



ERCİYES

Yeminli Mali Müşavirlik ve
Bağımsız Denetim A.Ş.

SİVİL TOPLUM KURULUŞLARI VE BAĞIMSIZ DENETİM

Nizamettin TEMEL
Yeminli Mali Müşavir

**SİVİL TOPLUM KURULUŞLARI
VE
BAĞIMSIZ DENETİM**

**Nizamettin TEMEL
Yeminli Mali Müşavir**

**ERCİYES Yeminli Mali Müşavirlik
ve Bağımsız Denetim A.Ş. Yayınları**

Yayın No:1

KAYSERİ

MAYIS 2007

**Sivil Toplum Kuruluşları
ve Bağımsız Denetim**

Nizamettin Temel
Yeminli Mali Müşavir

**ERCİYES Yeminli Mali Müşavirlik ve
Bağımsız Denetim A.Ş Yayınları**

Yayın No:1

Birinci Baskı

Mayıs 2007

© ERCİYES Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş

Bu kitabın her türlü yayın hakkı ERCİYES Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye aittir. İzin alınmadan kısmen veya tamamen hiçbir şekilde yayınlanamaz veya çoğaltılamaz.

Kitap İsteme Adresi:

ERCİYES Yemini Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.

Merkez:

Sivas Cad. Taş. Apt. No:101 / 1
KAYSERİ
Tel: 0352 235 2484 Faks : 0352 235 0496

Şube:

Çamlıca Evleri C:2 Blok No:2
Ümitköy ANKARA
Tel : 0312 235 2006 Faks : 0312 236 2199

www.erciyesymm.com.tr

Baskı:

DOĞUŞ OFSET Matbaacılık Ltd.Şti.
Tel: 0352 321 19 55
www.dogusofset.com.tr

İÇİNDEKİLER

I. GİRİŞ	1
II. TÜRKİYE’DE SİVİL TOPLUM KURULUŞLARI	4
A. DERNEKLER VE VAKIFLAR	7
1. Dernekler.....	7
2. Kızılay ve Türk Hava Kurumu.....	9
3. Vakıflar.....	14
B. SENDİKALAR	17
1. Türkiye’de Sendikalaşma.....	17
2. Sendikaların gelir ve Giderleri.....	18
C. KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ MESLEK KURULUŞLARI	22
1. Meslek Kuruluşları ve Hukuksal Düzenleme.....	22
2. Meslek Kuruluşlarının Genel Nitelikleri.....	25
3. Meslek Kuruluşlarının Örgüt Yapısı.....	27
4. Günümüzde Meslek Kuruluşları.....	28
5. Meslek kuruluşlarının Gelir ve Giderleri.....	30
6. Tarımsal Üretici Birlikleri.....	34
D. KOOPERATİFLER	35
1. Türkiye’de Kooperatifleşme.....	35
2. Kooperatiflerin Gelir ve Giderleri.....	40
III. SİVİL TOPLUM KURULUŞLARI VE DENETİM	42
A. SİVİL TOPLUM KURULUŞLARINDA MEVCUT DENETİM SİSTEMİ	42
1. Derneklerin Denetimi.....	42
2. Vakıfların Denetimi.....	44
3. Sendikaların Denetimi.....	46
4. Meslek Kuruluşlarının Denetimi.....	48
5. Kooperatiflerin Denetimi.....	53

B. SİVİL TOPLUM KURULUŞLARINDAKİ DENETİMİN YETERSİZLİĞİ	57
1. İç Denetiminin Yetersizliği	57
2. Kamu Denetiminin Yetersizliği.....	59
IV. BAĞIMSIZ DENETİM VE SİVİL TOPLUM KURULUŞLARINDA BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ	61
A. BAĞIMSIZ DENETİM	61
B. ÜLKEMİZDE BAĞIMSIZ DENETİM	63
1. Bağımsız Denetime Tabi Kurum ve Kuruluşlar	63
2. Türk Ticaret Kanunu Taslağında Bağımsız Denetim.....	64
3. Sivil Toplum Kuruluşları ile İlgili Mevzuatta Bağımsız Denetim.....	66
4. Bağımsız Denetim Şirketleri.....	67
V. SİVİL TOPLUM KURULUŞLARINDA BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ	68
1. Genel Olarak	69
2. Konut Yapı Kooperatiflerinin Durumu.....	72
VI. SİVİL TOPLUM KURULUŞLARINDA BAĞIMSIZ DENETİMİN GERÇEKLEŞTİRİLMESİ	75
1. Yasal Düzenlemelerin Yapılması	75
2. Sivil Toplum Kuruluşlarının Kendi İradeleriyle Bağımsız Denetim Yaptırmaları.....	76
VII. SONUÇ	78

I. GİRİŞ

Çoğulcu ve katılımcı çağdaş demokrasi, sivil toplum rejimidir. Sivil toplum kuruluşları, aynı amaç ve ortak menfaatlerin yasal çerçevede savunulması, hakların korunması, üyeler arasında her konuda dayanışma sağlanması gibi alanlarda faaliyet gösteren sivil girişimlerdir. Genel olarak “sivil toplum kuruluşları (STK)” olarak anılan ve birlik, oda, sendika, vakıf, dernek, cemiyet, kulüp, kooperatif gibi çeşitli adlar altında örgütlenen sivil toplum girişimleri, dünyada olduğu gibi Türkiye’de de toplumsal yaşamın çok önemli güç odakları haline gelmişlerdir. Günümüzde sivil toplum kuruluşları yasama, yürütme, yargı ve medyadan sonra “Beşinci Güç”, kamu ve özel kesimden sonra “Üçüncü Sektör” olarak tarif edilmektedir.

Batı ölçülerine göre çok yetersiz olmakla birlikte ülkemizde en yaygın sivil örgütlenme biçimi olarak karşımıza çıkan “dernek” ve “vakıflar” ın sayı ve kapsamı son yıllarda kayda değer oranlarda artış göstermektedir. Çok partili demokratik düzene geçilmesiyle birlikte kanunla kurulan ve birer sivil toplum kuruluşu olan “kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları”nın da sayıları ve önemi zamanla artmıştır. Bu meslek kuruluşları günümüzde; güçlü mali yapıları olan, politik ve sosyal etkinlikleri büyük organizasyonlar olarak faaliyet göstermektedirler. Ülkemizde sendikalaşma hareketi zaman zaman ivme kaybetse de “sendikalar” iş hayatının ve sosyo-politik yapının vazgeçilmez



demokratik ve anayasal kurumları olarak çok sayıda kişi ve kuruluşu yakından ilgilendirmektedir. Nitelikleri itibariyle farklı yapıda olsalar da sonuç itibariyle birer sivil girişim olmaları nedeniyle genel olarak sivil toplum örgütlenmeleri olarak kabul edilen “kooperatifler” de, yüksek meblağlara ulaşan fonlarıyla toplumsal yaşamda çok yaygın ve önemli hale gelmişlerdir.

Sivil toplum kuruluşu olarak adlandırılan bütün bu oluşumların önemli bir ortak özelliği, hepsinin aynı zamanda birer “ekonomik birim” olmasıdır. Tüzel kişiliğe sahip olan, yönetim ve denetim kurulları bulunan bu birimlerin üyeleri, toplumun neredeyse tamamını kapsamaktadır. Bu kuruluşlar, üyelerinden çeşitli adlar altında aidat toplamakta; hepsi yıllık bütçe esasına göre yönetilmektedir. Üye statüsüne sahip on milyonlarca kişiden toplanan ödentiler yönetimler tarafından harcanmakta ya da yatırıma yönlendirilmektedir. Bazılarında bu fonlar ve malvarlıkları çok yüksek meblağlara ulaşmış bulunmaktadır.

Günümüzde, saydamlık ve hesap verilebilirlik, çağdaş ülkelerdeki bütün kurum ve kuruluşların güvenilirliği açısından en temel kriterlerden biri haline gelmiştir. Bu kriter diğer ekonomik birimlerde olduğu gibi sivil toplum kuruluşları için de geçerlidir. Hatta, milyonlarca kişinin yaptığı ödentilerle faaliyet gösteren ve bu kişilere ait çok yüksek tutarlara ulaşan varlıkları yöneten sivil toplum kuruluşlarında saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması gereği, diğer ekonomik birimlerden çok daha da fazladır.



Ekonomik birimlerin bütün faaliyet sonuçlarının sunulduğu mali tablolar, bunlara ait finansal bilgilerin gerçeğe uygun olarak elde edilebileceği temel kaynaktır. Mali tablolarda verilen bilgilerin finansal faaliyetleri tam ve doğru olarak göstermesi; yani “güvenilir” olması zorunludur. Güvenirlilik, başta yöneticiler ve üyeler olmak üzere, kurum ve kuruluşa ya kaynak sağlayan, kredi veren veya katkıda bulunanlar, borç verenler, çalışanlar, kamu organları gibi çeşitli çıkar grupları için büyük önem taşır.

Finansal işlemlerin ve mali tablolardaki bilgilerin yeterli derecede güvenilir olup olmadığı, hazırlanan mali tabloların denetimi ile gerçekleştirilir. Zira, mali tablolarla ilgilenenlerin ve bu tablolarla ilgili menfaat gruplarının, kendilerine sunulan bilgileri doğrudan doğruya incelemeleri ve bir sonuca varmaları maddeten ve hukuken mümkün değildir. Bu nedenle, mali tablolarda açıklanan bilgilerin güvenilir olup olmadığının araştırılmasında başvurulan temel yöntem, bu bilgilerin bağımsız bir kişi tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır.

Dünyadaki gelişmelere paralel olarak ülkemizde de, çeşitli tarihlerde yürürlüğe konulan mevzuatla belli alanlarda faaliyet gösteren kurum ve kuruluşlar, ortaklıklar ve fonların mali tablolarının bağımsız denetime tabi tutulmaları zorunluluğu getirilmiştir. Diğer yandan, herhangi bir zorunluluk olmadığı halde, mali tablolarını gönüllü olarak bağımsız denetimden geçirme eğilimini taşıyan şirket ve ekonomik



birimlerin sayısı da hızla artmaktadır. Bu durum, sivil toplum kuruluşlarının mali tablolarının da bağımsız denetim kuruluşlarıncı denetlenmesi zorunluluğunu gündeme getirmektedir.

Bu çalışmada, Türkiye’deki belli başlı sivil toplum kuruluşlarının mevcut yapılanmaları kısaca incelenecek; bu kuruluşların gelir ve giderleri ve mevcut denetim sistemleri üzerinde durulacak; bu kurum ve kuruluşların mali tablolarının bağımsız denetime tabi tutulmalarının gerekliliği hususundaki görüş ve öneriler ortaya konulacaktır.

II. TÜRKİYE’DE SİVİL TOPLUM KURULUŞLARI

Çağdaş demokrasilerin ekonomik olarak üç sektöre dayalı olduğu kabul edilmektedir:

- Kamu Sektörü (**Birinci Sektör**).
- Kâr amacı güden özel sektör (**İkinci Sektör**).
- Kâr dağıtma amacı olmayan ve gönüllü kuruluş olarak çalışan vakıflar, dernekler ve benzeri vatandaş girişimleri; yani sivil toplum kuruluşları (**Üçüncü Sektör**).

Sivil toplum kuruluşu olarak kabul edilen sivil girişimler, yani “Üçüncü Sektör”, geniş anlamda her türlü sivil ve gönüllü örgütlenmeyi kapsamaktadır. Bazı görüşlere göre sadece dernekler ve Türk Medeni Kanunu’na göre kurulan vakıflar sivil toplum kuruluşu olarak ifade



edilmekte ise de; geniş anlamda, dernekler ve vakıflar yanında, aşağıdaki listede gösterilen kurum ve kuruluşlar sivil toplum kuruluşları ve üçüncü sektör unsurları olarak kabul edilmektedir.

Dernekler

- 5253 sayılı Dernekler Kanunu'na göre kurulan dernekler.
- 2847 sayılı Kanun gereğince kurulan Türkiye Emekli Subaylar, Emekli Astsubaylar, Harp Malulü Gaziler, Şehit Dul ve Yetimleri ile Muharip Gaziler Dernekleri.
- 3335 sayılı Uluslararası Nitelikli Teşekküller Hakkında Kanun'a göre kurulan dernekler.
- Dernekler Kanunu hükmü uyarınca kurulan Türkiye Kızılay Derneği ve Türk Hava Kurumu.

Vakıflar

- Türk Medeni Kanunu'na göre kurulan vakıflar.
- 2547 sayılı Kanun'a göre kurulan yüksek öğretim vakıfları.
- 2872 sayılı Kanun'a göre kurulan çevre koruma vakıfları
- 3294 sayılı Kanun'la kurulan sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıfları.
- 3388 sayılı Kanun'la kurulan Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı.



Siyasi Partiler

Sendikalar

- 2821 sayılı Sendikalar Kanunu'na tabi olan sendikalar.
- 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanunu'na tabi olan sendikalar.

Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları

- Türkiye Esnaf ve Sanatkârlar Konfederasyonu (TESK)
- Türkiye Noterler Birliği (TNB)
- Türkiye Seyahat Acenteleri ve Seyahat Acenteleri Birliği (TSA)
- Türk Dış Hekimleri Birliği (TDHB)
- Türkiye Barolar Birliği (TBB)
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB)
- Türk Tabipleri Birliği (TTB)
- Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği (TMMOB)
- Türk Veteriner Hekimleri Birliği (TVB)
- Türk Eczacılar Birliği (TEB)
- Türkiye Ziraat Odaları ve Ziraat Odaları Birliği (TZOB)
- Türkiye Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Birliği (TURMOB)
- Türkiye Damızlık Sığır Yetiştiricileri Birliği (TSYB)
- Türkiye Bankalar Birliği (TBB)



- Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği (TSRŞB)
- Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği (TSPAKB)

Kooperatifler

- 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na göre kurulan kooperatifler.
- 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu'na göre kurulan kooperatifler.
- 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu'na göre kurulan kooperatifler.

Bu çalışmanın amacı bakımından sivil toplum kuruluşları esas itibariyle dört ana grup altında toplanarak bunların yapıları ve denetlenmeleri ile ilgili düzenlemeler üzerinde kısaca durulacaktır. Özel nitelikleri ve denetlenmeleriyle ilgili değişik bir anayasal mekanizma öngörölmüş olması nedeniyle siyasi partiler bu incelemenin dışında tutulmuşlardır.

A. DERNEKLER VE VAKIFLAR

1. Dernekler

Ülkemizde en temel ve en basit sivil örgütlenme biçimi dernekleşme şeklinde olmaktadır. Dernekler, belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel



kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır. Kanunlara aykırı olmamak şartıyla her konuda ve her amaçla dernek kurmak mümkündür.

Derneklerin kuruluş ve faaliyet esaslarını, gelir ve giderlerini, idari ve mali yükümlülüklerini esas olarak 5253 sayılı “Dernekler Kanunu” ve buna dayanılarak çıkarılmış olan yönetmelikler düzenlemiştir. Tüzel kişiliği olan dernekler, genel kurul, yönetim ve denetim kurulu gibi organlara sahiptirler. Yönetim kurulu, üyeler adına derneği yönetmekle görevli ve yapılan iş ve işlemlerden sorumludur.

İçişleri Bakanlığı verilerine göre Türkiye’de bu gün 73.870 dernek faaliyet göstermektedir. İlk bakışta bu sayı ciddi bir rakkam gibi görünse de Avrupa ülkelerindeki dernekleşme oranlarına kıyasla yetersiz olduğu anlaşılmaktadır. Derneklerin üye sayıları hakkında yeterli veri olmamakla birlikte büyük bir kısmının üye sayısının çok az olduğu gözlenmektedir. Genel toplama bakıldığında da dernek üyelerinin toplam nüfusa oranı çok düşük düzeyde kalmaktadır.

Dernek gelirleri esas olarak aşağıda sayılan kalemlerden oluşur:

- Üye aidatı,
- Gerçek ve tüzel kişilerin kendi isteği ile derneğe yaptıkları bağış ve yardımlar,
- Derneğin mal varlığından elde edilen gelirler,
- Çeşitli dernek faaliyetlerinden (gezi ve eğlence, temsil, konser, spor yarışması ve konferans ve benzeri) sağlanan gelirler,



- Amacını gerçekleştirmek için ihtiyaç duyduğu geliri temin etmek amacıyla giriştiği iktisadi faaliyetlerden elde edilen kazançlar.

