memiş ve Güner, 2011: 150).

2.2.1. ABD'deki Gelişmeler

2001 yılı ve sonrasında ABD sermaye piyasaları, büyük şirket iflaslarına sahne olmuştur. Enron, Worldcom, Global Crossing, Tyco gibi birçok şirkette muhasebe skandalları ve usulsüzlükleri ortaya çıkmıştır. Halka açık olan bu şirketlerin iflasları, piyasaları sarsmış, hisse senetlerinin fiyatlarında yaşanan büyük çaplı düşüşler yatırımcıların zarar görmesine neden olmuştur. Bahsi geçen gelişmeler sonrasında, yalnızca hisseleri borsalarda işlem gören şirketler değil, bu şirketlerin hesaplarını inceleyen bağımsız denetçiler ve denetim şirketleri de önemli ölçüde güven kaybına uğramıştır (Özkul, 2003: 1).

Bu skandallar, ABD'de iç kontrol ve bağımsız dış denetimle ilgili kuralların değişmesine ve ciddi önlemler alınmasına sebep olmuştur. Söz konusu önlemlerden dünya çapında yankı uyandıranı 2002 yılında ABD'de yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley (SOX) Kanunudur (Uzay, 2006: 1). Kanun esas itibarıyla, halka açık şirketlerde muhasebe hizmetlerinin, finansal raporların ve bağımsız denetçilerin kalitesinin artırılması ve şeffaflığın sağlanması amacıyla çıkarılmıştır (Özkul, 2003: 1). Bu Kanunla muhasebe ve denetim mesleğini etkileyecek önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin başında ise, Kamu Gözetim Kurulunun (Public Company Accounting

Oversight Board – PCAOB) oluşturulması (Uzay, 2006: 3) gelmiştir. SOX Kanununun diğer önemli bir etkisi bağımsız dış denetim süreçlerinin düzenlenmesi yönünde olmuştur. Kanunla bağımsız denetçinin faaliyet alanları ve kabul etmemesi gereken görevler iyice belirginleştirilmiştir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 587).

Türkiye’de SOX Kanununun ilk yansıması Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemelerinde kendini göstermiştir. Bu bağlamda, 1996 tarihli “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”de (Resmi Gazetenin 02.11.2002 tarih ve 24924 sayılı nüshasında yayımlanan “Seri X, No:19” numaralı Tebliğ ile) değişiklik yapılarak ABD’de yürürlüğe girmesinden üç ay gibi kısa bir süre sonra SOX Kanununa benzer düzenlemeler, Türk mevzuatına girmeye başlamıştır.

2.2.2. IFAC ve AB Müktesebatı Çerçevesinde Yaşanan Gelişmeler

Muhasebe mesleğinin dünyadaki en üst kurumu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants) IFAC’tır. IFAC dünya muhasebecilerinin yüksek kalitede hizmet vermelerini destekleyerek kamu yararını korumak amacıyla faaliyet göstermektedir.

IFAC bünyesinde faaliyet gösteren Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board IASB) bağımsız, özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayımlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir. Uluslararası denetim standartları ise, IFAC bünyesinde, üye ülkelerce belirlenmiş meslek mensuplarının oluşturduğu Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu, (The International Auditing and Assurance Standards Board IAASB) tarafından oluşturulmaktadır (Başpınar, 2005: 42).

AB 2000 yılında aldığı karar ile 1.1.2005 tarihinden itibaren AB’ye üye bütün ülkelerin borsaya kayıtlı işletmelerinin mali tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na (International Financial Reporting Standards- IFRS) uyum içinde hazırlama zorunluluğu getirmiştir. IFRS’nin amacı, finansal piyasaların küresel olarak gelişimini ve güçlenmesini destekleyebilmek için AB genelinde bu alandaki tutarsızlıkları en aza indirmek ve mali tablolardaki şeffaflığı sağlamaktır. AB genelinde aynı tutarlılık ve şeffaflıkta hazırlanacak finansal tablolar ile bir yandan bağımsız denetimin kolay ve sağlıklı bir şekilde yapılması diğer yandan yapılan denetimin güvenilirliğine ve karşılaştırılabilirliğine önemli ölçüde katkıda bulunulması (Dönmez vd., 2005: 59) amaçlanmıştır.

Özel sektör işletmelerinin denetimi, Türkiye’nin AB Müktesebatına Uyum Programında (2007-2013) bulunan 33 fasıldan 6. fasıl olan “Şirketler Hukuku” başlığı altında, ele alınmıştır. 6. fasıl, “şirketler hukuku” ile “muhasebe ve denetime” ilişkin mevzuat olmak üzere iki ana unsurdan oluşmaktadır. Muhasebe ve denetime ilişkin; yıllık muhasebe, konsolide hesaplar (Memiş ve Güner, 2011: 154) sermaye piyasasında bağımsız denetim standartlarının AB ile tam uyumlu hale getirilmesi (AB Müktesebat Uyum Programı: 84) gibi konular yer almaktadır.

Süreç içerisinde AB, üye ülkelerinde muhasebe, raporlama ve denetim alanlarında uyumlaştırmayı sağlamak üzere bir dizi direktif yayımlamıştır. Bunlardan 1984 tarihli 8. direktif, denetim standartları, kamu gözetimi ve denetimde etik ilkeler konularında

düzenlemeler içermekteydi. 2000’li yıllarda dünyanın önde gelen şirketlerinde (Worldcom, Parmalat, Enron vb.) yaşanan devasa boyutlu muhasebe skandalları sonrası, 8. direktifte önemli değişiklikler yapılarak 2006 yılında “revize 8. Direktif” yayımlanmıştır (Memiş ve Güner, 2011: 151).

2.3. Neoliberal Yaklaşımda Performans Denetimi ve Kamu Harcamalarında Etkinlik, Verimlilik, Tutumluluk Analizi

Performans denetimi aslında çok da yeni bir kavram değildir. Ancak zaman içinde, neoliberal etkilerle kamu yönetimi alanında yaşanan gelişmelere paralel olarak performans denetiminin de niteliği ve buna bağlı olarak tanımı değişime uğramıştır. Diğer taraftan, performans denetimi yerine, ülkeler arası kamu yönetimi anlayışındaki farklılıklardan kaynaklanan değişik isimler de kullanılabilir. Örneğin İngiltere ve Kanada’da ‘paranın karşılığı denetimi’ (value for money) terimi, İsveç’te ‘etkinlik denetimi’ terimi, Avustralya’da ‘verimlilik denetimi’, ABD uygulamasında ise özellikle etkinlik yönüyle performans denetiminin bir türü olarak ‘program değerlendirme’ terimi, performans denetiminin yerine kullanılmıştır (Balyemez, 2003: 100).

İngiliz Ulusal Denetim Bürosu (National Audit Office-NAO) tarafından 2005 yılında yayımlanan “Avrupa Birliğinde Kamu Denetimi” isimli raporda (NAO, 2005: 12); 25 AB üyesi ülke sayıştayının (Yunanistan hariç) 24’ünün performans denetimi yaptığı, bunlardan bazılarının (Portekiz gibi) henüz gelişme aşamasında olmasına karşın bazılarının ise (örneğin Almanya Sayıştay’ının verimlilik denetimi konusunda 19. yüzyıla uzanan çalışmaları bulunmaktadır) performans denetimi alanında uzun yıllara dayanan bir tecrübeye sahip olduğu ifade edilmiştir. Rapora göre, performans denetimi genellikle, etkinlik, verimlilik, tutumluluk konularına atıfta bulunacak şekilde yorumlanırken bazı ülkeler performans denetimini farklı yorumlayabilmektedir. Örneğin Fransa’da program değerlendirme yoluyla elde edilen kazanımlara ya da arzu edilen hedeflerin dışına çıkılmasına odaklanılmaktadır. Portekiz’de performans denetimi, benzer idarelerin iyi uygulama sonuçları ile kıyaslama (benchmark) yapmak yerine aynı idarenin geçmiş performansları ile karşılaştırma eğilimindedir. Farklılıklar, performans denetiminin başlangıç zamanlaması konusunda da görülmektedir. İngiltere’de performans denetimi, belirli bir programın uygulanması esnasında ve sonrasında gerçekleştirilmektedir. Hollanda Sayıştay’ı performans denetim sürecini, bir projeye başlama kararı alınır alınmaz konunun araştırılmasına olanak sağlayacak şekilde yorumlamaktadır. Almanya’da ise (konu kapsamında) politik bir karar alınır alınmaz performans denetimi başlayabilmektedir.

AB dokümanlarında, özellikle son dönemde, performans denetimine büyük önem atfedilmekte, AB mali kaynaklarının etkinlik, verimlilik ve tutumluluk anlamına gelen sağlam mali yönetim (sound financial management) prensipleri doğrultusunda harcanması gerektiğine sıkça vurgu yapılmaktadır. Başarılı bir performans denetimi ve iyi bir performans elde etmek; girdilerin (mali kaynak, insan kaynakları, malzeme ve bir programın uygulanabilmesi için ihtiyaç duyulan idari ve yasal düzenleme gereksinimleri), çıktılarının (programın uygulanması sonucu sağlanan getiriler), sonuçların (programın kısa vadede hedef kitleye veya lehtarlarına sağladığı kazanımlar) ve etkilerin (programın uygulanmasının toplumda veya en azından belirli bir bölümünde ne gibi

değişikliklere yol açtığı) analizini gerektirmekte ve sayılan bu unsurlar AB mali kaynaklarının kullanımı ile ilgili performans denetimlerinde mevzuat düzenlemeleri çerçevesinde incelenmekte ve değerlendirilmektedir (ECA, 2016: 24).

Bu çerçevede, Türkiye’de yapılan performans denetimi ile karşılaştırma imkanı sunması için; AB dokümanlarında* ve ISSAI rehberlerinde etkinlik, verimlilik ve tutumluluk analizlerinin ne şekilde yorumlanması gerektiği konusundaki açıklamaları içeren düzenlemeler aşağıda özetlenmiştir (ECA, 2015: 18-22), (ISSAI 3000-3100: 15-20):

Tutumluluk (ekonomiklik) konusu, belirli kalite ve seviyede çıktı veya sonuç alabilmek için herhangi bir varlık (mal veya hizmet) ya da faaliyet tercihi, girdilerin maliyetinde önemli sayılabilecek bir düşüş sağladığında, gündeme gelmektedir. Bu nedenle tutumluluk denetimi, tespit edilen hedeflere ulaşmak için en uygun ve en düşük maliyetli girdilerin seçilip seçilmediğini belirlemek konusu ile ilgilidir.

Tutumluluk denetimlerinde; belirlenen çıktı veya sonuçlara ulaşmak için aslında gerekli olmayan kaynakların kullanımı (israf), gerekli olan ve kullanılan kaynakların değerinden daha fazla bir fiyatla temin edilmesi (fahiş fiyat) ve belirlenen çıktı veya sonuçlara ulaşmak için gerekli olan kalite ve özelliklerin çok üzerindeki kalitedeki girdilere ödeme yapılması (gereksiz üstün kalite/özellik tercihi), bu alandaki denetimlerde öngörülebilir riskler olarak belirlenmiştir.

Tutumluluk denetimlerinde denetçi; “girdiler (araç, gereç, malzeme vs.) kamu kaynaklarının en ekonomik şekilde kullanıldığını gösterecek şekilde seçilmiş ya da temin edilmiş midir? İnsan kaynakları, mali kaynaklar veya malzemeler ekonomik şekilde kullanılmış mıdır? Yönetim faaliyetleri, sağlam mali yönetim prensipleri ve iyi yönetim politikalarına uygun olarak yürütülmüş müdür?” sorularına yanıt arar.

Verimlilik konusu, kaynak kullanımını arttırmaksızın bir varlık ya da müdahalenin**, çıktı veya sonuçların kalite ya da miktarını arttırdığı durumda gündeme gelmektedir. Bu nedenle verimlilik denetimi, kullanılan kaynaklarla çıktı veya sonuçlar arasındaki ilişkinin en uygun şekilde tesis edilip edilmediği ile ilgilidir. Verimlilikte cevap aranan temel soru, belirli bir miktarda kaynak kullanılarak zaman, kalite, miktar unsurları bağlamında çıktılar veya sonuçların daha da artırılıp artırılamayacağıdır.

Verimlilik denetimlerinde; kullanılan kaynakların arzu edilen çıktılarının elde edilmesini sağlamaması (kaynakların fire vermesi), optimal olmayan girdi/çıktı oranları (örneğin düşük işgücü verimlilik oranları), faaliyetlerin beklenenden çok daha uzun sürelerde tamamlanması ve son olarak dışsallıkların belirlenmesi ve kontrol edilmesindeki başarısızlıklar, bu alandaki denetimlerde öngörülebilir riskler olarak belirlenmiştir.

* Atıfta bulunulan doküman, AB ülkelerinde performans denetiminin nasıl yapılması gerektiği konusunu değil, ECA denetçilerinin AB fonlarının kullanımı ile ilgili performans denetimi esaslarını düzenlemektedir.

** Varlık veya müdahale (entity or intervention) kavramları; belirli bir hedefe ulaşmak için kullanılan mal, hizmet, işgücü gibi her türlü kaynaklar ile performansı arttırmak için bir politika, proje veya program kapsamında mevcut sisteme yapılan müdahaleleri ifade etmektedir.

Etkinlik konusu, bir varlık ya da müdahalenin, beklenen çıktı, sonuç veya etki yaratmaması durumunda gündeme gelmektedir. Bu nedenle etkinlik denetimi, farklı hedef türlerine ne derece ulaşıldığının ölçülmesi ile ilgilidir.