Dernekler; gelir ve giderlerini usulüne göre toplamak, kanuni defterlerine kaydetmek ve gerekli mali tabloları düzenlemek zorundadırlar. Hesap ve kayıtlarını “işletme hesabı” veya “bilânço” esasına göre tutabilirler. İşletme hesabı esasına göre kayıt tutan dernekler yıl sonlarında “İşletme Hesabı Tablosu” düzenlerler. Bilânço esasına göre defter tutan derneklerin yıl sonlarında Maliye Bakanlığınca yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerini esas alarak bilânço ve gelir tablosunu düzenlemek zorundadırlar.

2. Kızılay ve Türk Hava Kurumu

Dernekler Kanunu’na göre kurulmuş birer dernek olan Türkiye Kızılay Derneği ve Türk Hava Kurumuna kanunlarla tanınmış olan çeşitli görev, ayrıcalık ve imtiyazlar vardır. Bu iki kuruluş gerek kendilerine özgü yapıları ve örgütlenmeleri, gerekse malvarlıkları ve gelir ve giderlerinin diğer derneklere kıyasla çok yüksek tutarlara ulaşması açısından nevi şahsına münhasır dernek statüsünde birer sivil toplum kuruluşudur. Bu nedenle, bu iki kuruluşun yapıları ve denetlenmeleri konusuna biraz daha yakından bakmak gerekir.



Kızılay

11 Haziran 1868 tarihinde “Osmanlı Yaralı ve Hasta Askerlere Yardım Cemiyeti” adıyla kurulan Kızılay, muhtelif tarihlerde “Osmanlı Hilali Ahmer Cemiyeti”, “Türkiye Hilali Ahmer Cemiyeti”, “Türkiye Kızılay Cemiyeti” gibi adlar aldıktan sonra 1947 yılında bu günkü “Türkiye Kızılay Derneği” ismini almıştır. Kızılay kamu yararına çalışan dernek statüsündedir.

Kızılay'ın amacı; her nerede görülür ise hiçbir ayırım yapmaksızın insanın acısını önlemeye veya hafifletmeye çalışmak, insanın hayatını ve sağlığını korumak, onun kişiliğine saygı gösterilmesini sağlamak ve insanlar arasındaki karşılıklı anlayışı, dostluğu, saygıyı, işbirliğini ve sürekli barışı getirmeye uğraşmaktır.

Kızılay'ın kuruluş ve çalışma esasları ile gelir ve giderleri, denetlenmesi ve benzeri hususlar Kızılay Tüzüğü'nde gösterilmiştir. Kızılay, tüzel kişiliğe sahip, özel hukuk hükümlerine tâbi, kâr amacı gütmeyen, yardım ve hizmetleri karşılıksız olan ve kamu yararına çalışan bir gönüllü sosyal hizmet kuruluşudur. Halen yurt sathına yayılmış çok yaygın bir şube ağı bulunan Kızılay ülkemizin mali açıdan da önemli bir sosyal yardım kuruluşu haline gelmiştir. Kızılay teşkilatı genel merkez ve şubeler olarak örgütlenmiştir. Kızılay'ın mevcut şube sayısı 626'dır. Genel merkez organları; genel kongre, genel merkez kurulu ve genel merkez denetçiler kuruludur. Genel merkez ve şube organları, üyeler ve delegeler tarafından seçimle belirlenir.



Kızılay'ın gelir kaynakları, Tüzüğü'nde şu şekilde sayılmıştır:

- Üye aidatları,
- Mal veya para olarak yapılan her türlü bağışlar,
- Kızılay'ca yapılan yayınlar, düzenlenen piyango, balo, eğlence, temsil, konser, spor yarışmaları, konferans ve benzeri sosyal etkinlikler ile pul ve rozet gelirleri,
- Mabet, hastane, okul ve benzeri yerlere konulacak veya dolaştırılabilecek bağış kutuları veya servislerden elde edilecek gelirler,
- Hükümet, vakıflar, özel idare ve belediyelerle diğer resmi ve özel kuruluşlarca kanunlar ve konmuş olan usuller dairesinde Kızılay'a ayrılmış ve ayrılacak kaynakların gelirleri,
- Taşınır ve taşınmaz malların satış ve kira gelirleri,
- Şubelerden gelecek genel merkez payları,
- Kızılay amacına uygun hizmetleri geliştirmek için gerçekleştirilen ticari işlemler gelirleri,
- Diğer gelirler.

Diğer derneklerde olduğu gibi Kızılay'da da üye aidatları gelirlerin bir bölümünü teşkil etse de, gelirlerin esas ağırlığını, mal ve para olarak yapılan bağışlar, taşınır ve taşınmaz malvarlıklarının satış ve kiralanmasından elde edilen gelirler ile mevzuat gereği çeşitli resmi ve özel kuruluşlarca Kızılay'a ayrılmış kaynaklar ve bunların



nemalandırılmasından elde edilen gelirler teşkil etmektedir. Şube gelirlerinin belli bir oranı genel merkez payı olarak her yıl genel merkeze aktarılır. Kızılay'ın gelir kaynakları özellikle son yıllarda çok önemli tutarlara ulaşmış ve böylece kurum aynı zamanda önemli bir mali kuruluş haline gelmiştir.

Kızılay'da gelirler ve harcamalar yıllık olarak hazırlanan genel merkez ve şube bütçeleri çerçevesinde gerçekleştirilir. Harcamalar genel merkez bütçesinden genel merkez yönetim kurulu, şubelerde ise şube yönetim kurulları tarafından yürütülür.

Türk Hava Kurumu

Türk Hava Kurumu(THK), Türkiye'de havacılık sanayisini kurmak; askeri, sivil, sportif ve turistik havacılığın gelişmesini sağlamak için 16 Şubat 1925'te Atatürk'ün emri ile kurulmuş bir dernektir. Kurulduğunda "Türk Tayyare Cemiyeti" adını taşımakta iken 1935 yılında Türk Hava Kurumu adını almıştır.

THK, Türkiye'nin Havacılık Federasyonu yetkisini taşır. 5 Ağustos 1925 tarihinden itibaren kamu yararına çalışan dernek statüsündedir.

Türk Hava Kurumu teşkilatı genel merkez ve şubeler olarak örgütlenmiştir. Kızılay gibi Türk Hava Kurumu da bütün Türkiye'de yaygın bir şube ağına sahiptir. Halen Türk Hava Kurumu'nun şube sayısı 496'dır.



Türk Hava Kurumu'nun kuruluş ve çalışma esasları ile gelir ve giderleri, denetlenmesi ve benzeri gibi hususlar Türk Hava Kurumu Tüzüğü'nde gösterilmiştir. Türk Hava Kurumu'nun organları Büyük Genel Kurul, Genel Yönetim Kurulu, Merkez Denetleme Kurulu ve Merkez Disiplin Kurulu'dur.

Türk Hava Kurumun gelirleri Tüzük'te şu şekilde gösterilmiştir:

- Üye aidatları,
- Kurban derisi ve bağırsak ile fitre ve zekât toplama faaliyetlerinden elde edilen gelirler,
- Her türlü bağış,
- Ticari faaliyetlerden elde olunan gelirler,
- Kira gelirleri,
- Diğer gelirler.

Türk Hava Kurumu'nun gelirlerinin en önemli bölümü kurban derisi ve bağırsak ile fitre ve zekât toplama faaliyetlerinden elde edilen gelirler teşkil etmektedir. Bunun yanında mevzuat gereği Kurum'a aktarılan bazı gelir kaynaklarına sahiptir. Ayrıca bazı kira gelirleri ve ticari faaliyetlerden elde edilen gelirleri vardır.

Türk Hava Kurumu'nun zaman içinde sahip olduğu bazı iştirakleri ve ticari faaliyetleri de vardır. Havacılıkla ilgili olarak “pilotaj kursları”, “hava taksi”, “hava fotoğrafçılığı”, “uçan Türk” gibi faaliyetleri yanında



“basımevi işletmeciliği”, “bakım hizmetleri” gibi diğer bazı ticari faaliyetleri de vardır. Kurum bu faaliyetlerinden de gelir kaynağına sahiptir.

Türk Hava Kurumu’nun mali faaliyetleri takvim yılı esasına göre hazırlanan bütçe çerçevesinde yürütülür. Kurumun bir yıllık gelir ve gideri, bu müddet için yapılacak bir bütçe ile düzenlenir ve genel merkez ile şubeler, faaliyetlerini bu bütçeye göre yürütürler. Şubelerin bütçeleri, şube yönetim kurullarınca hazırlanıp, kabul edilmek üzere Genel Kurula sunulur.

3. Vakıflar

Geleneksel olarak, bir hizmetin gelecekte de yapılması için belli şartlarla ve resmî bir yolla ayrılarak bir kimse tarafından bırakılan mülk veya paraya ”vakıf” denir. Bugünkü vakıflar, bu geleneksel yapının Türkiye Anayasası ile kurumsallaştırılması ile oluşmuştur. Vakıflar belirli bir amaç için kurulur ve bunun dışında faaliyet gösteremezler. Türk Medeni Kanununun 73.maddesi hükmü uyarınca vakıflar “ başlı başına mevcudiyeti haiz olmak üzere bir malın belli bir gayeye tahsisi” doğrultusunda oluşan kuruluşlardır.

Türkiye’deki vakıfları iki ana grupta toplanmaktadır:

a) Türk Medeni Kanunu’ndan önce kurulmuş vakıflar :

5 Haziran 1935 tarihinde yürürlüğe giren 2762 sayılı Vakıflar Kanununun 1. maddesine göre vakıflar; yönetim biçimine göre, Mazbut,



Mülhak, Cemaat ve Esnafa Mahsus Vakıflar olmak üzere üç kategoride toplanmıştır.

Mazbut Vakıflar: Vakfı idare edenin soyu tükenip, 10 yıl idarecisi kalmaması, Kanunen veya fiilen hayrî hizmeti kalmaması üzerine, idaresi doğrudan Vakıflar Genel Müdürlüğüne bağlanan vakıflardır. Bu vakıfların tüm iş ve işlemleri Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yürütülür. Bu vakıfları Vakıflar Genel Müdürlüğü temsil eder. Bunları sayısı 41.550'dir.

Cemaat ve Esnafa Mahsus Vakıflar: Cemaat ve esnafa mahsus vakıflar, üyeleri tarafından seçilen kişi veya kurullarca yönetilir. İlgili Makamlarla Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından teftiş edilir ve denetlenir.

Mülhak Vakıflar: Soydan gelenlere şart edilmiş, mütevellilerince idare ve temsil edilen tüzel kişiliği haiz vakıflardır. Vakıf senedinde yazılı şartlara göre vakfın evladından olan mütevellilerce idare edilir ve Vakıflar Genel Müdürlüğüne de denetlenir. Bunların sayısı 300'dür.

b) Türk Medenî Kanunu'ndan sonra kurulmuş vakıflar (Yeni Vakıflar) :

Cumhuriyetin kurulmasından sonra, şahısların isteği üzerine, bağımsız mahkemeler tarafından kurulup, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından kuruluş senedine uygunluk yönünden denetlenen vakıflardır. Türkiye'de halen bu tür vakıfların sayısı 4.490'dır.



4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 109'uncu maddesi, vakfın bir yönetim organının bulunmasını zorunlu kılmıştır. Organların seçim usulü, toplantı ve karar nisabı, görev, yetki ve sorumlulukları ile çalışma usulleri gibi hususlara vakıf senedinde ayrıntılı şekilde yer verilir. Mütevelli heyet ya da genel kurul vakfın en yüksek karar ve denetim organıdır. Yönetim kurulu, vakfın idare ve icra organıdır. Yönetim kurulu, vakıf senedi hükümleri ve mütevelli heyetin verdiği yetki çerçevesinde görevlerini yerine getirir. Yönetim kurulu vakfı temsil eder. Temsil yetkisini yönetim kurulu, başkanına ya da üyelerinden birine devredebilir. Ancak bu temsil yetkisinin sınırları vakıf senedi hükümleri ile ya da yönetim organı kararı ile belirlenmelidir. Vakıf yöneticilerinin T.C. uyuşunda olmaları esastır. Ancak, vakfa ait eğitim, bilim, sanat, tıp ve sağlık kuruluşlarının yönetim organlarında salt çoğunluk oluşturmamak şartıyla yabancı uyrukluların da görev almalarına Bakanlar Kurulu'nca izin verilebilir.

Vakıf yöneticileri, vakıf senedinde yazılı şartlarla, yürürlükteki kanun ve nizamlara uymak ve genel olarak basiretli bir idareci gibi hareket etmek zorundadırlar. Denetim kurulu mütevelli heyet adına vakfın faaliyet ve hesaplarını denetlemek için kurulan bir organdır.



B. SENDİKALAR

1. Türkiye’de Sendikalaşma

Sendikalar, çalışma ilişkilerinde ekonomik ve sosyal hak ve menfaatlerin korunması ve geliştirilmesi için işçiler ve işverenler tarafından oluşturulan sivil toplum girişimleridir. Türkiye’de 1961 Anayasası’nın kabulü ve 1963 yılında 274 sayılı Sendikalar Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle birlikte sendikalaşma büyük bir ivme kazanmış ve bugün için sendikalar, iş yaşamının ve demokrasinin vazgeçilmez unsurları olarak en önemli sivil toplum kuruluşları arasında yerlerini almışlardır.

Türkiye’deki sendikalaşma hareketi içinde 2001 yılında çıkarılan 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanunu da önemli bir adım teşkil etmiştir. Bu Kanun’la kamu görevlilerinin ortak ekonomik, sosyal ve meslekî hak ve menfaatlerinin korunması ve geliştirilmesi için sendikalar oluşturulmasına imkân verilmiş ve bu sendikaların kuruluş ve faaliyetlerine ilişkin temel düzenlemeler yapılmıştır.

Yürürlükte olan 2821 sayılı Sendikalar Kanunu ve ilgili mevzuata göre işçi ve işveren sendikaları, federasyon niteliğinde olan “sendikalar” ve bunlara bağlı olan şubeler şeklinde örgütlenmektedir. İşçi ve işverenler “işkolu” esasına göre şubelere üye olmakta ve bu şubeler de ilgili oldukları işkolu ya da hizmet türüne göre bir federasyonun bünyesi altına girmektedirler. Buna göre “sendika” ifadesi aslında federasyonu işaret etmektedir. Meslek veya işyeri esasına göre işçi sendikası kurulmasına imkân verilmemiştir.



Federasyonların, yani sendikaların bir araya gelmesiyle de “konfederasyonlar” oluşturulmuştur. Sendikaların ve konfederasyonların zorunlu organları; genel kurul, yönetim kurulu, denetleme kurulu ve disiplin kuruludur. Sendika ve konfederasyonlar ihtiyaca göre başka organlar da kurabilirler. Bu hususlarla ilgili olarak Kamu Görevlileri Sendikaları Kanunu’nda da benzer düzenlemelere yer verildiği görülmektedir.

Türkiye’de günümüze gelinceye kadar sendikalaşmanın önemli bir gelişme gösterdiği kabul edilse de sendikalaşma oranlarının hala yetersiz olduğu gözlenmektedir. Çalışma Bakanlığı verilerine göre halen ülkemizde 4 işçi ve işveren sendikaları konfederasyonu, 152 işçi sendikası ile bunlara ait 944 şube; 4 kamu çalışanları sendikaları konfederasyonu, 71 sendika ve bunlara ait 847 şube bulunmaktadır. Türkiye’de işçi sendikalarının toplam üye sayısı 2.945.929 ve sendikalaşma oranı %58; kamu çalışanları sendikalarına üye olanları toplam sayısı 747.617 ve sendikalaşma oranı ise % 50’dir.

2. Sendikaların Gelir ve Giderleri

Sendika ve konfederasyonların gelirleri aşağıda belirtilen kalemlerden oluşur:

- Üyelerinden alacakları üyelik aidatı ile Toplu İş Sözleşmesi, Grev ve Lokavt Kanunu’nda belirtilen dayanışma aidatı,
- Bu Kanuna göre yapabilecekleri faaliyetler ile eğlence, konser gibi faaliyetlerden sağlanacak gelirler,



- Bağışlar,
- Mal varlığı gelirleri, mal varlığı değerlerinin devir, temlik ve satışlarından doğan kazançlar.

Sendikalar Kanunu'nda, bazı mali konulardaki faaliyetleriyle ilgili olarak diğer sivil toplum kuruluşlarına oranla daha sıkı sınırlandırmaların getirilmiş olduğu görölmektedir. Buna göre, örneğin, bağışlar sendikaların gelirleri arasında sayılmış olmakla birlikte yapılacak bağışlarla ilgili çeşitli sınırlamalar getirilmiştir. Şöyle ki;

- Genel ve katma bütçeli idarelerle mahalli idareler ve bunlara bağılı sabit ve döner sermayeli kurumlar, sermayesinin tamamı Devlet tarafından verilmek suretiyle kurulan iktisadi kuruluş ve kurumlarla sermayelerinde Devletin iştiraki bulunan bankalar, sigorta şirketleri, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları dahil olmak üzere özel kanunlarla kurulan bankalar ve kuruluşlar bu fıkrada sözü geçen idare, kuruluş ve bankalar tarafından ödenmiş sermayesinin en az yarısına katılmak suretiyle kurulan kuruluşlarla bunların aynı oranda katılması ile kurulan kurumlar, ve siyasi partiler sendika ve konfederasyonlara mali yardım ve bağışta bulunamazlar. Sendika ve konfederasyonlar da bu gibi yardım ve bağışları kabul edemezler.
- Sendika ve konfederasyonlar, kendilerinin veya Türkiye Cumhuriyetinin üyesi bulunduğu uluslararası kuruluşlardan başka dış kaynaklardan Bakanlar Kurulundan izin almadıkça yardım ve bağış kabul edemezler.



- İşçi sendika ve konfederasyonları; işverenlerden, bu Kanun ve diğer kanunlara göre kurulu işveren kuruluşlarından, esnaf ve küçük sanatkârlar kuruluşlarından, derneklerden, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarından ve vakıflardan yardım ve bağış alamazlar.
- İşveren sendika veya konfederasyonları da işçi sendika veya konfederasyonlarından, işçilerden, esnaf ve küçük sanatkârlar kuruluşlarından, derneklerden kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarından ve vakıflardan yardım ve bağış alamazlar.

Ayrıca; sendika ve konfederasyonlar, sadece amaç ve görevlerinin gerektirdiği taşınır ve taşınmaz mal iktisap edebilirler. Sendika ve konfederasyonlar tüm nakdi gelirlerini bankalara yatırmak zorundadırlar. Sendika ve konfederasyonlar, gelirlerini Kanun'da ve tüzüklerinde gösterilen faaliyetleri dışında kullanamazlar veya bağışlayamazlar.

Sendikalar Kanun'unda kayıt ve belge düzenine ilişkin çeşitli düzenlemelere de yer verilmiştir. Buna göre, Vergi Usul Kanunu'na göre demirbaş sınıfına giren her türlü eşya veya malzeme demirbaş defterine kaydedilir ve bunlar hiç bir şekilde gider olarak işlem göremez. Demirbaşların satış ve terkininde uygulanacak usul ve yönetim esaslar sendika ve konfederasyon tüzüklerinde belirtilir. Sendika ve konfederasyonlar, üyeleriyle çalıştırdıkları işçiler dahil hiç kimseye borç veremezler. Ancak, nakit gelirlerinin yüzde beşini aşmamak kaydıyla sosyal amaçlı harcamaya, genel kurul kararıyla yönetim kurullarını yetkilendirebilirler. Konfederasyonlar ile sendikaların ve şubelerinin kurulu



üyeleri ile başkanlarına verilecek ücretler, her türlü ödenek, yolluk ve tazminatlar genel kurul tarafından tespit olunur.

Sendikalar ve konfederasyonlar, takvim yılı esasına göre her hesap veya bütçe devresine ait bilânço ve hesaplarıyla çalışma ve denetleme raporlarını ait oldukları dönemi izleyen üç ay içinde Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'na gönderirler. Bu bilânço ve hesaplar ile çalışma raporunda, sendika ve konfederasyonun o devre içindeki;

- Gelirleri ve bunların kaynakları,
- Giderleri ve bunların sarf yerleri,
- Yönetim kurulu üyeleriyle başkanlarına ve geçici olarak görevlendirilenlere verilen ücretlerle, yolluk, gündelik ve ödenekler,
- Sendika veya konfederasyonda çalışan personele ödenen meblağ,
- Para ve menkul kıymetler mevcudu,
- Demirbaş mevcudu,
- Taşınmaz mevcudu,
- Üyelerin sayısı,

gibi bilgilerin gösterilmesi gerekir.



C. KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ MESLEK KURULUŞLARI

1. Meslek Kuruluşları ve Hukuksal Düzenleme

Çeşitli meslek ve sanat dallarında faaliyet gösteren kişi ve kuruluşlar mesleki çıkarlarını korumak, geliştirmek ve dayanışmayı sağlamak amacıyla her zaman aralarında birleşerek örgütlü bir güç olarak bu amaçlarına ulaşmayı tercih etmektedirler.

Bunun en kolay yolu başlangıçta dernekleşme yoluna gitmek olmaktadır. Bu nedenle ilk aşamada dernek şeklinde örgütlenen meslek kuruluşları, daha sonra kendilerine yasal bir dayanak oluşturmak ve böylece kamu kurumu niteliğinde bir “Birlik” statüsünde faaliyetlerini sürdürme arayışına girmektedirler. Bu süreç içerisinde kanun koyucularına önemli baskılar oluşturmakta ve neticede parlamento nezdinde başarılı olanlar kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşu olarak yasal dayanağa kavuşmaktadırlar. Böylece bazı meslekler için; mesleğe giriş, meslek mensuplarının hakları, mesleki yetkileri ve yükümlülükleri gibi hususlar yasalarla belirlenme yoluna gidilmektedir. Buradaki amacın; kamusal yaşam açısından önem taşıyan bazı mesleklerde bir meslek disiplini kurmak ve devletin bu kuruluşlar üzerindeki denetimini kolaylaştırmak olduğu kabul edilmektedir.

Nitekim, 1982 Anayasasının 135. maddesi meslek kuruluşlarını ayrıntılı olarak düzenlemiştir. Bu maddeye göre kamu kurumu



niteliğindeki meslek kuruluşlarının amacı; belli bir mesleğe mensup olanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumaktır.

Belirli bazı hizmetlerin görülebilmeye yetkisi kanunlar gereğince yalnızca bu meslek mensuplarına aittir. Kamu kesiminde görev almasalar ve kamu görevlisi olmasalar bile bu meslek mensuplarının çalışmalarının kamusal bir yanı mevcut olup, bunlar mesleki etkinlikleri gereği zaman zaman kamu gücünü kullanırlar.

Meslek kuruluşlarına “kamu kurumu” niteliğini kazandırmak, mesleki kuruluşların üyelerinin menfaatleri ile kamu menfaatinin birlikte değerlendirilmesine yönelik olup, çoğulcu demokrasinin bir gereğidir. Ancak, meslek birliklerinin görevlerini yerine getirirken özerk yapılarını korumak için, idari ve mali özerkliklerinin mevcudiyeti ve bu konularda yapılacak tasarruflara müdahalenin olmaması gerekmektedir.

Meslek kuruluşlarının ortaya çıkışı çok eski tarihlere kadar geriye gitmektedir. Ancak devlet çatısı altında, yasal ve anayasal olarak düzenlenmeleri çok daha yenidir. Örneğin, Türkiye’de ilk ticaret odası resmi olarak 16 Ocak 1882’de İstanbul’da kurulmuştur. Ziraat odalarının kuruluşu ve bu odalara ilişkin hukuksal düzenleme ilk kez 1297 (1881)



tarihli bir tüzükle gerçekleşmiştir. Ticaret ve sanayi odalarına ilişkin ilk hukuksal düzenleme ise 31 Mayıs 1326 (1910) tarihli Ticaret ve Sanayi Odaları Nizamnamesi ile getirilmiştir.

Cumhuriyet döneminde, meslek odaları, yürürlüğe konulan özel kanunlarda kendilerine yer verilmek suretiyle yasal dayanağa kavuşturulmuştur. Meslek odalarının anayasada düzenleme konusu yapılmaları ise ilk olarak 1961 Anayasası'nın yürürlüğe girişiyle olmuştur. 1924 Anayasası, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarına ilişkin bir düzenlemeye yer vermemiştir. Anayasa'da meslek kuruluşlarıyla ilgili hükümler yer almamakla birlikte, tüccar ve sanayicilerin, tabiplerin, mühendis ve mimarların, veteriner hekimlerin, eczacıların, tarımla uğraşanların odalarını düzenleyen yasalar 1950-1957 yılları arasında yürürlüğe konulmuştur.

Mesleki kuruluşlarının çok partili demokratik düzen içinde giderek etkili bir baskı grubu haline gelmeleri ve bu şekilde örgütlenen menfaat grupları arasındaki dayanışmanın toplum çıkarları aleyhine gelişmesi tehlikesinin, bunların kamu hukuku kural ve usulleriyle yönlendirilmesini zorunlu kıldığı; bu nedenle sosyal bir olgu olarak öteden beri varlıklarını koruyabilmiş bu kuruluşların Anayasal bir kurum haline dönüştürülmesi gereğinin ortaya çıktığı savunulmaktadır.



2. Meslek Kuruluşlarının Genel Nitelikleri

1982 Anayasa'sı meslek kuruluşlarıyla ilgili ayrıntılı hükümlere yer vermiştir. Anayasa'nın 135'inci maddesine göre kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşları; belli bir mesleğe mensup olanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak maksadı ile kanunla kurulan ve organları kendi üyeleri tarafından kanunda gösterilen usullere göre yargı gözetimi altında, gizli oyla seçilen kamu tüzel kişilikleridir.

Anayasa Mahkemesi, çeşitli kararlarında, bu kuruluşların kamu hizmeti yaptığını, idare bütününe bir parçası olduklarını, yerinden yönetim esaslarına dayalı olarak kurulduklarını ve özerk kuruluşlar olduklarını belirtmiştir.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları “hizmet bakımından” yerinden yönetim kuruluşlarıdır. Bu açıdan, “yer bakımından” yerinden yönetim kuruluşları olan ve mahalli idareler olarak anılan il özel idareleri, belediyeler ve köy idarelerinden ayrılırlar. Mahalli idarelerde özerklik, o yerde ortak yerel ihtiyaçları karşılayacak tüzel kişiliğin organlarına verilmiştir. Oysa, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları gibi hizmet bakımından yerinden yönetim kuruluşlarında özerklik,



hizmetin kendisine tanınmıştır. Anayasa mahkemesine göre özerklik “sosyal’ bir topluluğun ya da tüzel kişiliğin kendilerini yöneten kuralların tümünü ya da bir bölümünü bizzat saptayabilmeleri veya anayasa ve yasaların çizdiği sınırlar içinde hareket edebilme özgürlüğü ve yetkisidir” .

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının genel nitelikleri Anayasa’nın 135. maddesinde öngörülmüştür. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür.

- Belli bir yasa ile kurulurlar.
- Belli meslek gruplarını içine alırlar. Bu meslek kuruluşlarına katılma zorunludur. Katılmadan meslek faaliyetinde bulunma olanağı yoktur.
- Organları kendi üyeleri tarafından kanunda gösterilen usullere göre yargı gözetimi altında, gizli oyla seçilirler.
- Kuruluş amaçları dışında faaliyette bulunamazlar. Amaçları dışında faaliyet gösteren meslek kuruluşlarının sorumlu organlarının görevine, kanunun belirlediği merciin veya Cumhuriyet Savcısının istemi üzerine mahkeme kararıyla son verilir ve yerlerine yenileri seçtirilir.
- Devlet bu kuruluşlara faaliyet alanlarına ilişkin bazı kamu hizmetlerini yerine getirmek görevi verebilir. Meslek kuruluşlarının kamu hizmeti ile görevlendirildikleri ölçüde kamusal yetkiler kullanabilirler. Kamu tüzelkişisi olmaları dolayısıyla yönetmelik yapabilmekte, kamulaştırma kararı verebilmektedirler. Bunun yanında düzenledikleri belgeler karşılığı ücret alabilmekte, meslek kurallarına uymayanlara para cezası ve diğer yaptırımlar uygulayabilmektedirler. Özel bütçeleri vardır.



Gelirleri üye aidatları, yaptıkları hizmet karşılığı aldıkları ücretler ve para cezalarından oluşmaktadır.

- Yasada öngörülen idari ve mali denetime tabidirler. Yasanın öngördüğü durumlarda meslek kuruluşlarının işlemleri üzerinde merkezi idarece yerine getirilen bir vesayet denetimi söz konusudur.

3. Meslek Kuruluşlarının Örgüt Yapısı

Meslek kuruluşlarının görev ve yetkileri, üyelik esasları, organların yapıları ve belirlenmeleri, gelir ve giderleri gibi hususlar kendi kuruluş kanunlarında yer alır. Meslek kuruluşları genellikle il düzeyinde “oda” esasına göre örgütlenmekte ve merkezi üst kuruluş olarak bu odalar tarafından oluşturulan “birlikler” yer almaktadır. Böylece, her ilde örneğin “ticaret odası”, “mimarlar odası”, “tabipler odası”, “baro”, “serbest muhasebeci ve mali müşavirler odası” gibi meslek odalarının oluşturulması yoluna gidilmektedir. Her odanın kendi üyeleri ve karar organları bulunmaktadır. Odaların kendi gelirleri ve harcama yetkileri vardır. Odalar tarafından belirlenen temsilci üyeler birlik organlarının seçimini gerçekleştirir. Meslek mensuplarının mesleklerini icra edebilmeleri için odalara üyelik ve üyelik aidatlarının ödenmesi mecburidir.

Birlikler, odalar tarafından oluşturulan merkezi üst kuruluşlardır. Merkezleri genellikle Ankara’da bulunur. Birliklerin de belirlenmiş görev ve yetkileri, kendi karar organları, gelir ve giderleri ile harcama yetkileri vardır. Birlik organları oda temsilcileri tarafından seçimle belirlenir.



Meslek mensuplarının menfaatlerinin korunması ve geliştirilmesi konusundaki çalışmalar kısmen odalar tarafından icra edilse bile, esas itibariyle bu güç birlikler vasıtasıyla kullanılır. Politik ve sosyal alanda hükümetlerin ve diğer çıkar gruplarının muhatabı da esas itibariyle birliklerdir.

4. Günümüzde Meslek Kuruluşları

Ülkemizde meslek kuruluşları, daha önce de belirtildiği gibi, 18. yüzyılın ikinci yarısından itibaren ortaya çıkmaya başlamışlardır. Cumhuriyet döneminde, özellikle çok partili yaşama geçilmesiyle birlikte sivil toplum kuruluşlarının ve sendikalaşmanın gelişmesine paralel olarak meslek kuruluşları da önemli gelişme göstermiştir. Meslek kuruluşlarının çıkarılan özel kanunlarla düzenleme konusu yapılması ve böylece yasal dayanağa kavuşmaları, onlara bir baskı grubu olarak çok büyük siyasi ve sosyal güç kazandırmasının yanında, aynı zamanda çok önemli ekonomik güce kavuşmalarını da sağlamıştır.

Bir taraftan ekonomik gelişme, diğer taraftan yüksek oranlı nüfus artışı meslek kuruluşlarının ve bunların üyelerinin sayısında önemli artışlara sebep olmuştur. Ülkemizdeki kanunla kurulmuş kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile bunlara bağlı oda ve birliklerin sayıları aşağıda gösterilmiştir.