İhtiyaçların belirlenmesinde yetersizlik, belirsiz veya tutarsız hedefler, yetersiz müdahale araçları veya faaliyetlerin uygulanabilirliğinin olmaması (hatalı politika tasarımı), hedefler için gerekliliklerin karşılanmaması ve yönetimin amaçlara öncelik vermemesi (yönetim hataları), etkinlik denetimlerde öngörülebilecek riskler olarak belirlenmiştir.

Etkinlik denetimlerinde; “bir hedefe ulaşmak için belirlenen kamu kaynakları tüketildiğinde, çıktılar, etkiler ve sonuçlar istenilen seviyede elde edilmiş midir? Elde edildiyse bunlar gerçekten izlenen politika sayesinde mi, yoksa farklı koşullara bağlı olarak mı başarılımıştır?” sorularına da yanıt aranmaktadır.

Dolayısıyla hedeflere ne derece ulaşıldığı konusunda bir yargıya varabilmek için bu tip değerlendirmelerin bir şekilde formüle edilmesi gerekmektedir. Ancak hedeflerin belirsiz veya soyut olarak tespiti halinde bunu gerçekleştirmek oldukça güçtür. Bu gibi değerlendirmelerde izlenen politikalar geçmişe doğru gözlemlenmeli ve bir kıyaslama yapılmalıdır. İdeal olanı ise hedeflerle ilgili olarak, politika oluşturulmadan önce ve program tamamlandıktan sonra performans ölçümleri yapılması ve söz konusunun politikadan bağımsız bir kontrol grubunun ölçümlerinin de analize dahil edilmesidir (ISSAI 3000-3100: 17).

Ölçüm konusu, performans denetimi ve değerlendirmelerinde sadece etkinlik analizleri için değil, aynı zamanda verimlilik, tutumluluk ve maliyet değerlendirmeleri için de kullanılmaktadır. Ancak etkinlik ölçümü, elde edilen sonuçların beklenen sonuçlara oranı şeklinde ifade edildiğinde, sonuçların miktar ve/veya parasal olarak ifade edilmesinde bir takım zorluklarla karşılaşmaktadır. Çünkü sonuçlar genellikle doğrudan ölçümleri yapılabilecek fiziksel bir form şeklinde olmamakta ve kamuya ait bu tip projeler, doğası gereği hem ekonomik hem de sosyal sonuçlar doğurmaktadır (Mihaiu vd., 2010: 138).

Performans ölçümleri, bir kamu idaresinin programa başlamadan önce ve program tamamlandıktan sonraki analizler/değerlendirmeler için kullanılabilirliği gibi farklı kıyaslama (benchmarking) modellerinde de kullanılmaktadır. Kamu kesimi için; kamu idarelerinin (benzer programlar uygulayan farklı kamu idarelerinin ölçüm sonuçlarının) kıyaslanması, kamu politikalarının kıyaslanması (özel sektör için karşılığı bulunmamaktadır) ve kamu sistemlerinin kıyaslanması şeklinde üç tür kıyaslama modelinden bahsetmek mümkündür (Groenendijk, 2009: 4-5).

Akademik yazında (AB ülkeleri sayıştay denetçilerinin performans denetimlerinde kullandıkları yöntemlerden bağımsız olarak), özel sektör işletmelerinin verimlilik ve etkinlik analizlerinde kullanılan tekniklerin kamu kesimine uyarılma çabaları ‘benchmarking’ ile sınırlı kalmamış, özel sektör ‘faaliyet denetimlerindeki’ (Doğan ve Tanç, 2008) verimlilik analizlerinde kullanılan bazı teknikler kamu harcamaları (Afonso vd., 2006) için de kullanılmaya başlanmıştır.

Özel sektör işletmelerinde verimliliğin sınır analiziyle ölçümünde parametrik ve parametrik olmayan iki yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntemler sınırın şekli, rassal hatanın (random error) varlığı ve dağılımı ile etkinsizliğin dağılımına ilişkin varsayımlarla birbirinden ayrılmaktadır. Parametrik Yöntemde; stokastik sınır (stochastic econometric frontier) yaklaşımı, serbest dağılım (distribution free) yaklaşımı ve kalın sınır (thick frontier) yaklaşımı olmak üzere üç farklı yaklaşım bulunmaktadır. Parametrik olmayan (non parametric) yöntemde ise veri zarflama (DEA: data envelopment analysis) yaklaşımı ve serbest atılabilir zarf (free disposal hull) yaklaşımı olmak üzere iki temel yaklaşım bulunmaktadır (Kaya ve Doğan, 2005: 3-4).

Bunlardan özellikle DEA uluslararası düzeyde, kamu idarelerinin verimlilik analizlerinde yaygın olarak kullanılmakta (Buleca ve Mura, 2014: 163), kamu hizmeti tedarigindeki önemi nedeniyle hastaneler ve yükseköğretim kurumları için, DEA yöntemi kullanılarak verimlilik analizi yapmak fikri, son dönemde araştırmacıların ciddi ölçüde ilgisini çekmektedir (Erkoç, 2012: 12).

Söz konusu yöntemlerin AB raporlarında da kullanıldığı görülmektedir (Mandl vd., 2008: 20-24). AB dokümanları incelendiğinde, yükseköğretim için sarf edilen kamu harcamaları verimlilik analiz ve değerlendirmelerinin iki yöntemle yapıldığı anlaşılmaktadır. Bunlardan ilki yarı parametrik yöntem diğeri skotastik sınır analizidir. Yarı parametrik yöntemin ilk aşamasında veri zarflama analizleri yapılmakta, ikinci aşamada açıklayıcı faktörlerden elde edilen etkinlik puanları regresyon analizine sokulmaktadır. Stokastik sınır analizlerinde ise esas olarak, her ülkenin kendine öz verimlilik puanlarının açık modellenmesi de dahil olmak üzere, hedeflenen çıktılar ve diğeri faktör maliyetleri üzerindeki toplam yüksek öğretim maliyetlerinin regresyon analizi yapılmaktadır. Rapora göre, her iki yöntemin uygulanması sonucunda elde edilen verilerin esas itibarıyla tutarlı olduğu görülmüştür (Aubyn vd., 2009: 3).

3. TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM ALANINDA YAŞANAN GELİŞMELER

Küreselleşme ve neoliberal politikaların etkisiyle, Türkiye’de de 1990’lı yıllardan itibaren hem kamu kesimi hem de özel sektör için denetim alanında köklü değişiklikler ve yapısal dönüşümler yaşanmıştır. Bu değişiklik ve dönüşümlerin tetikleyicisi çoğunlukla ABD’deki bazı gelişmeler ve AB uyum kanunları çerçevesinde yapılan yasal düzenlemeler olmuştur. Bu çerçevede, ABD ve AB’deki mevzuat düzenlemeleri ile ülkemizdeki uygulamaların çok kısa bir reaksiyon süresi gösterilerek, bahsi geçen ülkelerdeki geri dönüşüm ve uygulama sonuçları henüz alınmadan, peş peşe yapılması, dikkat çekilmesi gereken diğeri bir husustur. Kuşkusuz bunda, o dönem için, Türkiye’nin AB katılım sürecini bir an önce tamamlama isteği etkili olmuştur.

3.1. Kamu İdarelerinin Bağımsız Dış Denetimi Alanında Yaşanan Gelişmeler

Türkiye’de kamu mali yönetimi ve kontrolü alanında 2003 yılından itibaren yapısal ve kalıcı bir değişim yaşanmaktadır (Türedi, 2011: 99). Bu kapsamda, Türk kamu yönetiminde mali denetim ve kontrol yapılarına şekil veren ve 76 yılı aşkın süre yürürlükte kalan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, yerini 10 Aralık 2003

tarihinde kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa bırakmıştır. Dış denetim alanında ise 832 sayılı Sayıştay Kanunu 44 yılı aşkın süre yürürlükte kaldıktan sonra yerini 03 Aralık 2010 tarihinde kabul edilen 6085 sayılı Sayıştay Kanununa bırakmıştır.

3.1.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Dış Denetim

5018 sayılı Kanun'un (5018 SK) altıncı kısmı, dış denetime ayrılmıştır. Burada; Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, “genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne raporlanması” (5018 SK, Md.68) şeklinde ifade edilmiştir.

Dış denetimin, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak; mali denetim ve uygunluk denetimi şeklinde yürütüleceği belirtilmiş ayrıca; “kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi” (5018 SK, Md. 68/a-b) de dış denetim kapsamı içindeki faaliyetler olarak sayılmıştır.

Ayrıca 5018 SK'la birlikte Türk kamu yönetimi ilk kez “iç kontrol”, “ön mali kontrol” ve “iç denetim” gibi kavramlarla tanışmıştır. Bu mekanizmalara, yeni oluşturulacak dış denetim modelinin yapılandırılması ve uygulanmasında önemli rol ve işlevler verilmiştir. Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporların, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulacağına ve Sayıştay raporlarına ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından cevap verileceğine ilk kez bu Kanunda yer verilmiştir. Ancak raporlara üst yöneticinin cevap vermesi uygulaması 6085 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe girene kadar uygulanmamıştır.

3.1.2. 6085 Sayılı Sayıştay Kanununda Dış Denetim

5018 sayılı Kanun ile Türk kamu mali yönetim sisteminde yapılan köklü değişiklikler, Sayıştay Kanunu'nun hem denetim hem de yargı fonksiyonu ile ilgili maddelerinde önemli değişikliklerin yapılmasını zorunlu hale getirmiştir (TBMM, 2015: 37).

2005 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile 1982 Anayasası'nın Sayıştay başlığını taşıyan 160. Maddesi değiştirilmiş, Sayıştay'ın denetim alanı genişletilmiştir. Yine 2005 yılında INTOSAI standartlarına uygun yeni bir Sayıştay Kanunu hazırlanmıştır (Taş, 2015: 1). Hazırlanan bu Sayıştay Kanun Teklifi 25.02.2005 tarihinde TBMM Başkanlığına sunulmuş ancak 22. yasama döneminde sonuçlandırılmadığı için kadük olmuştur (Işın, 2011: 181). Tasarı, Meclis'te beş yıl bekletildikten sonra ancak 2010 yılında yasalaşabilmiştir.

6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu yasalaşırken performans denetiminin tanımının yapıldığı 2. maddedeki değişiklik basında ve kamuoyunda uzun süre tartışılmıştır. Tasarıdaki performans denetimi tanımından “kamu kaynaklarının verimli, etkin ve

tutumlu kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi” ifadesi çıkarılarak yerine “idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi” tanımı getirilmiştir (Taş, 2015: 1).

Yeni tanımıyla performans denetiminin anayasaya ve diğer mevzuata aykırı bir biçimde düzenlendiği, bu hali ile stratejik plan hazırlama yükümlülüğü olmayan kurumlara ilişkin performans denetimi yapılmasının mümkün olmayacağı, performans denetimi tanımı ve yapıma şeklinin uluslararası uygulama sözleşmelerine ve uluslararası standartlara aykırılık teşkil ettiği (SAYDER, 2011 ve 2014) yönünde yoğun eleştiriler (İlhan, 2011) yapılmıştır.

Buna karşılık dönemin iktidar partisi Grup Başkanvekili tarafından; Sayıştay Kanunu'ndan performans denetiminin kaldırılmadığı belirtilerek, "Sadece performans denetiminin tanımının değiştirildiği, bunun nedeninin, (eski haliyle) performans denetiminin, yerindelik denetimini içerecek şekilde tanımlanmış olduğu" (TBMM, 2013) ifade edilmiştir. Oysa bu çalışmanın 2.3. maddesinde detaylı bir şekilde açıklandığı üzere, (3E: Economy, Efficiency and Effectiveness) tutumluluk, etkinlik, verimlilik yönünden yapılan incelemeler uluslararası uygulamalarda performans denetiminin ayrılmaz bir parçasıdır. Böylece daha yasalaşma sürecinde 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, kamu idarelerinin performans denetimi konusunda tartışmalı hale gelmiş ve takip eden yıllardaki uygulama, performans denetiminin tanımındaki bu değişiklikten önemli ölçüde etkilenmiştir.

Diğer taraftan 6085 sayılı Kanun ile bağımsız dış denetime tabi tutulacak kamu idareleri ve denetim alanları önemli ölçüde genişletilmiştir. Bu süreçte özellikle askeri harcamaların denetimi konusu, basında ve kamuoyunda sıklıkla gündeme gelmiştir. Yeni Sayıştay Kanunu ile askeri sosyal tesis ve kantinlere ait olanlar dahil olmak üzere Türk Silahlı Kuvvetleri bünyesindeki her türlü mali karar ve işlemler ile daha önce Sayıştay denetimi kapsamı dışında kalan TSK envanterindeki tüm demirbaş ve mallara ait stok hareketleri dış denetim kapsamına alınmıştır (6085 SK, Md.6 ve 8).

3.2. Özel Sektör İşletmelerinin Bağımsız Denetimi Alanında Yaşanan Gelişmeler

İşletmelerde bağımsız denetim konusundaki gelişmeler 2012 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu öncesi ve sonrası olarak incelenecek, bağımsız denetimde önemli bir aktör haline gelen Kamu Gözetimi Kurumu ise ayrı bir başlık altında ele alınacaktır.

3.2.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Öncesi Gelişmeler

1980’lerin sonlarına doğru küreselleşme ve neoliberal politikaların etkisiyle dış denetim alanındaki ilk mevzuat düzenlemeleri Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve bankacılık alanında yapılmıştır. Türkiye’de bağımsız denetim hakkındaki ilk mevzuat düzenlemesi bankacılık alanında 16 Ocak 1987 tarihinde yayımlanan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ” ile 24 Aralık 1987 tarihinde Merkez Bankası tarafından çıkarılan Tebliğ’dir. Bu tebliğler ile Türkiye’de ilk kez, tüm bankaların mali durumlarını bir bağımsız denetim kuruluna denetletmeleri hükmü getirilmiştir (Bayazıtlı, 1991: 163).