<u>Meslek Kuruluşları</u>	<u>Birlik / Oda Sayısı</u>
Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB)	364
Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Konfederasyonu (TESK)	3.265
Türkiye Ziraat Odaları Birliği (TZOB)	600
Türkiye Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Birliği (TURMOB)	78
Türkiye Barolar Birliği (TBB)	78
Türkiye Mimar ve Mühendis Odaları Birliği (TMMOB)	23
Türk Tabipler Birliği (TTB)	56
Türk Eczacılar Birliği (TEB)	47
Türk Diş Hekimleri Birliği (TDHB)	33
Türk Veteriner Hekimleri Birliği (TVHB)	43
Türkiye Damızlık Sığır Yetiştiricileri Birliği (TDSYB)	69
Türkiye Noterler Birliği (TNB)	18
Türkiye Bankalar Birliği (TBB)	1
Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği (TSRŞB)	1
Türkiye Seyahat Acenteleri Birliği (TSAB)	1
Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği (TSPAKB)	1

Türkiye’de; bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, seyahat acenteleri ve sermaye piyasası aracı kurumları, faaliyette bulunabilmek için ilgili kanunları gereğince kamu otoritelerinden ruhsat almak ve bu Kanunlar gereğince oluşturulmuş bulunan birliklere üye olmak zorundadırlar. Bu birliklerin alt örgütlenmeleri söz konusu değildir. Dolayısıyla, Türkiye Bankalar Birliği, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, Türkiye



Seyahat Acenteleri Birliği ve Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği yukarıdaki listede birer tüzel kişilik olarak yer almaktadır.

Meslek kuruluşlarının toplumdaki bütün meslek mensuplarını neredeyse tamamını kapsadığı görülmektedir. Buna göre; esnaf ve sanatkâr ya da tüccar olarak ticari faaliyette bulunanlar, serbest meslek faaliyeti icra edenler, zirai faaliyette bulunanlar ilgili meslek kuruluşlarına üye olmak zorundadırlar. Bunlar toplumda iş hayatında bulunan nüfusun çok önemli bir kesimini oluşturmaktadır. Diğer taraftan bankalar, sigorta şirketleri, aracı kuruluşlar gibi; faaliyette bulunabilmeleri için kamu otoritelerinden ruhsat almak zorunda olan bazı önemli kurumlara kendi birliklerini oluşturmak ve bu birliklere üye ola zorunluluğu getirilmiştir. Aynı şekilde, özellikle zirai faaliyetlerle ilgili bazı özel kanunlarla tarım kredi kooperatifleri, tarım satış kooperatifleri, tarımsal üretim birlikleri gibi çeşitli kooperatif ve üretici birlikleri oluşturulmuş ve zirai faaliyetlerde bulunabilmek için bu birlik ve kooperatiflere üye olma mecburiyeti getirilmiştir.

5. Meslek Kuruluşlarının Gelir ve Giderleri

Meslek kuruluşlarının gelir ve giderleri, bütçeleri, kayıt ve belge düzenleri, harcama esas ve usulleri, mali tabloları, denetlenmeleri gibi mali konularda genel hükümler yanında kendi kuruluş kanunlarında da çeşitli düzenlemeler yer almaktadır.



Örneğin Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'ne bağlı odalarda takvim yılına göre hazırlanan bütçeler yönetim kurullarınca hazırlanmakta ve oda meclislerinde onaylanmaktadır. Bütçeden harcama yapma yönetim kurulu başkanı ve genel sekreterin yetkisi dahilindedir. Birlik bütçesi ise yönetim kurulunca yıllık olarak hazırlanır ve genel kurul tarafından onaylanır. Bütçeden harcama yetkisi birlik başkanı'na ve genel sekreter'e veya bunların yetkilendireceği kişilere ait bulunmaktadır. Diğer meslek kuruluşlarında da genellikle benzer düzenlemeler söz konusudur.

Meslek kuruluşlarının kuruluş kanunlarında bütçe, kayıt ve belge düzeni ya da hazırlanacak mali tablolarla ilgili mevcut olan düzenlemelerin genellikle yetersiz olduğu görülmektedir. Hatta çoğunda bu konularla ilgili herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Bazılarında bu hususlar yönetmelikle düzenleme konusu yapılmıştır. Örneğin Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinde 12.09.2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği bu konuda ayrıntılı düzenlemelere yer vermiştir.

Özel kanunlarında meslek kuruluşlarına önemli gelir kaynakları sağlanmıştır. Meslek odalarının gelirleri yapılan mesleğin niteliğine ve örgütlenme yapısına göre değişebilmekle birlikte, esas itibarıyla şu kalemlerden oluşmaktadır:

- Kayıt ücreti,
- Yıllık aidat,
- Yapılan hizmetler karşılığı alınan ücretler.



- Belge bedelleri,
- Yayın gelirleri,
- Düzenlenecek ve onanacak belgeler karşılığında alınacak ücretler,
- İştirakler kârı,
- Menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, şirket kârları ve döviz gelirleri,
- Tarife tasdik ücretleri,
- Sınav ücretleri,
- Meslekî yeterlik belgesi ücretleri,
- Bağış ve yardımlar,
- Para cezaları,
- Sair ücretler.

Odalar tarafından elde edilen gelirlerin belli bir oranı “katılma payı” ya da “birlik hissesi” adı altında meslek kuruluşlarının üst örgütü olan “birlikler”e aktarılmaktadır. Bunun oran ya da tutarı birliklere göre değişmektedir. Örneğin Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği’nde odalar ve borsalar her yıl tahsil edilen gelirlerinin yüzde sekizini aidat olarak, birlik yönetim kurulunun belirleyeceği bankalardan birine birlik adına yatırmak zorundadırlar. Ayrıca Birlik yönetim kurulunca belirlenecek oran ve miktarlarda olmak üzere aşağıda belirtilen, Birlikçe onaylanacak ye da verilecek belgeler ve hizmetler karşılığında ücret alınmaktadır:

- Kapasite raporları,



- Faturalar, menşe şahadetnameleri, A.TR ve EUR.1 dolaşım belgeleri ve sertifikaları,
- Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi hizmetleri,
- Kalite belgeleri,
- TIR ve ATA karneleri ile EAN-UCC çizgi kod sistemine ilişkin hizmetler,
- Tahkim hizmetleri,
- Fuar düzenleme yetki belgeleri,
- Ticarî ve sınaî mahiyette diğer her türlü belge ve bilgi ile hizmetler.

Diğer meslek kuruluşlarında da odalar tarafından elde edilen gelirlerin belli bir oranı “Birlikler”e aktarılmakta; ayrıca mesleğin niteliğine göre onaylanan ya da verilen belgeler veya hizmetler karşılığında çeşitli ücretler alınmaktadır.

Meslek kuruluşlarına üye çalışan sayısının nüfusun çok önemli bir kesimini kapsamaması ve bu kuruluşlara üyeliğin mesleği ifa etmenin ön koşulu olması nedeniyle zorunlu oluşu, üyelere alınan giriş ve yıllık aidat tutarlarının önemli meblağlara ulaşması sonucunu doğurmuştur. Tasdike bağlı belgeler ve yapılan hizmetler nedeniyle alınan ücretler de yüksek tutarlara ulaşabilmektedir. Biriken fonların, para ve sermaye piyasalarında değerlendirilmesi sonucunda da önemli gelirler elde edilmektedir. Meslek kuruluşlarının zaman içinde sahip oldukları bu mali kaynaklar özellikle üst kuruluş statüsündeki “Birlikler”in önemli gelirlere ve mali güce kavuşmalarını ve büyük fonlara sahip olmaları sonucunu doğurmuştur.



Ayrıca, elde ettikleri gelirler için yakın zamanlara kadar sağlanan çeşitli vergisel istisna ve muafiyetler, bu kuruluşlara ekonomik açıdan daha da güçlenme imkânını vermiştir.

6. Tarımsal Üretici Birlikleri

Meslek kuruluşlarıyla ilgili olarak en son gelişme 2004 yılında yürürlüğe giren 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanunu'nun yürürlüğe girmesi olmuştur. Bu kanunla aslında çok sayıda farklı kanunla kurulan ve faaliyetlerini sürdüren kooperatiflere ve ziraat odalarına verilen birçok görev, Tarımsal Üretici Birlikleri'ne de verilmiş olmaktadır. 5200 sayılı Kanun, AB müktesebatına uyum çalışmaları çerçevesinde taahhüt edilmiş bir kanun niteliğinde olup, AB üyeliği halinde ortak piyasa organizasyonlarının işleyişinde rol alacak üretici birliklerinin oluşturulmasını yöneliktir.

Kanun'un amacı üretimi talebe göre planlamak, ürün kalitesini iyileştirmek ve ürünlerin ulusal ve uluslararası ölçekte pazarlama gücünü arttırıcı tedbirler almak üzere tarım üreticilerinin ürün veya ürün grubu bazında bir araya gelerek tüzel kişiliği haiz tarımsal üretici birliklerini kurmalarını sağlamaktır. Birlikler ürün veya ürün grubu bazında faaliyet gösteren ve tüzüklerinde belirlenen miktardaki tarımsal üretimi bu kuruluşlar aracılığı ile pazarlamayı taahhüt eden en az 16 tarım üreticisinin bir araya gelmesiyle asgari ilçe düzeyinde kurulacaktır. Bu tür birliklere katılım zorunlu değil gönüllü olması öngörülmektedir.



Üretici birlikleri ile ilgili düzenlemelerin 2004 yılında yürürlüğe girdiği ve 2005 yılından itibaren kurulmaya başladığı göz önüne alındığında, bu gün için gelinen noktada Birliklerin ülke çapında örgütlenme süreci içinde olduğu görülmektedir. Türkiye’de 2006 yılı sonu itibariyle çeşitli tarımsal ürün bazında 318 üretici birliği faaliyete geçmiş olup bunların üye sayısı 20.021’dir. Bu birliklerce oluşturulan 5 merkez üretici birliği de mevcuttur.

Üretici birlikleri ile ilgili mevzuatta denetimle ilgili önemli düzenlemeler yer almaktadır. 5200 sayılı Kanun’un 18. maddesinde birliklerin ve merkez birliklerin mali denetimlerinin, genel kurul toplantısı öncesi “yeminli mali müşavirler”e veya “bağımsız denetim kuruluşları”na yaptırılacağı ve denetim kuruluşlarının tespiti ile denetim usul ve esasları Bakanlıkça çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği hükmü bulunmaktadır. Buna dayanılarak yürürlüğe konulan “Tarımsal Üretici Birlikleri ile Tarımsal Üretici Merkez Birliklerinin Denetlenmesine İlişkin Yönetmelik”te bu denetimin nasıl yapılacağına, bağımsız denetim kuruluşlarının ne şekilde belirleneceğine ilişkin hususlar ile denetime ilişkin diğer usul ve esaslar ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

D. KOOPERATİFLER

1. Türkiye’de Kooperatifleşme

Kooperatifler, karşılıklı yardımlaşma ve dayanışma temeline dayanan ve ekonomik ve sosyal ihtiyaçları bir arada sağlama amacını



taşıyan toplumsal örgütlenme biçimidir. Bu anlamda kooperatifler, yeterli ekonomik imkân ve gücü bulunmayan kişilerin işbirliği yaparak belli hedeflere ulaşmak amacıyla kurulan hukuki ve ekonomik örgütlenmeler olarak tanımlanmaktadır.

Kooperatifçiliğin amacı, karşılık gözetmeden ortaklarının sorunlarını çözerek, onların ekonomik gelişmelerini sağlamak ve ekonomik olarak güçlü bir kitleye karşı ortaklarını korumaktır. Toplumsal ve ekonomik ihtiyaçlardan doğan kooperatifler, önemli sosyo-ekonomik kuruluşlardandır.

Türkiye’de çağdaş anlamda kooperatifleşme hareketi 1863 yılında Mithat Paşa tarafından kurulan Memleket Sandıkları ile başlamıştır. Günümüz anlamındaki kooperatifçilik ise Cumhuriyet döneminde başlamış ve kooperatifçiliği geliştirme çabaları hız kazanmıştır. Ülkemizde 1960’lardan sonra ilk kez tabandan gelen bir kooperatifçilik hareketi çok amaçlı köy kalkınma kooperatiflerinin kurulmasıyla başlamış ve bu tür kooperatifçilik hızlı bir gelişme göstermiştir. 1969 yılında çıkartılan 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu ile kendilerine özgü yasal bir düzenlemeye kavuşturulmuştur. Anayasa’mızın 171. maddesinde “Devlet, milli ekonominin yararlarını dikkate alarak, öncelikle üretimin artırılmasını ve tüketicilerin korunmasını amaçlayan kooperatifçiliğin gelişmesini sağlayacak tedbirleri alır” hükmü yer almaktadır.



1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu kooperatifleri “tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli teşekküller” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan kooperatiflerin gönüllüğe dayanan, ekonomik ve sosyal amaçları olan ve tabandan gelen bir girişim olduğu anlaşılmaktadır.

Türkiye’deki kooperatifleri “tarımsal amaçlı kooperatifler” ve “tarım dışı kooperatifler” olmak üzere iki ana gruba ayırarak inceleyebiliriz.

Tarımsal Amaçlı Kooperatifler: Çeşitli kanunlar çerçevesinde tarım üretimini, dağıtımını geliştirmek, desteklemek ve kredilendirmek amacıyla kurulan kooperatiflerdir :

- 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’na tabi olan pancar kooperatifleri, su ürünleri kooperatifleri, sulama Kooperatifleri ve tarımsal kalkınma kooperatifleri. Bu kooperatiflerle ilgili görev ve yetkiler ile bunların denetimi Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’na aittir.
- 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu ile kurulan tarım kredi kooperatifleri, sulama kooperatifleri ve tarımsal kalkınma kooperatifleri. Bu kooperatiflerle ilgili görev ve yetkiler ile bunların denetimi Tarım ve Köyişleri Bakanlığı’na aittir.



- 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri Kanun ile kurulan tarım satış kooperatifleri. Bu kooperatiflerle ilgili görev ve yetkiler ile bunların denetimi Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na aittir.

Tarım Dışı Kooperatifler: 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na göre çeşitli amaçlarla kurulmuş olan kooperatifler olup, bunlarla ilgili görev ve yetkiler ile bunların denetimi Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na aittir.

1163 sayılı Kanun'a göre kurulan Kooperatiflerin organları genel kurul, yönetim kurulu ve denetçilerdir. Genel Kurul bütün ortakları temsil eden en yetkili organdır. Yönetim Kurulu, kanun ve ana sözleşme hükümleri içinde kooperatifin faaliyetini yöneten ve onu temsil eden icra organdır. Denetçiler, genel kurul namına kooperatifin bütün işlem ve hesaplarını tetkik eder.

Türkiye'deki kooperatiflerin örgütlenmesi birim kooperatiflerden başlayan ve kooperatifler birliği, kooperatifler merkez birliği, milli kooperatifler birliği (konfederasyonu) şeklinde bir hiyerarşik yapı içinde olmaktadır. Bu örgütlenme piramit şeklinde, dikey bir örgütlenmedir. Konuları aynı veya birbiriyle ilgili nitelikte olan 7 veya daha çok kooperatif tarafından birlikler; kooperatif birlikleri kendi aralarında kooperatif şeklinde merkez birlikleri kurabilirler. Birlikler veya merkez birlikleri kooperatif şeklinde Türkiye Milli Kooperatifler Birliğini kurabilirler. 1881 ve 4572 sayılı Kanun'lara tabi kooperatiflerde de benzer örgütlenme yapıları öngörülmüştür.



Kooperatifçilik hareketi ülkemizde bu gün önemli bir büyüklüğe ulaşmış bulunmaktadır. Tarım ve Köyişleri Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı verilerine göre 2006 sonu itibariyle ülkemizde tarım ve tarım dışı alanlarda 26 türde faaliyet gösteren 57.948 kooperatif bulunmakta olup, bunların ortak sayıları toplamı 7.614.071 kişidir. Türkiye’de toplam 529 kooperatif birliği bulunmakta olup, bu birliklerin de 20.115 kooperatif birliği ortağı kooperatif bulunmaktadır. Ayrıca, birlikler tarafından oluşturulan 12 merkez birliği mevcut olup, bunların da toplam olarak 296 merkez birliği ortağı birlik vardır.

Türkiye’deki kooperatiflerin sınıflandırılması, sayıları ve ortaklarıyla ilgili veriler 31.12.2006 tarihi itibariyle aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

<u>Kooperatif Türü</u>	<u>Kooperatif Sayısı</u>	<u>Ortak Sayısı</u>
<u>Tarımsal Kooperatifler</u>		
Tarımsal Kalkınma Kooperatifleri	7.149	777.973
Sulama Kooperatifleri	2.373	282.799
Su ürünleri Kooperatifleri	501	27.070
Pancar Ekicileri Kooperatifleri	31	1.582.798
Tarım Kredi Kooperatifleri	1.928	1.500.000
Tarım satış Kooperatifleri	350	671.928
Toplam	12.332	4.842.568
<u>Tarım Dışı Kooperatifler</u>		
Konut Yapı Kooperatifleri	35.052	1.460.211
Tüketim Kooperatifleri	1.523	156.111



Motorlu Taşıyıcılar Koopt.	4.810	156.111
E.San. Kredi ve Kef. Koopt.	925	626.803
Küçük Sanat. Koopt.	100	7.154
Küçük Sanat. Sit. Yapı Koopt.	781	122.453
Temin Tevzi Koopt.	199	15.242
Turizm Gel. Koopt.	254	14.840
Üretim Pazarlama Koopt.	291	21.625
Tedarik Koopt.	1	18
Toplu İşyeri Yapı Koopt.	1.167	84.078
Yayıncılık Koopt.	32	622
Hamal Taş. Koopt.	9	261
İşletme Koopt.	354	58.459
Sigorta Koopt.	0	0
Yardımlaşma Koopt.	8	13.306
Eğitim Koopt.	23	2.246
Bağımsız Taş. Koopt.	8	351
Tütün T.S. Koopt.	46	29.830
Yaş Sebze ve Meyve Koopt.	33	1.782
Toplam	45.616	2.771.503
Genel Toplam	57.948	7.614.071

2. Kooperatiflerin Gelir ve Giderleri

Türkiye’de kooperatiflerin finansman kaynakları ile gelir ve giderleri faaliyet alanlarına ve tabi oldukları mevzuata göre önemli farklılık göstermektedir. Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, Türkiye’de en yaygın kooperatif örgütlenmesi konut yapı kooperatifleridir. Konut yapı kooperatifleri ülkemizde özellikle 1970’li yılların başında hızla artmaya başlamış ve gerek kooperatif sayıları, gerek ortak sayıları ve gerekse ortaklardan topladıkları ve yönlendirdikleri parasal kaynakların



tutarı göz önünde bulundurulduğunda, toplumsal yaşamda çok önemli fonksiyonları olan organizasyonlar haline gelmişlerdir. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na göre ülkemizdeki yapı kooperatifleri, ortakların aileleri de hesaba katıldığında 11 milyona yakın kişiyi ilgilendirmektedir. Konut yapı kooperatiflerinde inşaat maliyetlerinin karşılanması amaçlandığından üye katkıları yüksek meblağlara ulaşmaktadır. Son yıllarda bu kooperatifler bankacılık sisteminden de önemli kaynaklar sağlamaya başlamışlardır. Tarım dışı alanlardaki diğer kooperatif türlerinde ortakların katkıları nispeten daha düşük olup çok yüksek mali güce sahip olan kooperatiflere genellikle rastlanmamaktadır.

Tarımsal kooperatiflerde ve esnaf kefalet kooperatiflerinde ortaklardan alınan aylık veya yıllık aidatlar genellikle düşük oranlardadır. Bu tür kooperatiflerde finansman kaynağını esas itibariyle Devlet'ten, çeşitli bankalardan ve finansal kuruluşlardan muhtelif adlar altında alınan krediler teşkil etmektedir. Dolayısıyla bu tür kooperatiflerde öz kaynakların en iyi şekilde yönetilmesi ve nemalandırılması; Devlet'ten, bankalardan ve diğer kaynaklardan üretim ya da satış amaçlı olarak alınan çeşitli kredilerin usulüne göre dağıtılması ve harcanması; bunlarla ilgili hesap ve kayıtların gerektiği şekilde ve doğru olarak tutulması önem arz eder. Aynı hususlar diğer kooperatif türleri için de büyük ölçüde doğrudur.



III. SİVİL TOPLUM KURULUŞLARI VE DENETİM

A. SİVİL TOPLUM KURULUŞLARINDA MEVCUT DENETİM SİSTEMİ

1. Derneklerin Denetimi

Derneklerin denetlenmeleriyle ilgili olarak muhtelif mevzuatta ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir.

5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 9'uncu maddesinde derneklerde iç denetimin esas olduğu belirtilmekte; genel kurul, yönetim kurulu veya denetim kurulu tarafından iç denetim yapılabileceği gibi, bağımsız denetim kuruluşlarına da denetim yaptırılabilceği ifade edilmektedir. Denetim kurulu; derneğin, tüzüğünde gösterilen amaç ve amacın gerçekleştirilmesi için sürdürüleceği belirtilen çalışma konuları doğrultusunda faaliyet gösterip göstermediğini; defter, hesap ve kayıtların mevzuata ve dernek tüzüğüne uygun olarak tutulup tutulmadığını, dernek tüzüğünde tespit edilen esas ve usullere göre ve bir yılı geçmeyen aralıklarla denetler ve denetim sonuçlarını bir rapor halinde yönetim kuruluna ve toplandığında genel kurula sunar.

Aynı Kanun 19'uncu maddesinde, gerekli görülen hallerde derneklerin tüzüklerinde gösterilen amaçlar doğrultusunda faaliyet gösterip göstermedikleri, defterlerini ve kayıtlarını mevzuata uygun olarak



tutup tutmadıkları İçişleri Bakanı veya mülkî idare amiri tarafından denetletilebileceği hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, Maliye Bakanlığı Teşkilat Kanunu'na göre Maliye Bakanlığı müfettişlerinin dernek, vakıf ve sendikaları mali yönden teftiş etme yetkileri bulunmaktadır.

Türkiye'de derneklerin kapsamlı denetimleri İçişleri Bakanlığı tarafından çıkarılan Dernekler Denetçileri Yönetmeliği çerçevesinde Bakanlık bünyesindeki Dernekler Denetçileri tarafından yapılmaktadır. Aynı yönetmeliğin 5'inci maddesi uyarınca denetçiler Bakanlık makamının onayı ve Başkanın görev emri üzerine, derneklerin yönetim yerleri, müesseseleri, iktisadi işletmeleri ve her çeşit eklentileri, defterleri, hesap ve işlemleri ile tüzüklerinde gösterilen amaç doğrultusunda faaliyet gösterip göstermediklerini denetlemekle, verilen inceleme ve araştırma görevlerini yerine getirmekle görevlidirler.

Bir dernek statüsünde olan Kızılay da dernekler için öngörülen ve yukarıda sözü edilen denetim esaslarına tabidir. Diğer derneklerde yer alan Denetim Kurulu yerine Kızılay Tüzüğü'nde Genel Merkez Denetçiler Kurulu öngörülmüştür. Bu kurul, genel merkez ve genel merkeze bağlı bütün hizmet birimlerinin parasal ve yönetsel işlemlerini denetlemek ve bu konuda hazırlayacağı yıllık raporu genel başkanlığa sunmakla görevlidir. Bunun yanında, Tüzük gereği Kızılay bünyesinde Başkanlığa



bağılı olarak Kurulan Teftiş Kurulu Başkanlığı, Kızılay şubeleri ile genel müdürlük teşkilatının faaliyetlerini denetlemektedir.

Türk Hava Kurumu da, bir dernek statüsünde olması nedeniyle dernekler için öngörülen denetim esaslarına tabidir. Bununla birlikte Merkez Denetleme Kurulu, Büyük Genel Kurul adına yılda bir kez, Genel Merkezin ve Genel Merkeze bağılı kuruluşların (THK şubeleri hariç) her türlü mali ve idari işlemlerini denetler ve denetleme sonuçlarını yazılı olarak yönetim kuruluna sunar. Ayrıca, Merkez Denetleme Kurulu, üç yıllık denetleme sonuçlarını Büyük Genel Kuruldan en az bir ay önce Büyük Genel Kurulda görüşülmek üzere yönetim kuruluna sunmakla yükümlüdür. Türk Hava Kurumu bünyesinde Kızılay'da olduğı gibi bir Teftiş Kurulu teşkilatı öngörülmemiştir. İç denetim sadece Merkez Denetleme Kurulu'nun yaptığı denetleme ile sınırlı bulunmaktadır.

2. Vakıfların Denetimi

2002 yılında yürürlüğe giren 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 111.maddesinde; vakıfların, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce ve üst kuruluşlarınca denetleneceğı öngörülmektedir. Bu denetimler, vakıfların senetlerindeki hükümleri yerine getirip getirmediikleri, vakıf mallarını amaca uygun biçimde yönetip yönetmedikleri ve vakıf gelirlerini amaca uygun olarak harcayıp harcamadıkları yönünde yapılacaktır. Denetimin nasıl yapılacağı, sonuçları ve Vakıflar Genel Müdürlüğüne ödeyecekleri



denetim giderlerine katılma payı, vakfın safi gelirinin yüzde beşini geçmemek üzere tüzükle belirlenir.

Bu madde gereğince çıkartılan “Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tüzük”ün 19-24. maddeleri arasında vakıfların ne şekilde denetleneceği ve denetimin sonuçları düzenlenmiştir.

Buna göre Vakıflar Genel Müdürlüğü, müfettişleri aracılığı ile her vakfın en az iki yılda bir defa denetimini yapmaktadır. Her denetimde, vakfın bir önceki denetiminden itibaren geçen bütün işlem ve hesapları incelenerek vakıf senedindeki hükümlerin yerine getirilip getirilmediği, vakfın mallarının gayeye uygun şekilde idare edilip edilmediği ve vakfın gelirlerinin amaca uygun olarak sarf olup olunmadığı araştırılır. İşletmelere sahip olan vakıflarda, ayrıca bu işletmelerin bilânçoları ile kar ve zarar hesapları ve bunların sınaî, iktisadi ve ticari esas ve icaplara uygun tarzda idare edilip edilmedikleri, verimli ve rasyonel bir şekilde işletilip işletilmedikleri incelenir. İşletmelerin verimleri benzeri müesseselere göre düşük ise veya zarar etmişse bunların sebepleri araştırılarak belirtilir.

Diğer taraftan, Maliye Bakanlığı Teşkilat Kanunu’na göre Maliye Bakanlığı müfettişlerinin dernek, vakıf ve sendikaları mali yönden teftiş etme yetkileri bulunmaktadır.



3. Sendikaların Denetimi

Gerek 2821 sayılı Sendikalar Kanunu, gerekse 4688 sayılı Kamu Çalışanları Sendikaları Kanunu'nda sendikaların denetimi esas olarak kendi Genel Kurulları tarafından belirlenen denetleme organına bırakılmıştır Her ne kadar Maliye Bakanlığı müfettişlerinin sendikaları mali yönden denetleme ve teftiş etme yetkileri bulunmaktaysa da, bu yetkinin uygulamada çok az olarak kullanıldığı görülmektedir.

Sendikalar Kanunu'na göre şubeler, federasyonlar ve konfederasyonların denetim kurulları, yönetim kurulu faaliyetlerinin genel kurul kararlarına uygun olarak yapılıp yapılmadığının denetlenmek, sendika veya konfederasyonun tüzüğüne uygun olarak idari ve mali denetlemede bulunulmakla görevlidir. Denetleme kurulları tarafından yapılacak idari ve mali denetimde, yönetim ve işleyişin, gelir ve giderlerin ve bunlarla ilgili işlemlerin kanun, tüzük ve genel kurul kararlarına uygun olup olmadığının incelenmesi öngörülmektedir.

İşçi ve işveren sendikalarının hangi esaslara göre denetleneceği, 1983 yılında yürürlüğe konulan “İşçi ve İşveren Sendika ve Konfederasyonlarının Denetimine İlişkin Tüzük”te ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Buna göre sendika ve konfederasyonlar, denetleme kurulları veya denetçiler tarafından yılda en az bir kez idari ve mali yönden denetlenir. Sendika ve konfederasyonların mali denetimlerinde aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulur.



- Gelir ve giderlerin, kanun, kuruluş tüzüğü, genel kurul kararları ile bütçe esasları ve yönetim kurulu kararlarına uygun olup olmadığı,
- Mali işlemlerin, kanunen tutulması zorunlu olan defterlere, mevzuata uygun olarak yasal süreleri içinde işlenip işlenmediği,
- Vergi, sigorta ve buna benzer yasal yükümlülüklerle ilişkin beyanname ve bildirimlerin süresinde verilip verilmediği, bunlarla ilgili ödemelerin süresinde yapılıp yapılmadığı,
- Gelir makbuzları ve gider evrakının mevzuata uygun olup olmadığı,
- Yönetici ve personele verilen avansların, kanun, kuruluş tüzüğü ve yönetim kurulu kararlarına uygun olup olmadığı ve süresi içinde kapatılıp kapatılmadığı,
- Kuruluşların mali yönetimlerine ilişkin diğer hususlar.

Her denetim sonucu bir rapora bağlanır. Denetleme raporlarında, denetimin konusu ve denetlenen hususlar ile öneriler ayrı ayrı gösterilir. Raporun sonucu, denetleme karar defterine geçirilerek denetleme kurulu veya denetçiler tarafından imzalanır. Denetleme kurulları veya denetçiler, denetim sonuçlarına ait raporları kuruluşlarının genel kurullarına sunmak zorundadırlar.

Hazırlanmış olan yeni Sendikalar Yasası Taslağı'nın 35.maddesinde “Sendika ve konfederasyonların gelir ve giderleri, yıllık dönemler halinde,



3568 sayılı Yasaya göre ruhsat almış ve denetim yetkisine sahip meslek mensubu yeminli mali müşavirlere denetlettirilir. Yeminli mali müşavir denetiminin yapılıp yapılmamasına genel kurulca karar verilir.” hükmü yer almaktadır. Böyle bir düzenlemenin yasalaşmasının sendikaların denetlenmesi yönünde atılmış önemli bir adım ve gelişme teşkil edeceği kuşkusuzdur. Ancak bu denetlemenin yalnızca yeminli mali müşavirler tarafından değil, bağımsız denetim konusunda uzman kuruluşlar olan bağımsız denetim şirketlerince de gerçekleştirilmesi yönünde değişiklik yapılması gerekmektedir. Diğer taraftan ihtiyarî olduğu belirtilen bu denetimin zorunlu olacağı yönünde yapılacak değişiklik amaca daha uygun olacaktır.

4. Meslek Kuruluşlarının Denetimi

Anayasası'nın 135. maddesi, meslek kuruluşları üzerinde merkezi yönetimin denetim yetkisini öngörmektedir. Burada sözü edilen denetim yetkisi “vesayet denetimi”dir. İdari vesayet olarak da adlandırılan bu denetim mesleki kuruluşların aldığı kararlar ile iş ve işlemleriyle ilgidir. Bizim konumuzu teşkil eden “mali denetim/ muhasebe denetimi” ile ilgisi bulunmadığından, burada üzerinde durulmayacaktır.

Meslek odalarının mali denetiminde de, esas olarak denetim kurulları tarafından yapılan denetim (iç denetim) ve kamu denetimi söz konusudur.



İç Denetim

Meslek kuruluşlarının bazılarında denetim kurulları mevcut olmakla birlikte bir kısım meslek odalarında denetim kurulları öngörülmemiştir. Örneğin, Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Konfederasyonu, Türkiye Noterler Birliği, Türkiye Seyahat Acenteleri Birliği, Türk Dış Hekimleri Birliği, Türkiye Barolar Birliği, Türk Tabipleri Birliği, Türkiye Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Birliği gibi meslek örgütlerinde oda ve birlik seviyelerinde iç denetimle görevli olarak denetim kurulları mevcuttur.

Bahse konu meslek kuruluşlarının mevzuatlarında, denetim kurullarının genel olarak aşağıda belirtilen işlemleri yapmakla görevli oldukları belirtilmektedir:

- Oda ve birliklerde, genel kurulda alınan kararların ve verilen görevlerin yönetim kurulu tarafından yerine getirilip getirilmediğini incelemek,
- Oda ve birlik işlemlerinin mevzuat ve ana sözleşmesi çerçevesinde yerine getirilip getirilmediğini incelemek,
- Bakanlık ve üst kuruluşları tarafından verilen görevlerin yerine getirilip getirilmediğini incelemek,
- Oda ve birliklerin her türlü mal varlıkları ile hesap ve işlemlerini mali açıdan denetlemek ve kontrol etmek,



- Yıllık aidatlarının üyelerden zamanında tahsil edilip edilmediğini kontrol etmek,
- Odanın işlem ve hesapları hakkında genel kurula rapor vermek.