Yine aynı dönemde, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa dayanılarak SPK tarafından 31.12.1987 tarihinde çıkarılan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik”te (Md.8), hangi işletmelerin zorunlu olarak denetlemeye tabi olacağını SPK tarafından çıkarılacak tebliğler ile ilan edileceği belirtilmiştir. Bu yönetmelikle, işletmelerin mali durumları hakkında açıkladıkları bilgilerin tam ve doğru olduğu konusunda kamuyu aydınlatma amacıyla bağımsız dış denetçilerle denetlenmesi zorunluluğu getirilmiştir (Bayazıtlı, 1991: 164).

SOX Kanununu takiben, SPK Tebliğlerinde SOX paralelinde değişiklikler yapılmış, SOX’un Türkiye versiyonu olarak kabul edilebilecek SPK Seri: X, No: 9 Tebliği ile uygulamaya sokulan düzenleme hükümleri daha sonra SPK’nın 12.06.2006 tarih ve Seri: X, No: 22 numaralı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”e aktarılmıştır (İbiş ve Çatıkaya, 2012: 112).

Seri: X, No:22 numaralı Tebliğde (2016 yıl sonu itibarıyla) sonuncusu 28.06.2013’de olmak üzere 6 kez değişiklik yapılmış ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girdikten sonra gerek görülen düzenlemeler tebliğ dahil edilmiştir.

3.2.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) Sonrası Gelişmeler

6102 sayılı TTK ile mülga 6762 sayılı TTK’nın denetimle ilgili maddelerinde önemli değişiklikler yapılmış ve bugüne kadar işlevini yerine getiremeyen (Arıkan, 2008: 11) murakıplık müessesesine son verilerek “bağımsız denetim” modeli oluşturulmuştur. Bu yeni modelde dikkat çeken ilk ve en önemli husus, denetime tabi olma konusunda şirketler arasında farklılıkların meydana gelmesidir. 6102 sayılı Kanunun ilk halinde bütün anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanuna tabi kooperatifler herhangi bir ölçüt gözetilmeksizin denetime tabi iken, 6335 sayılı Kanunla, sadece Bakanlar Kurulu Kararında belirlenen ölçütlere uyan sermaye şirketleri bağımsız denetime tabi tutulmuşlardır (Tekin, 2012: 160).

Böylece, Bakanlar Kurulunca belirlenen ölçütlere (bilanço aktif toplamı, net satış hasılatı, çalışan sayısı) göre, denetime tabi tutulacak sermaye şirketleri ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca (KGK) yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenmesi (6102 SK md.397) hükme bağlanmıştır. Bakanlar Kurulu Kararına (BKK) ekli (I) sayılı listede belirtilen alanlarda faaliyet gösteren şirketler ise herhangi bir ölçüt şartı aranmaksızın denetime tabi tutulmuşlardır. Bu karara göre ilk etapta 7.300 adet büyük şirketten 2.500 adedi kapsama alınmıştır. Bu Karar’da, Bakanlar Kurulunca sırasıyla 10.02.2014, 29.12.2014 ve son olarak da 16.02.2016 tarihinde değişikliğe gidilmiştir.

KGK tarafından yapılan 21.03.2016 tarihli basın duyurusunda (KGK, 2016a) özetle; AB müktesebatına uyum sağlamak üzere, bağımsız denetim kapsamının zaman içinde kademeli bir şekilde genişletildiği, 19.03.2016 günlü Resmi Gazetede yayımlanan BKK ile bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin kriterlerin aşağıya çekilmek suretiyle 2016 yılı için bağımsız denetim kapsamının genişletildiği belirtilmiştir.

28.03.2013 tarihinde 6102 sayılı TTK’nın 397’nci maddesine beşinci fıkra eklenmiş ve bağımsız denetim dışında kalan anonim şirketlerin denetlenmesi hüküm altına

alınmıştır. Söz konusu fıkrada; denetime ilişkin usul ve esasların, denetim yapacak denetçilerin niteliklerinin, uyacakları etik ilkelerin, görev ve yetkilerinin, seçilmelerinin, görevden alınmalarının veya ayrılmalarının, denetimin ve denetim raporlarının içeriğinin ve raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususların Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanacağı ve BKK’ca çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği belirtilmesine karşın anılan yönetmelik aradan yaklaşık üç yıl geçmesine karşın yürürlüğe konulmamıştır (Arslan, 2016: 134).

3.2.3. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

1994 yılında TÜRMOB tarafından bir yönergeyle kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1. madde uyarınca kurulan, kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 6102 sayılı Kanun öncesindeki dönemde (Üstünel, 2015: 3) alanında çeşitli çalışmalar yapmıştır. 6102 sayılı TTK’nın yürürlüğe girmesini takiben 660 sayılı KHK ile 02.11.2011 tarihinde kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip, Başbakanlıkla ilişkili Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur.

KGK 2011 yılından itibaren; Türkiye Muhasebe Standardı (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) ve Türkiye Denetim Standardı (TDS) başlıkları altında çok sayıda standardın resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmesini sağlamıştır.

4. KAMU İDARELERİ - ÖZEL SEKTÖR İŞLETMELERİ DENETİM SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRMASI

4.1. Denetimin Amaç Yönünden Karşılaştırılması

Denetim türleri arasında farklılık bulunsa da, düzenlilik ve performans denetimi olmak üzere iki tür denetim yapan Sayıştay, genel olarak denetimlerini “TBMM adına; kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık esasları çerçevesinde, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak çalışması ve kamu kaynaklarının öngörülen amaç, hedef, kanunlar ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi, muhafaza edilmesi ve kullanılması” maksadıyla yapmaktadır (6085 SK, Md.1).

6085 sayılı Kanunda Sayıştay denetiminin (Md.34), farklı bir ifadeyle, Türkiye’de kamu idareleri için dış denetimin; “Bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında TBMM’ye ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması, kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması amacıyla” yapıldığı ifade edilmiştir.

İşletmelere ait finansal tabloların denetiminin yürütülmesinde denetçinin genel amaçları ise; bir bütün olarak finansal tabloların, hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve böylece finansal

tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş bildirmek ve bulgularına uygun olarak, finansal tablolar hakkında raporlama yapmak ve BDS'lerin zorunlu tuttuğu bildirimlerde bulunmak şeklinde ifade edilmiştir (BDS 200, md.11).

Benzer şekilde, Bağımsız Denetim Yönetmeliğine (BDY) göre (md.5/(1)); denetim, finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dahil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara TDS çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır.

Her iki kesimin mevzuatındaki ifadelerden, kamu idareleri için denetimin amaçlarının çok daha kapsamlı olduğu anlaşılmaktadır. Örneğin özel sektör işletmelerinin denetiminde; işletme performansının değerlendirilmesi, işletmelere ait kaynak ve varlıkların öngörülen amaç, hedef, kanunlar ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi, muhafaza edilmesi ve kullanılması, işletmelerin etkili, ekonomik ve verimli olarak çalışmasının sağlanması gibi amaçlar bulunmamaktadır.

İşletmelerde denetim daha çok, işletme tarafından hazırlanan finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporlarının doğruluğunu ve geçerliliğini teyit etme ve muhasebe işlemlerinin BDS'lere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konularına yoğunlaşmaktadır. Gerek kamu idareleri gerekse özel sektör işletmelerinin mevzuat düzenlemelerinde ifade edilen bağımsız denetim amaçlarının, AB müktesebatı ve INTOSAI düzenlemelerine uygun olduğu ve neoliberal beklentileri karşıladığı değerlendirilmektedir.

4.2. Denetim Elemanları Yönünden Karşılaştırma

Türkiye'de kamu idarelerinin bağımsız dış denetimi sadece Sayıştay tarafından yapılır. Sayıştay denetimi kapsamındaki kamu idarelerinin hangi kurum ve kuruluşlardan oluştuğu ve denetim alanının hangi işlem, faaliyet ve kararları içerdiği 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 4. maddesinde belirtilmiştir.

Kanunun 2. maddesinde Sayıştay denetçileri; "uzman denetçi, başdenetçi, denetçi ve denetçi yardımcısı" şeklinde tasnif edilmiştir. Denetçi yardımcılarının hangi nitelikleri taşıması gerektiği ve mesleğe alınmaları ile ilgili hususlar kanunun 17. maddesinde belirtilmiş olup Sayıştay denetçileri, denetçi yardımcılığından yetişirler.

Özel sektör işletmelerinin bağımsız denetimini kimlerin yapabileceği hususu ise 6102 sayılı TTK 400. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre bağımsız denetçi, ilgili kanuna göre ruhsat almış 'yeminli mali müşavir' veya 'serbest muhasebeci mali müşavir' unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir.

Denetim kuruluşları ve denetçilerin yetkilerinin kullanımı, yetkilendirmenin KGK tarafından ilanı ile başlar (BDY, Md.11/(2)). Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ve faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre KGK tarafından belirlenen işletmelerin denetimi yalnızca denetim kuruluşları tarafından, diğerlerinin denetimi ise denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yapılır (BDY Md.11/(3)).

Denetçilerin görevlendirilmeleri açısından iki kesim arasındaki en önemli fark; kamu idarelerinin denetimini yapacak denetçilerin merkezi olarak Sayıştay Başkanlığı tarafından belirlenmesine karşın, özel sektör işletmelerinin kendilerini denetleyecek denetçi veya bağımsız denetim kuruluşunu seçebilmeleri ve ücretlerini ödemekle yükümlü olmasıdır (6102 SK, Md. 399), (BDS 210).

Gerek kamu idarelerini gerekse özel sektör işletmelerini denetleyenlerin, uluslararası düzenlemeler ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarından “mesleki eğitim ve deneyim standardı” açısından yeterlilikleri konusunda oldukça tatmin edici olduğu ifade edilebilir.

4.3. Denetim Sürecinin Karşılaştırılması

Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsar (6085 SK, Md 36). Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri, düzenlilik denetiminden farklı olarak, mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz (6085 SK, Md.7/6). Sayıştay tarafından hazırlanan Düzenlilik Denetimi Rehberi ile Performans Denetimi Rehberi karşılaştırıldığında bu iki denetim türü için belirlenen süreçlerde farklılık bulunduğu görülse de Kanun’da genel olarak Sayıştay denetim süreci; planlama, uygulama, raporlama, raporların TBMM’ye sunulması ve ilgili kamu idaresine gönderilmesi ve izleme olmak üzere beş başlık altında toplanmıştır (6085 SK, Md.37).

İşletmeler için denetim süreci ise her bir hesap dönemi için, işletmenin iş teklifiyle başlar, TDS’ye göre planlanır, programlanır, yürütülür ve denetim sonucunun raporlanmasıyla sona erer (BDY, Md.19/3). Her iki kesime ait denetim süreç akış şemaları (Sayıştay için düzenlilik denetimi) karşılaştırma yapılabilmesine imkan tanımak için Ek’te sunulmuştur. Yapılan incelemede her iki kesime ait denetim süreçlerinin uluslararası düzenlemelere uygun olarak yapılandırılmış olduğu görülmektedir.

4.4. Uluslararası Standartlara Uyum Açısından Karşılaştırma

Kamu idarelerinin dış denetimi konusunda, Türkiye’de oluşturulmuş bir denetim standart seti henüz bulunmamaktadır (Zencirkıran, 2015: 71). Bununla birlikte, kamu idareleri için; “Denetim genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütülür.” ifadesi kanun hükmü haline getirilmiştir (6085 SK, Md. 35/b).

KGK tarafından TDS başlığı altında özel sektör işletmelerinin denetimi için çok sayıda standardın resmi gazetede tebliğ şeklinde yayımlanarak yürürlüğe girmesine karşın, kamu dış denetimine ilişkin standartların yayımlanması yoluna gidilmemiş, bunun yerine Sayıştay tarafından yayımlanan ikincil ve üçüncül mevzuatta uluslararası genel kabul görmüş muhasebe standartları veya INTOSAI standartlarına atıf yapılmıştır.

Örneğin Sayıştay Düzenlilik Denetim Rehberinde; “Denetimlerin dayanağı; 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları, Sayıştay ikincil mevzuatı ve denetim rehberleridir” (Sayıştay, 2014a: 106) ya da “Mali denetim ile birlikte yürütülecek uygunluk denetimi için INTOSAI-ISSAI-4200, bu rehber yardımcı kaynak olarak değerlendirilecektir” (Sayıştay, 2014a: 8) ifadeleri kullanılmıştır.

Diğer taraftan, Sayıştay Denetim Yönetmeliğinde (Md.7/5) “Denetim genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütülür. Ancak, Uluslararası Denetim Standartları ile iç mevzuat arasında bir farklılık söz konusu olduğunda iç mevzuat esas alınacaktır” demek suretiyle öncelik iç mevzuata verilmiştir.

6102 sayılı TTK 88. maddesi; uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde, sadece KGK tarafından düzenleme yapılmasına yetki vermiştir. Bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz KGK'nın kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemek amacıyla yürürlüğe sokulan 660 sayılı KHK'de (Md.2) Türkiye Denetim Standartları “KGK tarafından onaylanarak Türkiye Denetim Standardı adıyla yayımlanan uluslararası standartlarla uyumlu denetim standartları” şeklinde tanımlanmıştır.

KGK, 660 sayılı KHK ile kendisine verilen TDS yayımlama yetkisi çerçevesinde, IFAC tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir. Bu tercih esasen Türkiye'nin AB adaylık sürecinin de bir gereği olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda da aynen kabul görmüştür (KGK, 2016b). KGK, kuruluşundan önce kabul edilmiş TMS'leri aynen benimsemiştir. KGK ayrıca, “Uluslararası Finansal Tablo Standartları”nı (IFRS) Türkçeye tercüme ederek ‘Türkiye Finansal Raporlama Standartları’ (TFRS) adıyla yayımlamış ve yayımlamaya devam etmektedir. Yine KGK tarafından, IFAC/IAASB tarafından oluşturulan “Uluslararası Denetim Standartları” (ISA) da Türkçeye tercüme edilerek TDS olarak yayımlanmaktadır (Zencirkıran, 2015: 69).

4.5. İç Kontrol Sistemlerinin Dış Denetim Tarafından Değerlendirilmesi Açısından Karşılaştırma

Denetim faaliyetlerinde iç kontrol sisteminin önemi, bağımsız dış denetimde her kaydın yüzde yüz incelenmesinin bırakıldığı tarihlerden itibaren önemle üzerinde durulan bir konu olmuş ve dış denetim faaliyetlerinde dikkatle uygulanmıştır (Bayazıtlı, 1991: 171).

Bu bağlamda hem kamu idareleri hem de özel sektör işletmelerinde iç kontrol sistemlerinin kurulmasına büyük önem atfedilmiş ve dış denetim modelleri oluşturulurken, mevzuatta dış denetim-iç kontrol ilişkisine dair düzenlemeler geniş yer tutmuştur. Hem kamu idareleri hem de özel sektör işletmelerinin bağımsız dış denetimleri esnasında iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi, denetim prosedürünün gereği ve önemli bir aşaması olarak yerine getirilmektedir.

İç kontrol sistemleri ile ilgili değerlendirmelere dış denetim raporlarında yer verilmesinin ve bu raporların kamuoyunun bilgisine sunulmasının, iç kontrollerle ilgili eksikliklerin giderilmesinde denetlenenler için önemli bir yaptırım gücüne sahip olması beklenmektedir (Balyemez, 2016: 42). Yeni Sayıştay Kanunuyla denetim sürecinde

yapılan en önemli değişikliklerden biri, denetlenen idarenin iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve değerlendirme sonuçlarının kamuoyuna açıklanmasıdır.

Bu kapsamda hazırlanan Rehberde (Sayıştay, 2014a: 3) denetimin amaçları arasında, ‘mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek’ yer almakta, Rehberin denetim raporu formatının “denetim bulguları” başlığı altında (Sayıştay, 2014a: 107); “Bu bölümde iç kontrole ilişkin değerlendirmelere yer verilir” ifadesi ve Rehberin EK-4’ünde İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Formu bulunmaktadır.

Mevzuatında yapılan bu düzenlemeler Sayıştay’ın 2013 (Sayıştay, 2013: 7-10), 2014 (Sayıştay, 2015a: 7-9) ve 2015 (Sayıştay, 2016c: 7-10) yılı denetim raporlarına yansımış, denetlenen idarelerin iç kontrole ilgili değerlendirmeleri hem dış denetim genel değerlendirme raporlarına hem de idareler adına düzenlenen denetim raporlarına konu olmuştur. Söz konusu raporlarda, halen çok sayıda kamu idaresinin iç denetim sistemi ve/veya iç kontrol mekanizmasını kurmadığı ya da mevzuatında öngörüldüğü şekilde işletmediği bulgularına yer verilmiştir.

İç kontrol ve iç denetimle ilgili benzer eleştiriler AB İlerleme Raporlarına da konu olmuş, Raporda; “Türkiye 2002’de Kamu İç Mali Kontrol stratejisini ve eylem planını kabul etmiştir. Hükümet bunların güncellenmesi konusunda taahhütte bulunmuştur, ancak yıllardır somut bir ilerleme kaydedilmemiştir.”, “İç denetim birimi oluşturması gereken 383 kurumun 252’si bunu yerine getirmiştir. Bugüne kadar, genel yönetim kurumlarındaki iç denetçi kadrolarının %46’sı doldurulmuştur.” ifadelerine yer verilmiştir (Avrupa Komisyonu, 2016: 104).

Kamu idarelerindeki benzer şekilde, bağımsız denetime tabi özel sektör işletmelerinin tamamının iç kontrol sistemleri denetçi tarafından incelenmektedir. Ancak denetimin amaçları arasında denetlenen işletmelerin iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi yer almamakta ve değerlendirme sonuçlarının denetim raporunda yer alması konusunda, niteliklerine göre işletmeler arasında farklılıklar bulunmaktadır (Balyemez, 2016: 31).

Bankacılık alanında konuyu düzenleyen Tebliğde*; “Denetçinin hazırlayacağı rapor denetlenenin iç kontrol ve iç denetim yapısına ilişkin değerlendirmeyi” içerecek şekilde düzenlenir.” (Md.8) hükmü yer almakta ve bu değerlendirmede hangi hususlara yer verileceği (Md.12) belirtilmektedir.

Dolayısıyla bankaların bağımsız denetim sonuçları ne olursa olsun denetim raporlarında iç kontrol sistemleri ile ilgili değerlendirmelere yer verilmektedir. Ancak bağımsız denetime tabi SPK ve TTK kapsamındaki diğer işletmeler için durum farklılık göstermektedir (Balyemez, 2016: 44-46).

Mevzuatlarında; 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamındaki işletmeler için iç kontrol sisteminin durumu hakkında özel amaçlı bağımsız denetim yapıldığında, TTK kapsamındaki denetime tabi diğer işletmeler içinse “ilgili mevzuat” iç kontrolün

* Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, 13 Ocak 2010 ve 27461 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimine İlişkin Rapor Hakkında Tebliğ”

etkinliği hakkında görüş verilmesini zorunlu kıldığında, denetlenen şletmelerin iç kontrol sistemlerine ait değerlendirmelerin raporlanması, bunun dışında iç kontrol eksikliklerinin şletme üst yönetimine bildirilmesi yönünde düzenleme yapılmıştır (BDS 265) ve (SPK, Seri X No 22, 6.Kısım, Md.26/7).

4.6. Denetim Sonucunda Düzenlenen Raporlar ve Raporlara Yapılan İşlemler Yönünden Karşılaştırma

Kamu ve özel sektör için denetim amaçlarındaki farklılık, denetim raporlarının içeriğine de yansımış ve Sayıştay raporlarının kapsam ve içeriği çok daha geniş tutulurken diğerinin denetim raporları; olumlu görüş bildiren rapor, sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş), olumsuz görüş ve görüş vermekten kaçınma şeklinde sınırlandırılmıştır (BDS 705, Md.2).

Sayıştay Kanununda raporlarla ilgili terminoloji incelendiğinde; Sayıştay raporlarına esas olmak üzere, denetim ve incelemeler sonucunda denetim grup başkanlıkları veya denetçiler tarafından hazırlanan rapora ‘denetim raporu’, denetim ve incelemeler sonucu hazırlanarak Sayıştay Başkanı tarafından TBMM’ye sunulan veya kamu idarelerine gönderilen rapora ‘Sayıştay Raporu’ adı verildiği (6085 SK, Md.2) görülmektedir. Kanun’da rapor çeşitleri; ‘dış denetim genel değerlendirme raporu’, ‘faaliyet genel değerlendirme raporu’, ‘mali istatistikleri değerlendirme raporu’ ve ‘yargılamaya esas rapor’ şeklinde sıralanmıştır. Sayıştay ayrıca, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimini, kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde TBMM’ye sunmakla mükelleftir (6085 SK, Md.41).

Dış denetim genel değerlendirme raporu; kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda hazırlanmakta, Sayıştay Başkanlığınca ilgili kamu idaresine gönderilmekte ve kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından, raporun alındığı tarihten itibaren otuz gün içinde cevaplandırılmaktadır (6085 SK, Md. 38). Faaliyet genel değerlendirme raporu; kamu idareleri tarafından gönderilen idare faaliyet raporları, İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan mahalli idareler genel faaliyet raporu ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan genel faaliyet raporunun denetim grup başkanlıklarınca denetim sonuçları da dikkate alınarak değerlendirildiği raporlardır (6085 SK, Md.39).

Mali istatistikleri değerlendirme raporu; Maliye Bakanlığınca yayımlanan bir yıla ait mali istatistiklerin, hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından denetim grup başkanlıklarınca değerlendirildiği raporlardır (6085 SK, Md.40).

Genel uygunluk bildirimini dahil, yukarıda sayılan grupta yer alan raporların tamamının TBMM’ye gönderilmesi öngörölmüştür. Ayrıca Sayıştay raporlarının, TBMM’ye sunulduğu ve ilgili kamu idarelerine verildiği tarihten itibaren on beş gün içerisinde, kanunların açıklanmasını yasakladığı durumlar hariç kamuoyuna duyurulması Kanun hükmüdür (6085 SK, Md.44).

Yukarıda sayılanlardan farklı olarak Sayıştay, denetçiler tarafından genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında tespit edilen kamu zararına ilişkin olarak ‘yargılamaya esas rapor’ düzenlemektedir (6085 SK, Md.2).

Yargılamaya esas raporların incelenmesi, hükme bağlanması, ilam düzenlenmesi ve ilamın infazı ile ilgili süreç diğer grupta yer alan raporlar için düzenlenen süreçten farklıdır (6085 SK, Md.48-53).

Özel sektör işletmeleri için, 6102 SK’nun 378, 398 ve 402. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, şirketin denetimi sonunda hazırlanması gereken üç çeşit denetim raporunun olduğunu söylemek mümkündür. Bunlar; “şirketin finansal tablolarına ilişkin denetim raporu, yönetim kurulunun yıllık faaliyetlerine ilişkin denetim raporu ve risklerin erken teşhisi ve yönetimi sistemine ve komitesine ilişkin denetim raporudur” (Aydın, 2012: 106).

Diğer taraftan, denetim raporları, KGK’nın belirlediği şekil ve esaslara göre düzenlenir ve raporun, görüş başlığı altında:

- Denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli sayılabilecek herhangi bir uyumsuzluğun veya aykırılığın bulunmadığı durumlarda olumlu görüş,

- Denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli uyumsuzluklar veya aykırılıklar bulunduğu ya da yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmadığı, ancak bunların denetim konusunun genelini etkilemediği durumlarda sınırlı olumlu görüş,

- Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edildikten sonra, tespit edilen uyumsuzlukların veya aykırılıkların ayrı ayrı veya toplu olarak önemli olduğu ve denetim konusunun genelini etkilediği durumlarda olumsuz görüş,

- Denetim konusunun genelini etkileyen önemli hususlarda denetim görüşüne dayanak olacak yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemediği durumlarda ya da yeterli kanıt toplanmasına rağmen görüş oluşturmayı engelleyen belirsizliklerin sonradan ortaya çıktığı durumlarda görüş bildirmekten kaçınıldığına ilişkin görüş, yer alır (6102 SK, Md.403), (BDY, Md.30), (BDS 700, Md.16), (BDS 705, Md.8-9).

Denetçi, raporunu tamamladıktan sonra yönetim kuruluna sunar (6102 SK md.402) ve elektronik ortamdan KGK’ya gönderir (KGK, 2015). Bağımsız denetim raporlarının kamuoyu ile paylaşılması ise finansal tablolar aracılığıyla yapılır. Bağımsız denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu halde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir (TTK, Md. 397/2).

Diğer taraftan, olumsuz görüş yazısı, şirket yöneticilerinin sorumluluğuna dayanak oluşturan bir belge olarak kabul edilir. Olumsuz görüş verilmesi hali hem şirket hem de şirket yöneticileri açısından çok ağır sonuçlar doğurur (Aydın, 2012: 108). Olumsuz görüş yazılan hallerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört işgünü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye

ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatır ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Kaçınma, olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur (TTK, Md. 403).

5. DIŞ DENETİM MEKANİZMALARININ 2016 YIL SONU İTİBARIYLA DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde kamu idareleri ve özel sektör işletmelerinin bağımsız denetim sistemlerinin, ayrı ayrı olmak üzere, 2016 yıl sonu itibarıyla ulaştıkları noktada neoliberal beklentilere karşılık verip vermedikleri konuları incelenecek, çalışma hacminin sınırlı tutulmak istenmesi nedeniyle sadece sorun yaşandığı değerlendirilen ve basında eleştirilen konulara değinilecektir.

5.1. Kamu İdareleri Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi

5.1.1. Performans Denetimi

Küreselleşme ve neoliberal politikaların etkisiyle ABD ve AB ülkelerinde performans denetimi, kamu idarelerinin dış denetiminde, özellikle 2000’li yıllardan itibaren artan bir yoğunlukta etkili olmuştur. Etkinlik, verimlilik, tutumluluk (EVT) analizleri ise performans denetimim en önemli unsurları arasında gösterilmektedir.

Bu doğrultuda, Türkiye’de de kamu idarelerinin mali işlem ve faaliyetleri ile kamu kaynakları kullanımının Sayıştay tarafından EVT açısından incelenmesi hem 5018 sayılı Kanun (Md.68/b) hem de 6085 sayılı Kanun (Md.1, 7/2, 35/a.) hükümleri arasında yerini almıştır.

Ancak bu çalışmanın 3.1.3. maddesinde açıklandığı üzere 6085 sayılı Kanun taslağında performans denetimi tanımından EVT’nin çıkarılması, siyasi otoritenin performans denetimlerinde EVT incelemesi yapılması hususundaki tavrını ortaya koymuştur. Bu tutum Sayıştay Kanununa eklenen bir hüküm ile hukuki boyut kazanmış ve 35. maddeye eklenen (6353 SK, Md.45) bir fıkrayla “... yönetsel bakımdan gerekliliği, ölçülülüğü, etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle uygun bulunmadığı yönünde görüş ve öneri içeren yerindelik denetimi sayılabilecek denetim raporu düzenlenemez.” hükmü getirilmiştir.