Görüldüğü gibi denetim kurullarına verilen denetleme ve kontrol görevi idari ve mali iş ve işlemlerin tamamını kapsamaktadır.

Diğer taraftan Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği, Türk Eczacılar Birliği ve Türkiye Ziraat Odaları ve Ziraat Odaları Birliği gibi bazı meslek kuruluşlarının mevzuatlarında, münhasıran iç denetlemeyle görevli olarak denetim kurullarının yer almadığı görülmektedir.

Kamu Denetimi

Mevcut duruma göre meslek kuruluşlarında dış denetim olarak esas itibariyle kamunun denetimi söz konusudur. Meslek kuruluşları üzerindeki kamu denetimi Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Teftiş Kurulu ve ilgili Bakanlıkların denetimidir.

Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu (DDK) :

Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu'nun kuruluş kanununa göre, bu Kurulun kamu kurumu niteliğindeki kuruluşlarını denetleme yetkisi ulunmaktadır.



Başbakanlık Teftiş Kurulu: Başbakanlık Teftiş Kurulu'nun da kuruluş kanunundan kaynaklanan, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarını denetleme yetkisi bulunmaktadır.

Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu ile Başbakanlık Teftiş Kurulu'nun Türkiye'de bütün kamu kurum ve kuruluşlarını sadece mali açıdan değil her konuda denetleme yetkisine sahip en üst denetim organı olmaları nedeniyle, gerektiğinde kullanılmak üzere kamu kurumu niteliğindeki mesleki kuruluşları da denetleme yetkisi verilmiştir. Dolayısıyla, bu Kurulların mesleki birlikleri ya da odaları periyodik olarak denetime tabi tutmaları düşünülemez. Esasen uygulamada da böyle bir durum söz konusu değildir.

İlgili Bakanlıkların denetimi: Gerek meslek kuruluşlarının kanunlarında gerekse ilgili Bakanlıkların teşkilat kanunlarında yer alan hükümler çerçevesinde, bazı Bakanlıkların meslek kuruluşlarını denetleme yetkilerini kendilerinde topladıkları görülmektedir. Örneğin;

- 5174 sayılı “Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanun”unda; odalar, borsalar, birlik ve bunların bağlı ve ilgili kuruluşlarının Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın denetimine tabi olduğu belirtilmektedir.
- 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar Meslek Kuruluşları Kanunu'nun 58'ince maddesinde esnaf ve sanatkârlar



meslek kuruluşları ile sicil işlemlerinin Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın gözetim ve denetimine tabi olduğu hükmü yer almaktadır.

- 6235 sayılı Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği Kanunu'nun Ek:3'üncü maddesinde, Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği üzerinde Bayındırlık Bakanlığınca, ihtisas dallarına göre, odalar üzerinde ise ilgili bakanlıklarca idari ve mali denetim yapılacağı ve ilgili Bakanlıkların Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile tespit edileceği ifade edilmektedir.
- 6964 sayılı Ziraat Odaları ve Ziraat Odaları Birliği Kanun'unun 43'üncü maddesinde "Odaları Birlik, Birliği de Bakanlık (Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı) denetler. Bakanlık Birliğin organlarını, görevlerinin ifası hususunda idarî ve malî yönden denetler." ibaresi bulunmaktadır.
- 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik" Kanunu'nun 41'inci maddesinde, Maliye Bakanlığı'nın oda ve birlik organlarının görevlerini kanun hükümlerine uygun olarak yapıp yapmadıklarını ve malî işlemlerini hazırlayacağı yönetmelikte belirlenecek esaslara göre denetlemeye yetkili olduğu belirtilmektedir.
- 6643 sayılı Türk Eczacılar Birliği Kanunu'nun Ek:1'inci maddesinde "Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı, Türk Eczacıları



Birliği ile Birliğin mahalli organları olan odalar üzerinde gözetim ve denetim hakkına sahiptir. Adi geçen kuruluşların idarî ve malî yönden denetimi Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığınca yapılır” hükmü yer almaktadır.

- 6964 sayılı Ziraat Odaları ve Ziraat Odaları Birliği Kanunu’nu 43. maddesine göre Odaları Birlik, Birliği de Tarım ve Köyişleri Bakanlığı denetler. Maddede Bakanlık denetiminin Birliğin organlarının görevlerinin ifası hususunda idarî ve malî yönden incelenmesine yönelik olduğu ifade edilmektedir.
- 1918 sayılı Seyahat Acenteleri ve Seyahat Acenteleri Birliği Kanunu’nun 24. maddesine göre, Turizm ve Tanıtma Bakanlığı; müfettişleri, uzman denetçileri, bölge müdürleri veya Bakanlıkça yetkili kılınacak diğer kişiler vasıtasıyla seyahat acentelerini ve Seyahat Acenteleri Birliğini her zaman denetleme yetkisini haizdir.

Diğer meslek kuruluşlarının kuruluş kanunlarında da, ilgili oldukları Bakanlıkların gözetim ve denetimi altında bulduklarına dair benzer hükümlere yer verildiği görülmektedir.

5. Kooperatiflerin Denetimi

Türkiye’de çok hızlı ve yaygın bir gelişme gösteren kooperatiflerle ilgili görev ve yetkilerin iki ayrı Bakanlığın görev sahaları içine girmesi nedeniyle, bunların denetlenmeleriyle ilgili düzenlemeler karmaşık bir



yapı ve çeşitlilik arz etmektedir. Kooperatiflerin denetimiyle ilgili olarak bir taraftan 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nda, diğer taraftan da tarımsal kooperatiflerle ilgili olarak 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu ile 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri Kanun'unda çeşitli düzenlemeler yer almaktadır.

a. 1163 Sayılı Kanun Gereğince Denetim

• Kooperatif denetçilerinin denetimi

Kooperatif denetçileri, genel kurul namına kooperatifin bütün işlem ve hesaplarını tetkik eder. Genel kurul, denetleme organı olarak en az bir yıl için bir veya daha çok denetçi seçer. Genel kurul yedek denetçiler de seçebilir. Denetçilerin ve yedeklerinin kooperatif ortaklarından olması şart değildir. Denetçiler, işletme hesabıyla bilançonun defterlerle uygunluk halinde bulunup bulunmadığını, defterlerin düzenli bir surette tutulup tutulmadığını ve işletmenin neticeleriyle mameleki hakkında uyulması gerekli olan hükümlere göre işlem yapılıp yapılmadığını incelemekle yükümlüdürler. Ortakların şahsen sorumlu veya ek ödeme ile yükümlü olduğu kooperatiflerde denetçiler, ortaklar listesinin usulüne uygun olarak tutulup tutulmadığını da incelemek zorundadırlar. Yöneticiler, bu maksatla denetçilere defterleri ve belgeleri verirler. Denetçilerin istekleri üzerine müfredat defteri ve bu defterin hangi esaslara göre düzenlendiği ve istenilen her konu hakkında bilgi verilir. Ortaklar gerekli gördükleri



hususlarda denetçilerin dikkatini çekmeye ve açıklama yapılmasını istemeye yetkilidirler. Denetçiler her yıl yazılı bir raporla beraber tekliflerini genel kurula sunmaya mecburdurlar.

• **Kooperatif Merkez Birliklerinin Denetimi**

Kooperatif merkez birlikleri kendilerine bağlı birlik ve kooperatifleri denetler ve bunların eğitim ve öğretim ihtiyaçlarını karşılar. Merkez birliği kuruluşu tamamlanmadığı hallerde, birlikler kendisine bağlı kooperatifleri denetler. Üst kuruluşlarca yapılan denetim sonuçları ilgili bakanlığa bildirilir.

• **Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın Denetimi**

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, kooperatiflerin, kooperatif birliklerinin, kooperatif merkez birliklerinin ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin işlem ve hesaplarını ve varlıklarını müfettişlere veya kooperatif kontrolörlerine denettirebilir. Kontrolörlerin seçilme ve çalışma şekli ile görev ve yetkileri tüzükle tespit olunur. Bu teşekküller denetim sonucuna göre Ticaret Bakanlığınca verilecek talimata uymak zorundadırlar.

• **İlgili Kuruluş ve Bakanlıkların Denetimi**

Kooperatifler ve üst kuruluşlarına kredi veren kamu kurum ve kuruluşları ile belediyeler ve ilgili bakanlıklar, verilen kredilerin açılış



gayesine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı, plan ve projesine uygunluğu, teknik özellikleri ve kalite açısından denetleyebilirler.

- **Görevlendirilen Kuruluşlarca Yapılan Denetimi**

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, kooperatif üst kuruluşlarını, ilgili müesseseleri ve bağımsız denetim kuruluşlarını denetleme işleri için görevlendirebilir.

b. 1582 Sayılı Kanun Gereğince Denetim:

Tarım Kredi kooperatiflerini düzenleyen 1581 sayılı Kanun'un 3. maddesinde, bölge birliklerinin kooperatifleri, merkez birliğinin de kooperatif ve bölge birliklerini denetlemekle görevli olduğu belirtilmektedir.

c. 4572 Sayılı Kanun Gereğince Yaptırılacak Bağımsız Denetim:

4572 sayılı Kanun'a göre Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, belirleyeceği usul ve esaslar dahilinde Tarım Satış Kooperatiflerini ve Birliklerin işlem, hesap ve varlıkları ile mali tablolarını 1.6.1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanuna göre denetim yetkisine sahip bağımsız denetim kuruluşlarına denetlenmesini isteyebilir. Denetleme yapacak kuruluş, kooperatif veya Birlik Genel Kurulu tarafından belirlenir. Denetim yerine getirilmeden veya denetim sonucunda düzenlenen raporlar genel kurulda görüşülmeden



yönetim ve denetim kurulları ibra edilmiş sayılmaz. Bakanlık, bağımsız denetleme faaliyetlerinde bulunacak kuruluşları ve çalışma esaslarını Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ile müştereken belirler.” hükmü yer almaktadır. Bununla birlikte, bu güne kadar bu kooperatifler bağımsız denetime tabi tutulmamışlardır.

Denetimle ilgili bütün bu düzenlemelerden, kooperatiflerle ilgili denetimin esas itibarıyla **iç denetim** ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından gerçekleştirilen **kamu denetimi** olduğu sonucuna varmak mümkündür.

B. SİVİL TOPLUM KURULUŞLARINDAKİ DENETİMİN YETERSİZLİĞİ

Sivil toplum kuruluşlarında mevcut denetim sisteminin, aşağıda belirtilen nedenlerden dolayı yeterli olmadığı ve gerçek bir denetim olarak değerlendirilemeyeceği düşünülmektedir:

1. İç Denetiminin Yetersizliği

Sivil toplum kuruluşlarının çoğunun bünyesinde denetim birimi olarak “denetim kurulları” ya da “denetçi” ler yer almaktadır. İlgili bölümlerde açıklandığı gibi, denetim kurullarına mevzuatta çok kapsamlı denetleme görevlerinin verildiği görülmektedir. Bu kurullar idari denetim yanında, her türlü hesap ve işlemleri incelemek ve sonuçta hazırlayacakları



denetim raporlarını ilgili organlara sunmakla yükümlüdürler. Bununla birlikte, aşağıda belirtilen nedenlerle, bu kuruluşların büyük bir kısmında denetim kurulları hemen hemen hiçbir mali denetim işlevi görmemektedir.

- **İç denetçiler denetim amacıyla oluşturulmamaktadır**

Ülkemizde denetimin önemi yeteri kadar anlaşılmadığından ve bir denetim geleneği ve bilinci oluşmadığından; sivil toplum kuruluşlarının üyeleri bu kurullar için yaptıkları seçimlerde aslında kuruluşların gerçekten denetlenmeleri için değil, mevzuatın öngördüğü yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla hareket etmektedirler. Denetim ve denetim kurullarının işlevi benimsenmediği için seçilen denetçiler usulen seçilmekte ve bahse konu denetim de göstermelik olmaktan hiçbir şekilde öteye geçememektedir.

- **Denetçiler gerekli bilgi ve uzmanlığa sahip değildir**

Mevzuat gereği bütün kuruluşlar usulüne uygun olarak denetim kurullarını oluşturmakla birlikte, bu göreve getirilen üyeler genellikle mali mevzuat ve denetim bilgi ve tecrübesinden yoksun kişiler olmaktadır. Günümüzde, şirketlerde olduğu gibi kurum ve kuruluşlarda da finansal işlemler çok çeşitli ve karmaşık bir yapı arz etmektedir. Denetim mesleğinin bir uzmanlık alanı olduğu göz önünde tutulduğunda, aslında istense bile, kuruluş üyeleri arasından denetim



konusunda gerekli bilgi ve tecrübeye sahip kimseleri bulup seçmek çoğunlukla mümkün olmayacaktır.

- **Yapılan denetim iç denetim değildir**

Denetim kurullarının yaptığı denetim çoğu kez iç denetim olarak adlandırılmaktadır. Oysa sivil toplum kuruluşlarında denetim kurullarına verilen denetleme görevi her türlü idari ve mali işlerin kontrolü ve incelenmesini gerektirmektedir. Bu yönüyle yapılması öngörülen denetim aslında iç denetim değildir; gerçekte nasıl bir denetimin yapılmasının amaçlandığı açık da değildir. İç denetçilik günümüzde çok önemli fonksiyonları olan ve konu ile ilgili olarak yeterli bilgi ve tecrübeyi gerektiren bir meslek dalı haline gelmiştir. Kendine özgü denetim ilke ve yöntemleri vardır. Dolayısıyla denetim kurulları tarafından yapılması öngörülen denetimin iç denetimle herhangi bir yakınlığı dahi yoktur.

2. Kamu Denetiminin Yetersizliği

Sivil toplum kuruluşlarında kamu otoritelerince yapılan denetiminin, aşağıda belirtilen nedenlerden dolayı yeterli olmadığı ve gerçek bir denetim olarak değerlendirilemeyeceği düşünülmektedir:



- **Yapılan denetim uygunluk denetimidir**

Kamu otoriteleri tarafından yürütülen denetim esas itibari ile “uygunluk” denetimidir. Buna göre yetkili kamu organları, kuruluşların, ilgili kanun ve yönetmeliklere, tebliğlere ve her türlü mevzuata uyup uymadıklarını denetler. Yapılan denetim daha çok idari denetim ve gözetimle ilgilidir. Niteliği itibariyle daha çok soruşturma ve inceleme şeklinde yürütülür. Ayrıca, kuruluşların kendi bütçelerine giren gelirlerin ve giderlerin usulüne ve mevzuata uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini araştırır. Bu işlemlerin yapılması sırasında kusurları olanlar varsa, sorumlularını belirler. Dolayısıyla, çağdaş anlamda denetimin amacı olan, mali tablolarda verilen bilgilerin finansal faaliyetleri tam ve doğru olarak göstermesi, yani “güvenilirlik” hedefine yönelik çalışmaların yapılması, başta gelen amaç değildir.

- **Denetim periyodik ve sistematik olarak yapılmamaktadır**

Kamu otoriteleri tarafından yapılan denetim, genellikle ihbar veya şikayetlere bağlı olarak yürütülmektedir. Yapılan denetim genellikle münferit olaylara münhasır; daha çok birliklerin üst kuruluşları ile ilgili incelemelerle sınırlı kalmaktadır. Birlik, oda ve borsa adı altında örgütlenen ve sayıları binlerle ifade edilen birimlerin sistematik olarak yıllık muhasebe denetimine tabi tutulmaları bahis konusu değildir. Esasen mevcut denetim kadrosu ile, sayıları bu ölçüde artan kuruluşların denetimlerinin gerçekleştirilmesi fiilen mümkün de



değildir. Bu nedenle, sivil toplum kuruluşlarının üst kuruluşları ile bunların bağlı oda ve benzeri alt birimlerinin sistematik ve periyodik bir denetimlerinin söz konusu olmadığı gerçeği ortaya çıkmaktadır.