Ancak hükmün içinde yer alan “etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle...” ibaresi, Anayasa Mahkemesinin 27/12/2012 tarihli ve E.: 2012/102 K.: 2012/207 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi Sayıştay’ın yerindelik denetimi yapamayacağını kabul etmiş fakat raporlarda EVT konusunda görüş bildirilmesini yasaklayan düzenlemeyi iptal etmiştir. Başka bir ifadeyle Anayasa Mahkemesi Kararı ve mevcut yasal düzenlemelere göre Sayıştayın kamu harcamalarını EVT yönünden incelemesi, değerlendirmesi ve raporlaması gerekmektedir.

Buna rağmen Sayıştay Performans Denetim Rehberi (2014) incelendiğinde, performans denetimlerinde; idarelerin Stratejik Planlarında yer alan hedeflerine ulaşp ulaşmadıklarına odaklanıldığı, EVT konusuna ise hiç girilmediği görülmektedir. (Düzenlilik denetiminde ise zaten EVT ile ilişki kurulmamaktadır.) Dolayısıyla gerek uluslararası kabul görmüş denetim standartları gerekse AB normlarına göre performans

denetimlerinin çok önemli bir unsuru olan EVT analizleri yasal düzenlemelerde yer almasına karşın uygulamada hayata geçirilememektedir.

Bu noktada belirtilmesi gerekir ki, Sayıştay denetçilerinin (96 denetçi) bu konudaki görüşlerini yansıtan bir ankette “Denetçinin görevi kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığını tespit etmektir.” şeklindeki yargıya ankete katılan denetçilerin %4’ü ‘katılmıyorum’ veya ‘kısmen katılmıyorum’ yanıtını verirken %96’sı ‘kısmen katılıyorum’, ‘katılıyorum’, ‘tamamen katılıyorum’ yanıtlarını vermiştir (Parlak ve Parlak, 2014: 19).

Raporlarını kamuoyuna duyurmak zorunda (6085 SK, Md.44) olan Sayıştay’ın resmi WEB sitesi incelendiğinde 2012 ve 2013 yıllarına ait denetimler için Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarında performans denetimine yer verilmediği, 2014 ve 2015 yıllarına ait Genel Değerlendirme Raporunda ise performans denetimine ilişkin konuların “Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçelemeye İlişkin Tespitler” başlığı altında ele alındığı görülmektedir (Sayıştay, 2015a: 21-24), (Sayıştay, 2016c: 51-52).

Kamu idarelerine ait denetim raporlarının da aynı bakış açısıyla denetlendiği, örneğin Milli Eğitim Bakanlığı’na ait 2014 Yılı Denetim raporunda; “2010-2014 dönemine ait Stratejik Plan, 2014 yılı Performans Programı, 2014 yılı İdare Faaliyet Raporu ve faaliyet sonuçları ölçümü yapan veri kayıt sistemlerinin denetlendiği (Sayıştay, 2015b: 85) bunun dışında, etkinlik, verimlilik ve tutumluluk konulu herhangi bir değerlendirmede bulunulmadığı görülmektedir.

Ayrıca, Sayıştay’ın performans denetimlerini stratejik plan ve performans programı üzerinden yaptığı ve idarelerin bu konuda ‘Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’ hükümlerine göre hareket ettiği değerlendirildiğinde, bu Yönetmeliğin 2. maddesine göre “yükümlü oldukları hizmetlerin hassasiyeti nedeniyle stratejik plan hazırlaması zorunlu olmayan; Milli Savunma Bakanlığı, Dışişleri Bakanlığı, Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığının” performans denetimlerinin yapılamayacağı anlaşılmaktadır. Nitekim Sayıştayın WEB sitesinde raporların kamuoyuna duyurulduğu bölümde (SAYIŞTAY, 2016a) diğer kamu idarelerinin aksine, anılan kamu idarelerine ait performans denetim raporu bulunmamaktadır.

Performans denetimi ile ilgili eleştiriler AB İlerleme Raporlarına da konu olmuş, 2016 İlerleme Raporunda; “*Sayıştay performans denetimlerinin yalnızca performans göstergelerine ilişkin olmaması, bunun yanı sıra kamu kurumlarının ekonomisine, verimliliğine ve etkililiğine de odaklanması sağlanmalıdır.*” (Avrupa Komisyonu, 2016: 105) ifadelerine yer verilmiştir.

5.1.2. Raporların TBMM’de Görüşülmesi, İçeriği ve Kamuoyuna Duyurulması

6085 sayılı Sayıştay Kanunu; düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda düzenlenen denetim raporlarının denetlenen kamu idaresine cevaplandırılmak üzere gönderilmesini, ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından 30 gün içinde cevaplandırılan denetim raporlarının Sayıştaya iade edilmesini, Sayıştayın denetim

raporlarını cevapları ile birlikte TBMM'ye göndermesini, TBMM'nin kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşmesini, raporların TBMM'de görüşüldüğü esnada Sayıştay Başkanı veya başkan yardımcısı ve denetlenen kamu idarelerinin üst yöneticisi veya yardımcısının ilgili bakanla birlikte hazır bulunmasını hükmetmektedir (6085 SK, Md.38).

Ayrıca Sayıştay raporlarının, TBMM'ye sunulduğu ve ilgili kamu idarelerine verildiği tarihten itibaren on beş gün içerisinde, kanunların açıklanmasını yasakladığı durumlar hariç kamuoyuna duyurulması (6085 SK, Md.44) şartı getirilmiştir. 6085 Sayılı Kanun yürürlüğe girdikten sonra, "bazı raporların TBMM'ye hiç gönderilmediği, gönderilen raporların içeriğinin eksiltildiği veya ve kimi raporların kamuoyuna duyurulmayarak gizlendiği iddiaları" gerek basında (Cumhuriyet, 2015), (Radikal, 2015) gerekse TBMM'deki görüşmeler esnasında yoğun biçimde gündeme gelmiştir.

Bu eleştirilerin önemli sebeplerinden birinin, Sayıştay Kanununun Resmi Gazetede yayımlandığı gün yürürlüğe girmiş olmasından kaynaklandığı değerlendirilmektedir. Yakın dönemde yasalaşan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Kamu İhale Kanunu gibi önemli radikal değişiklikler içeren düzenlemeler, resmi gazete'de yayımlandıktan en az bir yıl sonra yürürlüğe girmiş ve uygulayıcılara hazırlık için süre tanınmıştır. Ancak 6085 sayılı Sayıştay Kanunu 19 Aralık 2010 tarihinde yayımlandığı gün yürürlüğe girmiştir.

Dolayısıyla 2011 mali yılı için mülga 832 sayılı Sayıştay Kanunu hükümlerine göre hareket imkanı kalmamış, bu durum hem Sayıştay denetçilerinin hem de denetlenen idarelerin hazırlık yapamadan çok kısıtlı bir sürede uygulamaya geçmelerini zorunlu kılmıştır. Bunun sonucu olarak da 2011 mali yılına ait Sayıştay raporları TBMM'ye gönderilememiş ve raporlar kamuoyuna duyurulmamıştır (Sayıştay, 2012b: Sunuş).

Müteakip yıllarda ise 6085 SK gereği TBMM'ye gönderilmesi ve kamuoyuna duyurulması gereken raporların Sayıştay WEB sitesinde yayımlandığı görülmektedir. Bunlardan 2012 yılına ait olanlar yine basında ve TBMM'de "raporların eksik ve yetersiz" olduğu yönünde eleştirilmiş muhalefet üyeleri; "sağlıklı raporlar gelmeden bütçe görüşmelerine başlanamayacağı", "gelen raporların iki sayfadan ibaret ve %95'inin bu şekilde olduğunu" ifade etmişlerdir. Eleştirileri dönemin Sayıştay Başkanı; "Meclis'e sunmuş olduğumuz tüm raporlar mevzuat ve uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlanmış raporlardır. Sonuna kadar arkasındayız" şeklinde yanıtlamıştır (TBMM, 2016). Söz konusu iddialara, dönemin maliye bakanı ise; "Raporların gitmediği savı doğru değildir. Sadece Sayıştay'ın arzuladığı ama bizim üretmemizin imkansız olduğu raporlar gidememiştir." yanıtını vermiştir (Bloomberg, 2015).

Sayıştay raporlarının TBMM'ye gönderilmediği/eksik gönderildiği veya kamuoyuna tamamının duyurulmadığı tartışmaları 2013 ve 2014 raporları için de devam etmiş, en son 2016 yılının hemen başında "Sayıştay'dan, kamu kurumlarının 2014 harcamalarına ilişkin denetleme raporlarının sadece Meclis'e gönderildiği, kamuoyundan gizlediği eleştirilerine" (CNN TÜRK, 2015) Sayıştay Başkanlığı tarafından yanıt verilmiştir.

Sayıştay tarafından yapılan duyuruda: “Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 160, 164 ve 165’inci maddeleri, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 6085 sayılı Sayıştay Kanunu hükümleri gereğince 2014 yılı denetimleri tamamlanmış ve denetimler sonucunda hazırlanan Genel Uygunluk Bildirimi, Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu, Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu ile 208 adet kamu idaresine ait Sayıştay Denetim Raporu 10 Eylül 2015 tarihinde TBMM’ye sunulmuştur.” ifadelerine yer verilmiş, ayrıca TBMM’ye gönderilmeyen raporların mevzuatın hangi hükümleri nedeniyle gönderilmediği hususunda açıklama yapılmıştır (SAYIŞTAY, 2016b).

Tüm bu tartışmaların ötesinde, veri kabul edilebilecek bir akademik çalışmada Sayıştay denetçilerinin (96 denetçi) bu konudaki görüşlerini yansıtan bir ankette “Sayıştay bütçenin kendisi, uygulamaları ve sonuçları hakkında düzenli aralıklarla kamuoyunu bilgilendirmektedir.” şeklindeki yargıya ankete katılan denetçilerin % 68’i ‘katılmıyorum’ veya ‘kısmen katılmıyorum’ yanıtını verirken % 32’si ‘kısmen katılıyorum’, ‘katılıyorum’, ‘tamamen katılıyorum’ yanıtlarını vermiş; “Sayıştay denetimleri kamuoyu ve kurumların beklentileri dikkate alınarak yapılmaktadır” şeklindeki yargıya ise ankete katılan denetçilerin % 56’sı ‘katılmıyorum’ veya ‘kısmen katılmıyorum’ yanıtını verirken % 41’i ‘kısmen katılıyorum’, ‘katılıyorum’, ‘tamamen katılıyorum’ yanıtlarını (% 3 kararsız) vermiştir (Parlak ve Parlak, 2014: 12-14).

Son olarak, doğrudan bir yargıya ulaştırmasa da incelenen konuya ışık tutabilecek diğer bir veri olarak; Sayıştay WEB sitesinde kamuoyuna duyurulan 2014 yılı düzenlilik denetim raporları incelendiğinde genel bütçe kapsamındaki 43 kamu idaresinden 16’sında (% 37) ‘denetim görüşü’ başlığı altında herhangi bir tespit ve değerlendirmeye yer verilmediği, bu bölüme “...denetim sonucunda TBMM’nin bilgisine sunulacak önemde bir husus bulunmamaktadır.” ifadesi yazıldığı görülmüştür.

Bahse konu kamu idareleri şunlardır: Cumhurbaşkanlığı, Başbakanlık, İçişleri Bakanlığı, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, Gençlik ve Spor Bakanlığı, Milli Güvenlik Kurulu, MİT, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Diyanet İşleri Başkanlığı, Kamu Düzeni ve Güvenliği Müsteşarlığı, Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, Meteoroloji Genel Müdürlüğü, Türkiye Halk Sağlığı Kurumu, Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu.

5.2. Özel Sektör İşletmeleri Bağımsız Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi

6102 sayılı TTK yürürlüğe girdikten sonra bağımsız denetimle ilgili olarak, üzerinde en çok tartışılan konulardan biri ‘denetimin kapsamı’ olmuştur. Zira uygulamayla birlikte çok sayıda sermaye şirketi bağımsız denetim kapsamı dışında kalmıştır. 6102 sayılı TTK yürürlüğe girmeden önce yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (eski TTK) hükümlerine göre tüm anonim şirketler murakıp (denetçi) seçmekle yükümlüydüler. Her ne kadar, “eski sistemde murakıp, şirketin bir organı olarak görülmekte ve bu sebeple murakıbın yapmış olduğu denetim işleminin bağımsız ve tarafsız olamayacağı yönünde eleştiriler” yapılyorduysa da (Büyüksekban, 2015: 2) en azından bu şirketlerin tamamında bir denetim mekanizması bulunmaktaydı. 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilip 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı TTK’nın ilk

halinde bütün anonim (ve limited) şirketler ile 4572 sayılı Kanuna tabi kooperatifler herhangi bir ölçüt aranmaksızın denetime tabiydi (Tekin, 2012: 160).

Ancak 6102 sayılı TTK'nın bazı düzenlemeleri, özellikle 2012 yılının başından itibaren iş dünyasının yoğun eleştirilerine konu olmuş ve bu düzenlemelerin uygulamada sıkıntı doğuracağı gündeme getirilmiştir. İş dünyasından gelen bu eleştiri ve talepler üzerine yapılan çalışmalar sonucunda, 26 Haziran 2012 tarihinde 6335 Sayılı Kanun kabul edilmiştir (Karadeniz, 2015: 314).

Resmi Gazetede 30 Haziran 2012'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'da Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile başlayan süreç ise, muhasebe açısından TTK ile gelişen olumlu beklentiyle ilgili bazı hayal kırıklıkları yaratmıştır. "Kayıt dışı ekonominin önlenmesi için önemli bir adım atılmasını sağlayacak şekilde tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olacağı bir ortamdan, denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisinin Bakanlar Kurulu'na devredildiği; işletmelerin uluslararası anlamda kabul görececek bir muhasebe sistemine kavuşmalarının sağlanacağı bir ortamdan, vergi odaklı raporlamaya devam edilmesine neden olacak düzenlemelerin yapıldığı bir süreç yaşanmıştır" (Gürdal, 2013: 2).

6102 sayılı TTK'da yapılan bu değişiklik sonucunda 23 Ocak 2013 tarihli resmi gazetede yayımlanan 2012/4213 sayılı BKK ile "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar" yürürlüğe girmiştir. Karar'ın I sayılı listesinde yer alan şirketler herhangi bir ölçüt şartı aranmaksızın bağımsız denetime tabi tutulmuş, diğerleri için bilanço aktif toplamı, net satış hasılatı ve çalışan sayısı şeklinde belirtilen ölçütlerden en az ikisini sağlayan şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Söz konusu ölçütler, 14.03.2014 ve 01.02.2015 tarihli resmi gazetelerde yayımlanan BKK'lar ile değiştirilmiş ve kademeli olarak her yıl bağımsız denetime tabi olan şirket sayısı artırılmıştır. 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucu 2016 yıl sonu itibarıyla bağımsız denetim kapsamı ile ilgili son durum aşağıdaki gibidir:

- Şahıs şirketleri (kollektif ve komandit şirketler): Bağımsız denetime tabi değil.
- Limited Şirketler: BKK tarafından belirlenen sınırın altındakiler bağımsız denetime tabi değil, sınırın üzerindeki bağımsız denetime tabi ve yapılıyor (TTK, Md.635).
- Anonim Şirketler: BKK tarafından belirlenen sınırın altındakiler için bağımsız denetimin nasıl yapılacağına dair yönetmelik yayımlanmadığı için denetim yapılamıyor, sınırın üzerindeki bağımsız denetime tabi ve yapılıyor (TTK, Md.97/5).
- Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler: Anonim şirketlerle aynı hükümlere tabi (TTK, Md.565).

- 4572 Sayılı Kanun Kapsamındaki Kooperatifler ve Bunların Bağımsız Denetime Tabi Olmayan Üst Kuruluşları: ‘Bağımsız Denetime Tabi Olacak Tarım Satış Kooperatif Birliklerinin Belirlenmesine Dair Tebliğ’ hükümlerine göre kapsama giren kooperatifler denetime tabi ve yapılıyor, diğerleri isteğe bağlı olarak bağımsız denetim yaptırabilirler (Adı geçen Tebliğ, Md.4/2). Ancak istemeyenler için BKK tarafından bağımsız denetimin nasıl yapılacağına dair Yönetmelik yayımlanmadığı için denetim yapılamıyor. (TTK, Md.97/5).
- 2012/4213 sayılı BKK’nın (I) sayılı Listesinde Yer Alan Şirketler: Herhangi bir ölçüt şartı olmaksızın denetime tabi ve yapılıyor.

6335 Sayılı Kanun ile her ne kadar bu düzenlemelerin kapsamının daraltılarak bağımsız denetim sürecinin daha sağlam temellere oturması ve kısa vadede ortaya çıkacak aksaklıkların engellenmesi açısından doğru bir uygulama olduğu düşünülebilir de (Karadeniz, 2015: 317), aradan geçen üç yılı aşkın sürede BKK tarafından belirlenen sınırın altındakiler için bağımsız denetimin nasıl yapılacağına dair yönetmeliğin halen yayımlanmamış olması, çok sayıda sermaye şirketinin bağımsız denetim kapsamı dışında kalmasına sebep olmuştur.

6102 sayılı TTK ile getirilen bağımsız denetim sistemiyle ilgili olarak; KGK tarafından yayımlanan standartların tercüme hataları veya yetersizlikleri (Özdan, 2013) nedeniyle anlaşılır olmadığı, denetçilerin bağımsızlığını ortadan kaldıracak durumların net olarak belirlenmediği (Tekbaş, 2014), bağımsız denetim sektöründeki rekabetin yoğun olarak bağımsız denetim ücretlerinde yaşanmasından kaynaklanan sorunlar (Üstündağ, 2014) ve yaşanan sorunları denetçi cephesinden değerlendiren bir takım eleştiriler (Çavuş, 2016) gündeme getirilmiş olmakla birlikte incelenen konuyla doğrudan bağlantısı olmaması ve çalışma hacminin kısıtları nedeniyle bu konulara değinilmemiştir.

Ayrıca KGK’ya, Bilgi Edine Hakkı Kanununu kapsamında yapılan “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girdikten sonra, yıllar itibarıyla, Kurumunuza kaç adet bağımsız denetim raporu gönderildiğine (veya kaç adet bağımsız denetim yapıldığına), bunlardan kaçının 'olumlu görüş', kaçının 'sınırlı olumlu görüş', kaçının 'olumsuz görüş', kaçının 'görüş bildirmekten kaçınıldığı şeklinde görüş içerdiğine” ilişkin bilgi talebimiz, “taleplerimizin ayrı veya özel bir çalışma, araştırma, inceleme ya da analiz gerektirdiği” gerekçesiyle karşılanmamıştır.

Sayıştay WEB sitesinden kamuoyunun bilgisine sunulan denetim raporlarına (benzer bir hizmet BDDK tarafından da verilmektedir) ulaşılabılırken özel sektör işletmelerinin denetim raporları ile ilgili olarak KGK tarafından bu tip bir hizmet verilmemesi nedeniyle işletmelere ait istatistiksel toplu veya tekil verilere ulaşılamamış, dolayısıyla bu verilerle ilgili herhangi bir değerlendirme yapma imkanı bulunamamıştır.

AB İlerleme Raporunda konuya eleştirel bir yaklaşımla; “Şirketlerin, AB muhasebe kuralları gereğince yayımlanması gereken finansal dokümanlarının kamuya açıklanmasının ve kamunun erişimine açılmasının sağlanması gerektiği” (Avrupa

Komisyonu, 2016: 48) ifade edilmiştir. Söz konusu Raporun aynı bölümünde olumlu değerlendirmelerde de bulunulmuş, “Türkiye’nin şirketler hukuku alanında çok ileri düzeyde olduğu, KGK’nın güçlendirilerek ileri düzeyde ilerleme kaydedildiği, muhasebe ve bağımsız denetim konusunda Türkiye’nin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından yayımlanan standartlara dayanarak, yeni finansal raporlama ve denetim standartlarını ve mevcut standartlarda yapılan değişiklikleri kabul etmeye devam ettiği, aktif toplamı ve net satış hasılatı eşiklerinin azaltılmasıyla bağımsız denetimin kapsamının daha da genişletildiği, onaylanmış bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim firmalarının sayısının arttığı” belirtilmiştir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Ağırlıklı olarak 1980’li yıllardan itibaren tüm dünyada etkisini gösteren küreselleşme ve neoliberal politikalar, hem kamu idareleri hem de özel sektör işletmelerinin yönetim ve denetim sistemlerinde önemli değişim ve dönüşümlerin yaşanmasına sebep olmuştur. Bu süreçte ABD ve AB ülkelerinde yeni kamu yönetimi (new public management) anlayışı ile birlikte, özel sektör tarafından uygulanmakta olan modern yönetim yaklaşımları ile iç ve dış denetim modellerinin kamu idarelerine uyarlama çabaları sonuç vermiş, mevzuat ve uygulama bu doğrultuda gelişme göstermiştir.

Bu bağlamda, kamu idarelerinin yönetim ve denetim sistemlerinin neoliberal politikalara uygun olarak şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri doğrultusunda şekillendirilmesi, kamu varlık ve kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu kullanılması ve bu yolla kamu harcamalarının azaltılarak kamu ekonomisinin küçültülmek istenmesi, kamu yönetimi açısından değişim sürecinin temellerini oluşturmuştur.

Kamu idarelerinin dış denetiminde performans denetiminin ön plana çıkmasıyla birlikte; performans hedeflerinin belirlenmesi, bütçe kaynaklarının performansa göre tahsisi, program öncesi ve sonrasında performans ölçümleri yapılması, kıyaslama (benchmarking), etkinlik, verimlilik ve tutumluluk analizleri gibi yöntem ve teknikler bütçe uygulama süreçleri ile iç ve dış denetimler esnasında yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır.

Türkiye de bu değişim ve dönüşüm sürecinde kamu idareleri için ‘mevzuatında’ gerekli düzenlemeleri büyük ölçüde yapmış, özellikle AB katılım süreci, bu dönüşümün süratli olmasında çok önemli bir etkiye sahip olmuştur. Bu açılardan değerlendirildiğinde, kamu idarelerinin dış denetimi konusunda;

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimlerinin sadece ‘Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’ kapsamında olan idareleri kapsadığı, yükümlü oldukları hizmetlerin hassasiyeti nedeniyle stratejik plan hazırlaması zorunlu olmayan idareleri kapsamadığı, performans denetimlerinin; Stratejik Plan, Performans Programı, İdare Faaliyet Raporu ve faaliyet sonuçları ölçümü yapan veri kayıt sistemleri üzerinden gerçekleştiği, performans raporlarında etkinlik, verimlilik ve tutumluluk konulu herhangi bir değerlendirmede

bulunmadığı görülmüştür. Bunun önemli bir sorun ve giderilmesi gereken bir eksiklik olduğu değerlendirilmektedir. Nitekim söz konusu eksiklik, 2016 yılı AB İlerleme Raporunda da eleştirilmiştir. Performans denetim raporlarının INTOSAI ve AB müktesebatı kapsamında hazırlanan düzenlemelere uygun olarak, kamu varlık ve kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığı konusunu da içermesinin ve halen performans denetimi yapılmayan kamu idarelerinin bu denetime tabi olabilmeye imkân sağlayacak düzenlemelerin yapılmasının uygun olacağı,

Raporların TBMM’de görüşülmesi, içeriği ve kamuoyuna duyurulması konusu basında ve TBMM çatısı altında halen yoğun olarak eleştirilmektedir. Bu eleştirilerin bir kısmının mevzuata ilişkin bilgi eksikliğinden kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Ayrıca raporların tatminkarlığı konusunda 2012 yılından itibaren artan bir oranda düzelme olduğu ve mevzuatın gereklerinin belirli ölçüde karşılandığı görülmektedir. Muhalefet partileri ve basında eleştiri konusu yapılan bir diğer konu ‘yargılamaya esas raporlar’ ile ilgilidir. Halen mevcut yasal düzenlemeler gereği yargılamaya esas raporlar TBMM’ye gönderilmemekte ve kamuoyuna duyurulmamaktadır. Yargılamaya esas raporlara konu olan olay ve işlemlerin de belirli sınırlamalar dikkate alınarak TBMM’nin bilgisine sunulması ve kamuoyuna duyurulması konusunun gözden geçirilebileceği ve gerekli mevzuat değişikliklerinin yapılabileceği değerlendirilmektedir. Şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri doğrultusunda; yapılacak yasal ve/veya idari düzenlemelerle, Sayıştay Raporların TBMM’de görüşülmesi, içeriği ve kamuoyuna duyurulması konusunun, önemlilik kriterleri de dikkate alınarak, tartışılır olmaktan çıkarılmasının uygun olacağı,

Sayıştay raporlarında, halen çok sayıda kamu idaresinde iç denetimin ve iç kontrol sistemlerinin tesis edilmediği, bir kısmında ise iç kontrol mevzuatında belirtilen işlem ve yükümlülükler uyulmadığı tespitlerine yer verilmiştir. Benzer eleştiriler 2016 yılı AB İlerleme Raporuna da konu olmuştur. Siyasi otoritenin bu konuda idari tedbir alarak, uygulamanın yürürlüğe girmesinden bugüne kadar on yılı aşkın süre geçmesine rağmen iç denetim ve iç kontrol konusunda uygulamaya geçmeyen kamu idarelerine müeyyide uygulamasının ve bu eksikliklerin giderilmesinde inisiyatif almasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Özel sektör işletmelerinin bağımsız denetimi konusunda ise; yine neoliberal bakış açısıyla, özel sektör işletmelerinin denetiminden beklenen en önemli hasıla olarak; küresel sermayenin tüm dünyada dolaşımını ve yatırımını güvenli bir şekilde sağlayacak biçimde, şirketlerin beyan ettiği ve kamuoyuna duyurduğu finansal durumlarının bağımsız ve güvenilir bir dış denetim mekanizması yoluyla, makul bir güvence sağlayacak şekilde teyit edilmesi, gösterilebilir.

SOX Kanunuyla birlikte, bağımsız denetim süreçlerinin düzenlenmesi yönünde ABD’de başlayıp oradan AB ülkeleri ve tüm dünyaya yayılan uygulamalar ile yine tüm dünyada muhasebe, raporlama ve denetim uygulamalarında tekdüzeliğin sağlanması, uyumlaştırma ve standartlaştırma çabaları kısa sürede hedefine ulaşmıştır.

Bu bağlamda Uluslararası Muhasebe-Finansal Raporlama-Denetim Standartları geliştirilmiş, böylelikle finansal piyasaların küresel olarak gelişimine ve güçlenmesine

olanak sağlanmış, bu alandaki tutarsızlıklar en aza indirilmiş, mali tablolarda şeffaflık sağlanmış, bir yandan bağımsız denetimin uluslararası düzeyde kolay ve sağlıklı bir şekilde yapılmasına diğer yandan yapılan denetimin güvenilirliğine ve karşılaştırılabilirliğine önemli ölçüde katkıda bulunulmuştur.