- **Yapılan denetim şeffaf değildir**

Kamu otoriteleri tarafından yapılan denetimler genellikle yetkili amirin denetim elemanlarını görevlendirmesi sonucunda başlatılır ve denetim sonucu görevlendiren makama sunulur. Çağdaş denetimin temel unsurlarından olan, denetlenmiş mali tabloların bir rapor halinde herkesin kolaylıkla ulaşabileceği araçlarla kamuoyunun bilgisine sunulması, yani şeffaflık söz konusu değildir. Dolayısıyla kamuoyunun, üyelerin, ilgili kişi ve menfaat gruplarının denetim sonucundan haberdar olması mümkün olmaz.

IV. BAĞIMSIZ DENETİM VE SİVİL TOPLUM

KURULUŞLARINDA BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ

A. BAĞIMSIZ DENETİM

Bağımsız denetim “Ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin iddialarla, kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kullanıcılara iletmek amacıyla nesnel biçimde kanıt toplayan ve değerleyen sistematik bir süreç” olarak tanımlanmaktadır. Mali tabloların denetiminin amacı, bu tablolarda



sunulmuş olan ve rakamlar ile ifade edilen bilgilerin önceden belirlenmiş kıstaslara ve bu tabloların düzenlenme ilkelerine uyum derecesini belirlemektir. Denetim süreci içinde ve sonuçta hazırlanan raporda; mali tabloların, kuruluşların mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst bir şekilde, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı hakkında bir kanaate ulaşılır.

Denetim, bir bağımsız denetçi tarafından bir denetim firması adına veya tek başına yapılır. Denetim faaliyeti, yeterli teknik bilgi, deneyim ve uzmanlığa sahip kişi veya kişilerce gerçekleştirilmelidir. Denetçi, denetim faaliyetinin her aşamasında bağımsız davranmalı, işini tarafsız ve dürüstçe yürütmeli ve gerekli olan mesleki özen ve titizliği göstermelidir. Bu yönüyle, denetlediği işletmeye karşı hukuki ve mesleki sorumluluğu yanında toplumsal sorumluluğu da vardır.

Bu gün, gelişmiş ülkelerin hemen hemen tamamında ve gelişmekte olan ülkelerin büyük bir kısmında bütün ekonomik birimler, işletmeler, organizasyonlar, sivil toplum kuruluşları, mesleki birlik ve kuruluşlar, kısaca; herhangi bir şekilde gelir ve giderleri nedeniyle mali tablo düzenlemek zorunda olan bütün birimler ya zorunlu olarak veya kendiliğinden bağımsız denetimden geçmektedirler. Çünkü, bağımsız denetimden geçmeyen mali tabloların hemen hemen hiçbir değeri yoktur ve hiçbir amaçla kabul görmezler. Dolayısıyla, bu ülkelerde bağımsız



denetimden geçmemiş finansal tabloların ilgililere ve kamuoyuna sunulması mümkün değildir.

B. ÜLKEMİZDE BAĞIMSIZ DENETİM

1. Bağımsız Denetime Tabi Kurum ve Kuruluşlar

Uluslararası ekonomik ve mali ilişkilerin bugün için geldiği düzey, ülkemizde de bağımsız denetimden geçmemiş mali tablo üretilmesini gittikçe zorlaştırmaktadır. Zira uluslararası bütün finansal ilişkilerde mutlaka bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar esas alınmaktadır.

Ülkemizde bağımsız denetimin önemi gün geçtikçe daha iyi anlaşılmaktadır. Bu konudaki öncülüğü Sermaye Piyasası Kurulu yapmış ve halka açık şirketler ve sermaye piyasası kurumları 1982 yılından başlayarak bağımsız denetim yaptırma zorunluluğuna tabi tutulmuşlardır. Daha sonraları çeşitli düzenleyici kuruluşlar kendi alanlarında bağımsız denetim yaptırma zorunluluğu getirmeye başlamışlardır. Böylece bankalar, sigorta şirketleri, enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketler de bu kapsama alınmıştır.

Türkiye’de çeşitli mevzuatta yer alan düzenlemeler sonucu olarak bağımsız denetime tabi olma zorunluluğu getirilen şirket, kurum ve kuruluşların başlıcaları aşağıda sayılmıştır:

- Halka açık şirketler



- Yatırım fonları ve yatırım ortaklıkları
- Sermaye piyasası kurumları
- Bankalar
- Emeklilik yatırım fonları
- Finansal kiralama ve faktöring şirketleri
- Sigorta ve reasürans şirketleri
- Enerji Piyasası Kanunu çerçevesinde faaliyet gösteren şirketler
- Vakıflar ve vakıf işletmeleri
- Tarımsal üretici birlikleri
- Avrupa Birliği çerçevesinde hibe ve yardım sağlayan fon ve projeler

Son yıllarda çıkarılan muhtelif mevzuat ile taslak ve tasarı çalışmalarında çeşitli ekonomik birimlerin bağımsız denetimleri ile ilgili hükümlerin yer aldığı gözlemlenmektedir.

2. Türk Ticaret Kanunu Taslağında Bağımsız Denetim

Bilindiği gibi, Türk Ticaret Kanunu denetim kurulu üyelerinin şirketleri mali yönden denetlenmelerini istemekte ve denetçilere çeşitli yükümlülük ve sorumluluklar vermekte; buna mukabil, denetçilerin konuyla ilgili herhangi bir bilgi ve tecrübeye sahip olmalarını öngörmemektedir. Şirket sahip ve yöneticileri kurum ve kuruluşlarda olduğu gibi genellikle denetim yapılması amacıyla değil, çeşitli nedenlerle herhangi bir denetim uzmanlığı olmayan kişileri denetim kurulu üyesi olarak görevlendirme yoluna gitmektedirler. Bu sakıncaların giderilmesi ve



Türkiye’deki anonim şirketlerin gerçek anlamda bir denetime kavuşturulması ihtiyacının ortaya çıkmış olması nedeniyle, hazırlanmış olan yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısında mevcut denetim sisteminin kaldırılarak bütün anonim şirketlerin büyüklüklerine göre bağımsız denetim şirketlerince, yeminli mali müşavirlerce veya serbest muhasebeci mali müşavirlerce bağımsız dış denetime tabi tutulmaları ilkesi getirilmektedir. Tasarıda, denetçiler anonim şirketin organı olmaktan çıkarılmış; büyük ölçekteki şirketlerin denetimi, bağımsız denetim kuruluşlarına, küçük ölçekli anonim şirketlerin denetimi ise en az iki yeminli müşavire veya serbest muhasebeci mali müşavire bırakılmıştır. Denetlemenin konusu, şirketin ve şirketler topluluğunun yıl sonu finansal tabloları ile yıllık raporların ve envanter de dahil olmak üzere, tüm muhasebenin denetimidir. Söz konusu denetimin, şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden yakın tehlikeleri teşhis sistemlerinin şirkette bulunup bulunmadığını ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını da kapsamı öngörülmektedir. Denetçinin bağımsızlığı konusunda çok titiz olan kanun tasarısı, denetçi ile denetlenecek olan şirket arasında her türlü ilişkiyi denetçiliğe ve etiğe aykırı görmektedir. Denetlemenin, mesleğin gereklerine ve etiğine uygun olarak ve gelecekteki risklerin tespitini de kapsayacak şekilde yapılmasını öngörmektedir.



3. Sivil Toplum Kuruluşlarıyla İlgili Mevzuatta Bağımsız Denetim

Devletin bağımsız denetimin önemini benimsemeye başlamasıyla birlikte sivil toplum alanındaki bazı kuruluşların da bağımsız denetime tabi tutulmasıyla ilgili çeşitli hükümlere yer verildiği görülmektedir.

- 5200 sayılı Kanun'un 18. maddesinde Birliklerin ve merkez birliklerin mali denetimlerinin, genel kurul toplantısı öncesi yeminli mali müşavirlere veya bağımsız denetim kuruluşlarına yaptırılacağı ve denetim kuruluşlarının tespiti ile denetim usul ve esasları Bakanlıkça çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği hükmü bulunmaktadır. Buna dayanılarak yürürlüğe konulan “Tarımsal Üretici Birlikleri ile Tarımsal Üretici Merkez Birliklerinin Denetlenmesine İlişkin Yönetmelik’te bu denetimin nasıl yapılacağına, bağımsız denetim kuruluşlarının ne şekilde belirleneceğine ilişkin hususlar ile denetime ilişkin diğer usul ve esaslar ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.
- 5253 sayılı Dernekler Kanunu’nun 9’uncu maddesinde derneklerde iç denetim esas olduğu belirtilmekte; genel kurul, yönetim kurulu veya denetim kurulu tarafından iç denetim yapılabileceği gibi, bağımsız denetim kuruluşlarına da denetim yaptırılabilceği ifade edilmektedir
- Yeni Sendikalar Yasası Taslağı’nın 35.maddesinde “Sendika ve konfederasyonların gelir ve giderleri, yıllık dönemler halinde, 3568



sayılı Kanun'a göre ruhsat almış ve denetim yetkisine sahip meslek mensubu yeminli mali müşavirlere denetlettirilir. Yeminli mali müşavir denetiminin yapılıp yapılmamasına genel kurulca karar verilir." hükmü yer almaktadır. Böyle bir düzenlemenin yasalaşması halinde sendikaların denetlenmesi yönünde atılmış önemli bir adım ve gelişme olacağı kuşkusuzdur. Ancak bu denetlemenin yalnızca yeminli mali müşavirler tarafından değil, bağımsız denetim konusunda uzman kuruluşlar olan bağımsız denetim şirketlerince de gerçekleştirilmesi yönünde değişiklik yapılmasının gerekli olduğu düşünülmektedir. Diğer taraftan ihtiyari olduğu belirtilen bu denetimin zorunlu olacağı yönünde yapılacak değişiklik amaca daha uygun olacaktır.

Bütün bu düzenlemelere rağmen, bugüne kadar sivil toplum kuruluşlarının bağımsız denetime tabi tutulması uygulaması başlatılamamıştır.

4. Bağımsız Denetim Şirketleri

Ülkemizde bağımsız denetim, bağımsız denetim şirketleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Bağımsız denetim şirketleri, münhasıran bağımsız denetim yapmak üzere Sermaye Piyasası Kurulu'ndan yetki almış şirketlerdir. Bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak isteyenler, gerekli belge ve bilgilerle Sermaye Piyasası Kurulu'na başvururlar. Kurul,



yapacağı inceleme sonucunda kurucu ve denetçilerinin gerekli bilgi ve tecrübeye, organizasyona ve kadroya sahip olduğuna kanaat getirirse bu kişilerin bağımsız denetim şirketi kurmalarına izin verir. Kuruludan sonra da bu şirketler Kurul'un yakın denetim ve gözetiminde faaliyet gösterirler.

Sermaye Piyasası Kurulu, kuruluşuna izin ve yetki verdiği Bağımsız Denetim Şirketleri'ni ilan eder. Ayrıca Kurul'un WEB sayfasında yayınlar. Bağımsız denetim yaptırmak isteyen işletme ve kuruluşlar Kurul'un WEB sayfasından bu şirketlerin hangileri olduğunu araştırabilirler.

Öte yandan, diğer denetleyici ve düzenleyici kuruluşlar da kendi alanlarında faaliyet gösterecek bağımsız denetim kuruluşlarını ayrıca ilan etmektedirler. Ancak bunların hemen hepsi esasen daha önce Sermaye Piyasası Kurulu'ndan yetki almış bağımsız denetim şirketleridir. Dolayısıyla burada belirleyici olan kurum Sermaye Piyasası Kurulu olmaktadır.

V. SİVİL TOPLUM KURULUŞLARINDA BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ

Sivil toplum kuruluşlarında mevcut olan iç denetim ve kamu denetiminin yetersiz olması, bu kuruluşlarda bağımsız dış denetimin önemi ve gerekliliğini gündeme getirmektedir.



1. Genel Olarak

Mevcut mevzuata göre yedi kişinin bir araya gelmesiyle bir dernek kurulabilmektedir. Böylece en basit şekliyle yeni bir sivil toplum kuruluşu ortaya çıkmış olmaktadır. Derneğin gelirleri bu yedi kişinin aidatlarıdır. Bu durumda bu sivil toplum kuruluşunun denetlenmesi aslında oldukça basittir. Bütün üyeler dernek gelirlerini ve giderlerini her an kontrol edebilirler. Üye sayısı ile gelir ve giderleri çok az olduğu için bunun teknik bakımdan da hiç bir zorluğu yoktur. Bu yapıda kaldığı sürece söz konusu sivil toplum kuruluşu için hiçbir denetim sorunu olmayacaktır.

Ancak sivil toplum kuruluşlarının büyük bir bölümünün yapısı bu şekilde değildir. Öncelikle, bunların sayısına ve kapsadığı nüfusa baktığımız zaman çok önemli büyüklüklerle karşı karşıya kaldığımız görülecektir. Daha önce de belirtildiği gibi, 2006 sonu itibariyle tarım ve tarım dışı alanlarda 26 türde faaliyet gösteren 57.948 kooperatif bulunmakta olup, bunların ortak sayıları toplamı 7.614.071 kişidir. Bunların içinde 35.052'si konut yapı kooperatifidir ve ortaklarının sayısı 1.460.211'dir. Tarımsal kooperatifler içinde 1.928 tarım kredi kooperatifi bulunmakta olup, bunların ortakları ise 1.500.000 kişi'ye ulaşmaktadır. Benzer örnekleri diğer sivil toplum kuruluşları için de vermek mümkündür. Örneğin Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Konfederasyonu'na bağlı oda ve birliklerin sayısı 3.265'dir ve Türkiye'deki bütün esnaf ve sanatkarlar ile bağımsız çalışanlar bu oda ve birliklerin üyeleridir. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'ne bağlı olan 364 oda ve borsa vardır. Ülkemizde 223 sendika ve bunlara bağlı 1.791 şube



mevcut olup bunların üye sayıları 3.693.546'dır. Türkiye'deki vakıfların toplam sayısı 45.340'a ulaşmıştır. Bu durum, ülkede yaşayan nüfusun büyük bir bölümünün herhangi bir şekilde sivil toplum kuruluşlarına üye oldukları ya da ilişkide bulduklarını göstermektedir.

Diğer taraftan, günümüzde sivil toplum kuruluşlarının çoğu büyük örgütler haline gelmiş durumdadır. Gelir ve giderleri önemli meblağlara ulaşmıştır. Çeşitli alanlara önemli yatırımlarda bulunmaktadır. Bazılarında büyük fonlar birikmiş olup bunlardan yüksek tutarlarda iratlar elde edilmektedir. Bu kuruluşlardaki ekonomik güç ve malvarlığının temel kaynağı; aidat, giriş ödentisi ve benzeri adlar altında aktarılan üye katkılarıdır.

Sivil toplum kuruluşlarının mali güçlerinin ve üye sayılarının bu ölçülerde artması ve karmaşık hale gelmesi, doğal olarak bu kuruluşların hesap ve işlemlerinin kontrol altında bulundurulmasının ve denetlenmelerinin önemini gündeme getirmektedir. Üye ya da ortak sıfatıyla aidat ödeyen ya da başka bir şekilde katkıda bulunan on milyonlarca kişi ile ifade edilen toplumun önemli bir kesimi, bu kuruluşlarla yakından ilgili bulunmaktadır. Bu kişiler aslında kendilerine ait olan bu kuruluşların mali güçlerini yakından izlemek ve bilgi sahibi olmak hakkına sahiptirler. Bu kuruluşların finansman kaynağı, üye ödentileri ve bu ödentilerden elde edilen gelirlerle sağlandığına göre, yaptıkları ödentilerin nasıl harcandığı ve nemalandırıldığı hususunda bilgi sahibi olabilmeleri son derecede doğal bir haktır. Başka bir deyişle bu



kuruluşların gelir ve giderleri ile sahip oldukları fonların şeffaflığının sağlanması gerekli bulunmaktadır. Zira yedi kişilik üyeye sahip olan bir derneğin üyeler tarafından denetlenmesi ne kadar basit ise, büyük gelir ve giderler, mal varlıkları ve üye sayıları çok büyüyen organizasyonların kontrol ve denetim altında bulundurulması o derecede zordur. Bu yapıdaki bir kuruluşun herhangi bir üye veya ortak tarafından hesap ve kayıtlarının bizzat denetlenmesi maddeten, hukuken ve teknik olarak mümkün olmayacaktır.