Türkiye'deki mevzuat da çok süratli bir şekilde bu değişim ve dönüşüm sürecine uyum sağlamış; ABD'de SOX Kanunuyla kurulan "Public Company Accounting Oversight Board"u neredeyse tamamen ikame edecek şekilde, değiştirilen Türk Ticaret Kanunu uyarınca "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu" (KGK) kurulmuştur. KGK 2011 yılından itibaren, IFAC/IAASB tarafından oluşturulan standartları tercüme ederek (her ne kadar tercüme hataları ve/veya tercümelemlerin anlaşılmasından kaynaklanan bazı sorunlar yaşansa da); Türkiye Muhasebe Standardı, Türkiye Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Denetim Standardı başlıkları altında çok sayıda standardın resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmesini sağlamıştır.

Yine bu süreçte KGK, 'yeminli mali müşavir' veya 'serbest muhasebeci mali müşavir' unvanını taşıyan denetçiler ile ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketlerini bağımsız denetçi veya bağımsız denetim şirketi olarak yetkilendirerek Türkiye'de bağımsız denetimini uluslararası standartlarda yapılmasına imkan sağlamıştır.

Bu bağlamda, yeni TTK'nın 2012 yılında yürürlüğe girmesiyle birlikte aşamalı olarak hem onaylanmış bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim firmalarının sayısı artmış hem de Bakanlar Kurulunca, aktif toplamı ve net satış hasılatı eşiklerinin azaltılmasıyla bağımsız denetime tabi olacak şirket sayısı artırılmıştır.

Dolayısıyla gerek SPK mevzuatında gerekse 6102 sayılı TTK ve ilgili mevzuatında "Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler", herhangi bir ölçüt şartı aranmaksızın zaten bağımsız denetimin kapsamındayken, 2016 yıl sonu itibarıyla geline nokta küresel sermayenin ilgisini çekecek büyüklükteki şirketlerin de denetim kapsamına alınmış olmasının neoliberal beklentileri karşıladığı ifade edilebilir.

Ancak önemli bir eksiklik olarak gördüğümüz ve 2016 yılı AB İlerleme Raporunda da ifade edilen "Şirketlerin AB muhasebe kuralları gereğince yayımlaması gereken finansal dokümanlarının kamuya açıklanması ve kamunun erişimine açılması" hususunun önem arz ettiği değerlendirilmektedir.

Diğer taraftan; bazı küçük ölçekli sermaye şirketlerinin denetim dışı bırakılmasının, bazılarının ise k

anunda belirlenmiş olmasına rağmen nasıl denetleneceğinin belirleneceği yönetmeliğin üç yıldır çıkarılmamasının siyasi bir tercih olduğu; ancak özellikle kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasında önemli katkıları olabilecek 'küçük ölçekli sermaye şirketlerinin bağımsız denetiminden elde edilecek kamusal fayda' konusunda siyasal otorite ve seçmen kitlesi arasında asimetrik bilgilenme (asymmetric information) sorunsalı yaşandığı ve bu konuda seçmen tercihinin, siyasi otoritenin tercihi ile örtüşmeme olasılığının çok yüksek olduğu; bu nedenle süratli bir şekilde denetim

kapsamındaki şirket sayısının artırılması ve halen denetimi yapılamayan sermaye şirketlerinin, söz konusu yönetmeliğin yürürlüğe sokularak, kapsama alınmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

AB Bakanlığı, *Katılım Sürecinde Müzakere Fasılları*, AB Bakanlığı Yayınları No:7 http://www.ab.gov.tr/files/rehber/07_rehber.pdf, Erişim Tarihi: 03.11.2015.

AB Müktesebat Uyum Programı, http://www.ab.gov.tr/files/Muktesebat_Uyum_Programi/06_SirketlerHukuku.pdf, Erişim Tarihi: 15.11.2015.

Avrupa Komisyonu, *2016 Türkiye Raporu*, Brüksel, http://www.ab.gov.tr/files/5_Ekim/son_2016_ilerleme_raporu_tr.pdf, Erişim Tarihi: 30/11/2016.

Aktan, C. Can, (1999), “Yeni Yönetim Tekniklerinin Kamu Sektöründe Uygulanması”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı 425: 1-15.

Afonso, A., Schuknecht, L., ve V. Tanzi (2006), “Public sector efficiency: Evidence for new EU member states and emerging markets”, *European Central Bank Working Paper*, No. 581 <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/scpwp/ ECBWP581.pdf>, Erişim Tarihi: 17.09.2016.

Apan, A., (2011), “AB ve Türkiye’de Denetim Sistemindeki Son Eğilimler: Genel Müfettişlik ve Performans Denetimi”, *Türk İdare Dergisi*, 471-472: 9-30

Arkan, Y., (2008), “Yeni Dönemde Denetim Mesleğine Hazır mıyız?”, *Mali Çözüm Dergisi*, 90: 7-11

Arslan, Ö., (2016), “Bağımsız Denetime Tabi Olmayan Anonim Şirketlerin Genel Kurullarınca Denetçi Seçilmesi Mümkün Müdür?” *Mali Çözüm Dergisi*, Mayıs-Haziran 2016: 133-140.

Aubyn, M., Pina A., Garci, F., ve Pais J., (2009), “Study on the efficiency and effectiveness of public spending on tertiary education”, European Commission Economic and Financial Affairs, *Economic Papers*, 390.

Aydın, S., (2012), “Denetim Sonucunda Verilen Görüş Yazılarının Şirket Üzerindeki Etkileri”, *Konya Barosu Dergisi*, 22: 106-113.

Balyemez, A.S., (2003), “Performansa Dayalı Bütçe Sisteminin Tugay Seviyesindeki Birlik Bütçelerinde Uygulanabilirliği”, *CBÜ SBE*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

- Balyemez, A.S., (2016), “Türkiye’de Özel Sektör ve Kamu İdareleri İç Kontrol Sistemlerinin Mevzuat Yükümlülükleri Açısından Karşılaştırılması”, *Gazi Üniversitesi SB Dergisi*, 3(8): 1-70.
- Başpınar, A., (2005), “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, 148: 35-62.
- Batmaz, Y., (2015), “Denetim Üzerinden Kamu Yönetimindeki Değişimi Anlamak”, *Sayıştay D.*, 98: 5-18.
- Bayazıtlı, E., (1991), “Uluslararası Bağımsız Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması”, *AÜ SBF Dergisi*, 46(3): 143-193.
- Bezirci, M., ve Karasioğlu, F., (2011), “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 21: 571-592.
- Bloomberg, (2015), <http://www.bloomberght.com/haberler/haber/1444303-simsek-sayistay-raporlari-elestirilerine-karsi-cikti>, Erişim Tarihi: 12.12.2015.
- Buleca, J., ve Mura L., (2014), “Quantification of the efficiency of public administration by data envelopment analysis”, *Procedia Economics and Finance*, 15: 162 – 168
- Büyüksekban, K. Ö., (2015), “Bağımsız Denetimin Kapsamına İlişkin Karşılaşılan Güncel Sorular ve Sorunlar”, *Vergide Gündem Dergisi*, Nisan 2015: 2-4.
- CNN TÜRK, (2015), <http://www.cnnturk.com/turkiye/sayistaydan-raporlar-kamuoyundan-gizleniyor-elestirilerine-yanit>, Erişim Tarihi: 12.12.2015.
- Crawford, I.; Klemm A. ve Simpson H. (2003), “*Measuring public sector efficiency*”, The IFS Green Budget: January 2003, 105-111 <https://www.ifs.org.uk/budgets/gb2003/gb2003.pdf>, Erişim Tarihi: 17.12.2015.
- Cumhuriyet, (2015), Cumhuriyet Gazetesi http://www.cumhuriyet.com.tr/haber/diger/427314/Sayistay_2011_raporlarini_yok_saydi.html, Erişim Tarihi: 08.11.2015.
- Çakar, E., (2008), “Bütçenin Dış Denetimi: Türkiye ve Yabancı Ülke Uygulamalarının Karşılaştırılması ve Değerlendirilmesi”, *Mevzuat Dergisi*, 128: 2-14
- Çavuş, A., (2016), “Bağımsız Denetimde Mevcut Durum, Sorunlar ve Beklentilerimiz” <http://www.alfabetadenetim.com.tr/article/show/16-bagimsizdene-tim-demevcut-durum-sorunlar-ve-beklentilerimiz.html>, Erişim Tarihi: 11.03.2016.
- Çevikbaş, R., (2012), “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı ve Türkiye Uygulamaları”, *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 1(2): 9-32.
- Daujotaitė, D., (2013), “Insights on Risk Assessment in Performance Audit”, *Business Systems and Economics*, 3(2): 220-232.

Doğan, N. Ö. ve Tana, A., (2008), “Konaklama İşletmelerinde Veri Zarflama Analizi Yöntemiyle Faaliyet Denetimi: Kapadokya Örneği”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(1): 239-251.

Doğmuş, M. D., (2010), “Avrupa Birliğinde İç Denetim Sistemi, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi”: 2, Ankara.

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

ECA (European Court of Auditors) (2015), “Performance Audit Manual (PAM), Audit Support and Method Unit” http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_EN.PDF, Erişim Tarihi: 21.01.2016.

ECA (European Court of Auditors) (2016), “2015EU audit in brief : Introducing the 2015 annual reports of the European Court of Auditors,” European Union <http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/auditinbrief-2015/auditinbrief-2015-EN.pdf>, Erişim Tarihi: 15.11.2016.

Erkoç, T. E. (2012), “Estimation Methodology of Economic Efficiency: Stochastic Frontier Analysis vs Data Envelopment Analysis” *International Journal of Academic Research in Economics and Management Sciences*, January 2012, 1(1):1-23.

Gönülaçar, Ş. (2008), “İç Denetimin Bürokratik Serencamı”, *Mali Hukuk Dergisi*, 1(35): 1-21.

Groenendijk, N., (2009), “EU and OECD Benchmarking and Peer Review Compared”, Paper presented at Third EUCE Annual Conference. <http://doc.utwente.nl/71955/1/Groenendijk09eu.pdf>, Erişim Tarihi: 13.02.2016.

Gürdal, K., (2013), “TTK, TMS/TFRS, VUK Düzenlemeleri ve Maliyet Denetimi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Ankara SMMMO, 1: 1-26.

Güredin, E., (2007), “Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMM ve YMM’lere Yönelik İlkeler ve Teknikler”, 11.Baskı, (İstanbul: Arıkan Yayınevi).

Harvey, D., (2005), *A Brief History of Neoliberalism*, New York: Oxford University Press.

Havens, H. S., (1990), “The Evolution of the General Accounting Office: From Voucher Audits to Program Evaluations”, GAO History Program, Washington D.C: GAO/OP-2-HP.

- Işın, M., (2011), “Yeni Sayıştay Kanunu’nu Yasalaşma Sürecinin; Basında Yer Alan Haberler ve TBMM’de Yapılan Görüşmeler Işığında Değerlendirilmesi”, *Dış Denetim Dergisi*, 3: 167-185.
- İbiş, C. ve Çatıkka Ö., (2012), “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, *Sayıştay Dergisi*, 85: 95-121.
- İlhan, İ., (2011), “6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’nda Performans Denetimine İlişkin Olarak Yapılan Değişiklik Üzerine Değerlendirmeler”, *Dış Denetim Dergisi*, Ocak-Mart 2011.
- INTOSAI, (2000), “Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberler”i, Sayıştay Çeviri Dizisi. http://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Intosai_Denetim_Standartlari_UygRehber.pdf, Erişim Tarihi: 22.11.2015.
- INTOSAI, (2013), “Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI)” -I-, Sayıştay Çeviri Dizisi. <http://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/issai.pdf>, Erişim Tarihi: 22.11.2015.
- ISSAI 3000 –3100, “Performance Audit Guidelines”, INTOSAI http://www.issai.org/media/13517/performance_audit_guidelines_e.pdf, Erişim Tarihi: 21.01.2016.
- Mandl, U., Dierx, A., ve Ilzkovitz, F., (2008), “The Effectiveness and Efficiency of Public Spending”, European Commission Economic and Financial Affairs, *Economic Papers*, 301.
- Mihaiu, D. M., Opreana A.; ve Cristescu M., (2010), “Efficiency, Effectiveness and Performance of the Public Sector”, *Romanian Journal of Economic Forecasting*, 4/2010: 132-147.
- Kanca, O. C. ve Bayrak, M., (2014), “Kamu Kesiminin Ekonomik Büyüklüğüne Türkiye ve OECD Ülkeleri Açısından Bir Bakış”, *Sayıştay Dergisi*, 95: 26-48.
- Karabıyık, İ. ve Uçar, M., (2010), “Türkiye’de 1980 sonrası uygulanan IMF Destekli İstikrar Programlarının Ekonomik Açından Değerlendirilmesi”, *Akademik İnceleme Dergisi*, 5(2): 37-58.
- Karacan, E., (2013), “ABD’de Performans Bütçe Yönetimi”, *Sayıştay Dergisi*, 89: 61-90.
- Karadeniz, Y., (2015), “6102 Sayılı TTK Kapsamında Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Değerlendirilmesi: Nitel Bir Araştırma”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 7(4): 313-335.

Kaya, Y. T. ve Doğan, E., (2005), “Dezenflasyon Sürecinde Türk Bankacılık Sektöründe Etkinliğin Gelişimi”, *BDDK ARD Çalışma Raporları*: 2005/10.

KGK, (2015), (Raporların kuruma iletilmesi) [http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-879-bagimsiz-denetim-raporlarinin-kurumumuza-iletilmesi-hakkinda-\(14032014\).html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-879-bagimsiz-denetim-raporlarinin-kurumumuza-iletilmesi-hakkinda-(14032014).html), Erişim Tarihi: 23.11.2015.