Bu durumda, sivil toplum kuruluşlarının yasalara uygun, verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde faaliyet gösterip göstermediğini anlamanın en iyi yolu, bunların şeffaflık ve hesap verme sorumluluk ilkelerine uygun hareket etmelerini sağlamaktır. Günümüzde bunu sağlamanın tek yolu kuruluşlara ait mali tabloların “bağımsız denetim” e tabi tutulmasıdır. Hesap verme sorumluluğunun ve şeffaflığın en önemli unsurlarından biri, her kurumun tüm faaliyetlerinin bağımsız dış denetime tabi olmasıdır. Kendi iç denetim kurullarının ve raporlarının bulunması; kendilerinin yayınladıkları performans verilerinin varlığı; kamu otoriteleri tarafından çeşitli denetimlerin yapılıyor olması bağımsız dış denetim ihtiyacını ortadan kaldırmamaktadır. Nitekim bu merciler tarafından yapılan denetimin yetersizliği yukarıda ortaya konulmuştur. Mali tablolarda ve performans raporlarında yer alan bilgilerin doğruluğu



bağımsız bir dış denetimce onaylanmadıkça, hesap verme sorumluluğu yerine getirilemez ve şeffaflık sağlanamaz. Kurumların yayınladıkları mali ve performans raporlarındaki verilerin, bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği için böyle bir bağımsız dış denetim şarttır. Bu kuruluşlara ait denetlenmiş mali tablolarının herkesin kolaylıkla ulaşip inceleyebileceği ve kanaat sahibi olabileceği araçlarla, bütün üyelerin ve kamunun bilgisine sunulması sisteminin getirilmesi zorunludur.

2. Konut Yapı Kooperatiflerinin Durumu

Sivil toplum kuruluşlarında bağımsız denetimin önemi tartışılırken, konut yapı kooperatiflerinin özel durumunu ayrıca vurgulamak gerekmektedir. Nüfus artışına paralel olarak ortaya çıkan konut ihtiyacı nedeniyle, konut yapımı alanındaki kooperatifleşme ve ortakların sayısı ülkemizde özellikle 1970’li yıllarda hızla artmıştır. Daha önce belirtildiği gibi, Türkiye’de Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’na göre ülkemizdeki yapı kooperatifleri, ortakların aileleri de hesaba katıldığında 11 milyona yakın insanımızı ilgilendirmektedir. Yapı kooperatifleri, ortakların konut ve işyeri ihtiyacını karşılamak amacıyla kurulduğundan, üyelerden çeşitli adlar altında alınan yüksek aidatlar ve başka türlü katkılar hane halkı gelirin önemli bir bölümünü teşkil etmektedir. Zira her ortak sonuçta bir konut ya da iş yeri maliyetinin tutarı kadar parasal bir kaynağı kooperatif yönetimlerine aktarmakta ve yönetimler de bu fonları ortaklar adına harcamaktadırlar. Bu nedenle yapı kooperatifleri, çok yüksek tutarlarda parasal kaynakları toplayan ve yönlendiren, ekonomik anlamda çok önemli



organizasyonlar haline gelmişlerdir. Nitekim Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na göre yapı kooperatifleri ortaklarından yıllık ortalama 4 milyar dolar kaynak toplayıp harcamaktadır. Bu özellikleri nedeniyle yapı kooperatifleri aktif büyüklükleri ciddi tutarlara ulaşan ve basiretli bir tüccar gibi yönetilmeleri gereken önemli iktisadi işletmelerdir. Diğer taraftan, yalnızca ortakların katkıları değil bankalardan üyeler adına kullanılan krediler vasıtasıyla elde edilen meblağlar da bu kooperatiflerin yatırıma yönlendirdiği önemli finansman kaynaklarıdır. Dolayısıyla bu tür kooperatiflerin gelirlerinin ne şekilde toplandığı ve inşaat harcamalarının nasıl gerçekleştirildiği, bunlarla ilgili hesap ve kayıtların ne şekilde tutulduğu ortaklar bakımından çok büyük önem taşımaktadır. Denetimle ilgili olarak ayrıntılı düzenlemeler bulunmakta ise de kooperatif seçimlerinde yönetim ve denetim kurulları genellikle tek liste içerisinden çıkmaktadır. Bu nedenle de yönetim organı üyeleriyle, onları denetlemekle görevlendirilen denetçiler, çeşitli bakımlardan yakın ilişki içerisinde bulunmaktadır. Böyle bir yapıda da, üyeler adına denetimin sağlıklı biçimde gerçekleşmesi neredeyse imkansız hale gelmektedir.



Sivil toplum kuruluşlarının bağımsız denetim şirketleri tarafından bağımsız denetime tabi tutulması aşağıdaki belirtilen somut faydaları sağlayacaktır:

- Sivil toplum kuruluşları tarafından yıllık olarak hazırlanan ve başta genel kurulları olmak üzere diğer organlarına sunulan finansal tabloların güvenilirliğini arttıracaktır.
- Denetlenmiş mali tablolar başta meslek mensubu üyeler olmak üzere diğer ilgili kişi çıkar grupları için güven sağlayacaktır.
- Kuruluş yönetimleri ve üst yönetimler için, gerçeği tam ve doğru olarak gösteren mali tablolara sahip olmak, hesap verebilirliği kolaylaştıracak; yönetim için yol gösterici olacaktır.
- Bağımsız denetim, denetlenen kuruluşların muhasebe kayıtlarındaki maddi hataları ortaya çıkaracak ve bu sayede gelirlerin ve giderlerin doğru olarak gösterilmesine yardımcı olacaktır.
- Sivil toplum kuruluşlarına ait finansal tabloların bağımsız denetçilerce denetlenmiş olması halinde, kamu otoritelerinin bu kuruluşlarda yapacakları denetim ihtiyacı azalacaktır. Bu nedenle, kamu denetiminin kapsamı daralacak; özel ve ayrıntılı denetim faaliyetlerine girişilmesine gerek kalmayacaktır.



- Finansal tabloların bağımsız denetime tabi tutulması odaların birliklere, birliklerin federasyonlara, federasyonların konfederasyonlara yapacağı “katkı payı” ya da “birlik hissesi” nin tam ve doğru olarak belirlenmesi imkanını sağlayacaktır.
- Bağımsız denetim kuruluşlara bağlı bütün oda, borsa, kooperatif ve benzeri birimlerin gelir ve giderlerle diğer mali işlemlerinin aynı muhasebe esaslarına göre yapılmasını gerçekleştirecektir. Dolayısıyla bunlara ait muhasebe ve finansal tablolarda standart birliği sağlanacağından, kuruluş üst yönetimlerine sunulan mali tabloların aynı kavram birliği içinde değerlendirilmesi mümkün olacaktır.
- Yapılması muhtemel olan hata ve hile eğilimlerini azaltacaktır.
- Denetlenmiş mali tablolar kuruluşların mali güçlerini tam ve doğru olarak göstereceğinden, bunların gelecekle ilgili yatırım ve harcama planlarına ışık tutacaktır.
- Finansal tablolara olan güven artacağından Devlet tarafından yapılabilecek vergi denetimlerinin yapılma olasılığı azalmış olacaktır.



VI. SİVİL TOPLUM KURULUŞLARINDA BAĞIMSIZ DENETİMİN GERÇEKLEŞTİRİLMESİ

1. Sivil Toplum Kuruluşları İçin Yasal Olarak Bağımsız Denetim Zorunluluğu Getirilmesi

Yukarıda da belirtildiği gibi, sivil toplum kuruluşlarını düzenleyen çeşitli mevzuatta bu kuruluşların bağımsız denetime tabi tutulması ile ilgili düzenlemelere yer verilmemiştir. Sivil toplum kuruluşlarında bağımsız denetimin gerçekleştirilmesi için öncelikle bağımsız denetimin önemi ve gerekliliğinin benimsenmesi gerekmektedir. Bu husu, hem kamu otoriteleri için hem de sivil toplum kuruluşlarının kendileri için geçerlidir. Kamuoyunun bu konudaki baskısı ve duyarlılığı da büyük önem taşımaktadır.

Devletin son yıllarda çeşitli alanlardaki düzenlemeleri, bu konuda önemli bir mesafe alındığını göstermektedir. Bu nedenle, aynı anlayışın devamı olmak üzere öncelikle Türkiye’de mevcut bütün sivil toplum kuruluşları için bağımsız denetim zorunluluğu getiren yasal bir düzenlemenin yapılması ve bir an evvel uygulamaya konulması büyük önem taşımaktadır. Böyle bir düzenleme yapılması halinde konu önemli ölçüde çözüme kavuşmuş olacaktır.

Diğer taraftan, daha önce de işaret edildiği gibi, dernekler ve bazı kooperatiflerin bağımsız denetim yaptırılabilmesine ilişkin çeşitli



düzenlemeler bulunmakla birlikte bu güne kadar bunların uygulanması yoluna gidilmemiştir. Bu hükümlerin verdiği yetkilerin idari otoritelerce kullanılarak, kısmen de olsa bazı alanlarda bağımsız denetimin başlatılması, bu kuruluşlarda bağımsız denetimin yolunun açılmasını sağlayacaktır.

2. Sivil Toplum Kuruluşlarının Kendi İradeleriyle Bağımsız Denetim Yaptırmaları

Bu konuda kısa sürede yasal bir düzenleme yapılmasına olanak bulunmasa dahi, sivil toplum kuruluşlarının kendi iradeleri ile hesap ve işlemleri ile mali tablolarının bağımsız denetime tabi tutulmasını sağlamaya engel bir durum bulunmamaktadır. Sivil toplum kuruluşu niteliğindeki bütün tüzel kişiliklerin üst birliklerinin bağımsız denetime tabi tutulması gerekliliğini benimsemeleri halinde, kendi alanlarındaki alt mevzuatta yapacakları çeşitli idari düzenlemelerle bağımsız denetim sistemine geçebileceklerdir. Herhangi bir mevzuat düzenlemesi yapılmasa dahi, alacakları yetkili organ kararları ile bütün alt birimlerin mali tablolarını bağımsız denetimden geçirme esasını getirebilecektir. Hiç şüphesiz aynı şey üst kuruluşların kendi hesap ve işlemleri ile mali tabloları için de geçerli olacaktır.

Sivil toplum kuruluşlarında bağımsız denetim, kuruluşların örgütlenme yapısına göre aşağıda belirtilen birimler itibariyle gerçekleştirilebilecektir.:



- Dernekler,
- Vakıflar,
- Odalar,
- Borsalar,
- Sendikalar,
- Kooperatifler,
- Birlikler,
- Merkez Birlikleri,
- Federasyonlar,
- Konfederasyonlar.

Bu bağlamda, bütün alt birimleri kapsayan üst kuruluş kararı mevcut olmasa dahi; oda, borsa, kooperatif gibi birimlerin münferiden kendi hesap ve işlemleri ile finansal tablolarını yıllık olarak bağımsız denetimden geçirme kararı alması ve uygulaması her zaman mümkündür. Gerçekten de bütün sivil toplum kuruluşlarını kapsayan bağımsız denetim zorunluluğu politikasının benimsenmesinin belli bir süreyi alacağını kabul etmek gerekir. Bu nedenle, sivil toplum kuruluşlarında oda, borsa, kooperatif ve benzeri alt birim yönetimlerinin münferiden kendileri için bağımsız denetim yaptırma yoluna gitmeleri nispeten daha kolay olacaktır.



VII. SONUÇ

Ülkemizdeki sivil toplum kuruluşlarının sayıları ve kapsadıkları toplum kesimi son yıllarda çok artmıştır. Bu kuruluşlar, sosyal ve politik etkinlikleri yanında mali açıdan da çok güçlü, karmaşık yapıları olan büyük organizasyonlar haline gelmişlerdir. Bu kuruluşların hem örgüt olarak hem de mali açıdan güçlenmesi doğal olarak gelir ve giderleri ile finansal işlemlerinin yakından izlenmesi gereğini gündeme getirmektedir. Zira bu örgütlerin gelirleri üye statüsünde olan milyonlarca kişinin ödentilerinden karşılanmaktadır. Dolayısıyla kuruluşlar tarafından ortaya konan mali tabloların ve finansal işlemlerin “güvenilir” olması, ilgili çıkar gruplarının olduğu kadar meslek kuruluşlarının yöneticileri ve genel kamuoyu bakımından da önem kazanmaya başlamıştır.

Mali tablolarda açıklanan bilgilerin güvenilir olup olmadığının araştırılmasında başvurulan temel yöntem, bu bilgilerin bağımsız kişi ve kuruluşlar tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır. Günümüzde, bağımsız denetimden geçmeyen mali tabloların kabul edilebilirliği gittikçe azalmaktadır. Ülkemizde yapılan çeşitli düzenlemelerle, halka açık şirketler ve sermaye piyasası alanında faaliyet gösteren çeşitli kurum ve kuruluşlarda bağımsız denetim benimsenmiş ve vazgeçilmez bir uygulama



haline gelmiştir. Uzun çalışmalar sonunda hazırlanan ve önümüzdeki yasama döneminde kanunlaşması beklenen Türk Ticaret Kanunu Taslağı'nda da bundan böyle bütün anonim şirketlerin bağımsız denetimden geçmesi zorunluluğu getirilmektedir.

Çok yaygın bir toplum kesimini ilgilendiren, aynı zamanda önemli ekonomik birimler haline gelmiş bulunan sivil toplum kuruluşları için de bağımsız denetim zorunluluğunun getirilmesi, bu kuruluşlarda saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanması yönünde kamu tarafından atılmış önemli bir adım sayılacaktır. Bu nedenle buna yönelik yasal düzenlemelerin bir an önce gerçekleştirilmesi zaruri görülmektedir. Bunun yanında, sivil toplum kuruluşlarının kendi iradeleri ile bağımsız denetime tabi olma ilkesini benimsemeleri ve buna yönelik tedbirleri almaları, bu kuruluşların toplumda esasen mevcut olan sosyo-politik güçlerini daha da arttıracak, örgütsel saydamlığı ve dinamizmi geliştirecek, bu örgütlerin kamuoyu ve üyeler nezdindeki saygınlığını daha da yükseltecektir.



KAYNAKÇA

1. Güredin, Ersin “DENETİM”
1994, İstanbul
2. Kaval, Hasan “MUHASEBE DENETİMİ”
2003, Ankara
3. Gürbüz, Hasan “Muhasebe Denetimi”
1995, Eskişehir
4. “Kooperatifleşmenin sosyal ve ekonomik etkileri ile ülkemizdeki gelişme alanları ve ekonomideki yeri”
Gökhan İŞBAŞARIR
www.koopkontder.org.tr
5. Milletlerarası 18. Muhasebe Kongresi Tebliğleri
29-30 Eylül Ankara
 - Türkiye’de Üretici Örgütlenmesinde Tarım Kooperatifleri ve Tarımsal Üretici Birlikleri : Örgütlerarası İlişkiler, Rekabet ve Sorunları
Rasih Demirci ve Harun Tanrıvermiş
 - 21 Yüzyılda Kooperatiflerin Finansmanı ve Türkiye’de Kooperatif Finansman Sorununun İncelenmesi
Murat Koçtürk ve M.Metin Artukoğlu



- Kooperatifçiliğin Türkiye'deki Tarihi Gelişimi, Önemi ve Sayısal veriler Işığında Günümüzdeki Durumu

Serkan Yüksel

6. Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı

Temmuz 2006

www.sanayi.gov.tr

7. Türkiye Üçüncü Sektör

I. Ulusal Konferansı

Türkiye Üçüncü Sektör Ulusal Beyannamesi

28 Haziran 1994 Ankara

8. Türkiye Üçüncü Sektör

II. Ulusal Konferansı

Türkiye Üçüncü Sektör Ulusal Deklarasyonu

28 Haziran 1999 Ankara

9. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Verileri

www.sanayi.gov.tr

10. Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Verileri

www.tarim.gov.tr

www.erciyesymm.com.tr



ERCİYES

Yeminli Mali Müşavirlik ve
Bağımsız Denetim A.Ş.

MERKEZ

Sivas Caddesi Taş Apt.
No: 101/1 KAYSERİ
Telefon: (0.352) 235 24 84
Faks: (0.352) 235 04 96

ŞUBE

Çamlıca Evleri C.2 Blok
No: 2 Ümitköy / ANKARA
Telefon : (0.312) 235 20 06
Faks: (0.312) 236 21 99