KGK, (2016a), http://www.kgk.gov.tr/contents/files/mevzuat/Bagimsiz_Denetim_Kapsami_Genisliyor.pdf, Erişim Tarihi: 25.03.2016.

KGK, (2016b), <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf>, Erişim Tarihi: 16.02.2016 (KGK Bilgi Notu).

Köse, Ö., (2007), “*Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*”, Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.

Köse, Ö., (2013), “Kamu Harcamalarında Etkinlik Arayışı ve Performans Denetiminin Gelişimi”, *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 48(2): 32-54.

Memiş, Ü. M. ve Güner M., (2011), “Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler”, *Ç.Ü. S. Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(2): 149-164.

NAO (National Audit Office-UK), (2005), “*State Audit in the European Union*”, NAO Information Centre https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2005/12/State_Audit_Book.pdf, Erişim Tarihi: 27.11.2015.

OECD, (2015), “Good Practices in Supporting Supreme Audit Institutions”<https://www.oecd.org/dac/effectiveness/Final%20SAI%20Good%20Practice%20Note.pdf>, Erişim Tarihi: 27.01.2016.

Özdan, V., (2013), “Bağımsız Denetim Standartları Tebliği’ndeki İlginç Noktalar” <http://t24.com.tr/yazarlar/vedat-ozdan/bagimsiz-denetim-standartlari-tebligindeki-ilginç-noktalar,6288>, Erişim Tarihi: 21.11.2015.

Özkul, L., (2003), “*ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD’de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu’nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi*”, Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlik Etüdü, İstanbul.

Parlak, M. ve Parlak, Z., (2014), “Sayıştay Denetçilerinin Denetimle İlgili Algıları, Beklentileri ve Görüşleri Üzerine Bir Anket Çalışması”, *Sayıştay Dergisi*, 92: 5-34.

Radikal, (2015), Radikal Gazetesi <http://www.radikal.com.tr/ekonomi/denetimde-2011-yili-bos-gecti-1109483/>, Erişim Tarihi: 08.11.2015.

- RAND, (Research ANd Development) (2009), “*Performance Audit Handbook Routes to effective evaluation*”, http://www.rand.org/content/dam/rand/pubs/technical_reports/2010/RAND_TR788.pdf, Erişim Tarihi: 15.11.2015.
- SAYDER, (2011), “*Sayıştay Denetçileri Derneği Performans Denetimi ve ‘Kurumsal Performans Denetimi Rehberi’ Hakkında Rapor*”, Ekim 2011.
- SAYDER, (2014), <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-yeni-sayistay-kanunu-yasalasma-surecinin-basinda-yer-alan-haberler-ve-tbmmde-yapilan-gorusmeler-isiginda-degerlendirilmesi-11-20.pdf>, Erişim Tarihi:17.11.2014.
- Sayıştay (2012a), “*Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI)*” (Çeviri) <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/issai.pdf>, Erişim Tarihi: 22.11.2015.
- Sayıştay, (2012b), “*2011 Yılı Faaliyet Raporu*”, http://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/76662805/files/Stratejik%20Planlama/2011_Faaliyet_Raporu.pdf, Erişim Tarihi: 08.11.2015.
- Sayıştay, (2013), “*2013 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu*, EYLÜL 2014”. http://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/dis_denetim/2013_Dis_Denetim.pdf, Erişim Tarihi: 21.11.2015.
- Sayıştay, (2014a), *Düzenlilik Denetim Rehberi*, Şubat 2014, Ankara.
- Sayıştay, (2015a), *2014 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu* http://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/dis_denetim/2014_Dis_Denetim.pdf, Erişim Tarihi: 28.11.2015.
- Sayıştay, (2015b), “*Milli Eğitim Bakanlığı 2014 Yılı Sayıştay Denetim Raporu*” http://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/kid/2014/Genel_Bütçe_Kapsamındaki_Kamu_İdareleri/MİLLİ_EĞİTİM_BAKANLIĞI.pdf, Erişim Tarihi: 28.11.2015.
- Sayıştay, (2016a), (Raporlar) <http://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=1747>, Erişim Tarihi: 28.05.2016.
- Sayıştay, (2016b), (Duyuru) <http://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=20>, Erişim Tarihi: 12.05.2016.
- Sayıştay, (2016c), “*2015 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu*”, Eylül 2016 http://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/dis_denetim/2015_Dis_Denetim.pdf, Erişim Tarihi: 21.11.2016.
- Steger, M. B., (2004), *Küreselleşme*, (Ankara: Dost Yayınları) (Çeviren: Abdullah Ersoy).

Şavlı, T., (2009), “Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Süreci”, İSMMMO Y. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/10/TR/TUBASAVLI.pdf>, Erişim Tarihi: 22.05.2016.

Taş, R., (2015), 2013 yılı Aralık ayında çıkarılan yönetmelikle geçmişe dönük bir düzenleme yapıldı., http://hesa.org.tr/Tr/yazar_yazi/28, Erişim Tarihi: 05.01.2016.

TBMM, (2013), TBMM Meclis Haber https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/haber_portal.aciklama?p1=105085, Erişim Tarihi: 25.08.2013.

TBMM, (2015), Madde Gerekçeleri, <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/2/2-0394.pdf>, Erişim Tarihi: 05/11/2015.

TBMM, (2016), https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/GazeteHaberBaskan.haber_detay?pkayit_no=1502388, Erişim Tarihi: 12.01.2016.

Tekbaş, İ., (2014), “Bağımsız Denetçinin Bağımsızlığı Tehlike Altında” <http://www.gaziantepsmmmo.org.tr/Bagimsiz-Denetcinin--Bagimsizligi-Tehlike-Altinda-21042014.htm>, Erişim Tarihi: 21.11.2015.

Tekin, M., (2012), “Şirketler Hukukunda Denetim”, *Erzincan Üniv. Hukuk F. Dergisi*, XVI: 151-186.

Türedi, H., (2011), “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Kontrol”, *Balıkesir Üniversitesi İ.İ.B.F., Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 16: 99-127.

Uzay, Ş., (2006), “Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, 9-11 Kasım 2006, WCAE Tebliği http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/SUZAY_KG.pdf, Erişim Tarihi: 03.11.2015.

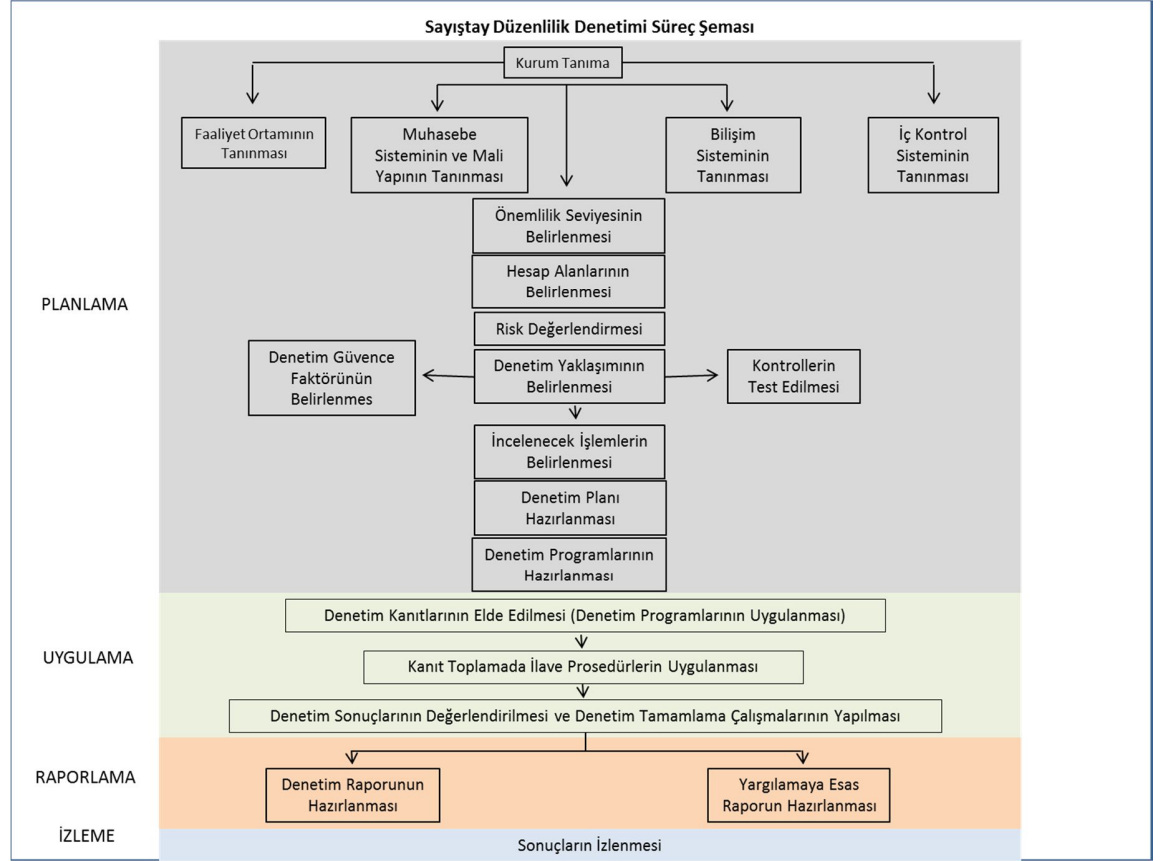
Üstündağ, S., (2014), “Bağımsız Denetim Sektörünün Sorunları ve Geleceği”, 11.Türkiye Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/googlesearch.asp>, Erişim Tarihi: 11.03.2016.

Üstünel, B., (2015), “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları” <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5Oturum/BulentUstunel.pdf>, Erişim Tarihi : 11.11.2015.

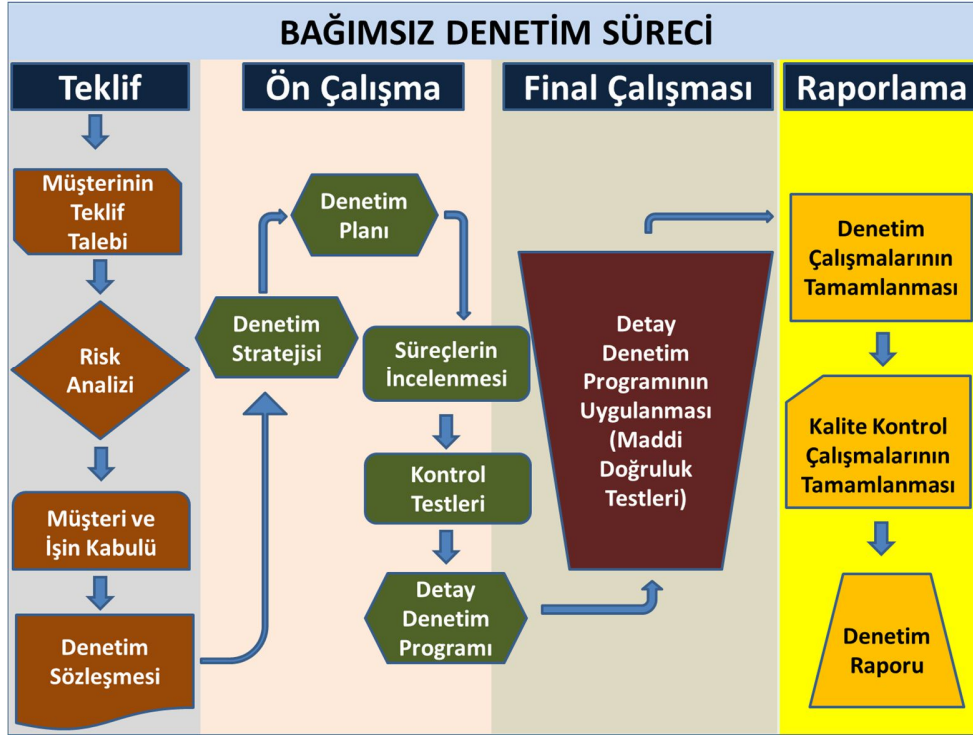
Zencirkıran, S., (2015), “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Ulusal Düzeydeki Mevzuat İle İlişkisi”, *Sayıştay Dergisi*, 98: 61-74.

EK

Kamu İdareleri Dış Denetim Süreç Şeması (Sayıştay, 2014a: 17)



Özel Sektör İşletmeleri Bağımsız Denetim Süreç Şeması (Şavlı, 2009: 10)



1987’de Kara Harp Okulundan mezun olmuş, CBÜ SBE Maliye Anabilim dalında 2002’de yüksek lisansını ve 2008’de doktorasını tamamlamıştır. Türk Silahlı Kuvvetlerinin çeşitli kademelerinde ‘maliye subayı’ olarak görev yapmış, en son 2007-2013 yılları arasında Milli Savunma Bakanlığının dış denetim koordinatörlüğü ve iç mali kontrolden sorumlu biriminin yöneticilik görevini yürütmüş, 2013 yıl sonunda emekli olmuştur. 2014 yılından itibaren Başkent Üniversitesinde yarı zamanlı olarak; muhasebe denetimi, yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi dersleri vermektedir. En son, Nisan 2017 tarihinde Antalya AKEV Üniversitesinde yardımcı doçent olarak atanmıştır.

He graduated from The Turkish Military Academy in 1987, received his master’s degree in 2002 and completed Ph.d in 2008 at the public finance department of Social Sciences Institute of Celal Bayar University. He served as a ‘finance officer’ at various levels of the Turkish Armed Forces. Lastly, between the years 2007-2013, he served as a unit manager responsible for external audit coordination and internal financial control of the National Ministry of Defense and finally retired at the end of the year 2013. He has been giving ‘auditing’, ‘managerial accounting’ and ‘cost accounting’ lectures as a part-time lecturer at Başkent University since 2014. Most recently, he was appointed as an assistant professor at Antalya AKEV University in April 2017.