



T.C.
KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU
(OMBUDSMANLIK)

ŞİKAYET NO : 2015/4519

KARAR TARİHİ : 21/06/2016

RET KARARI

ŞİKAYETÇİ :

ŞİKAYET EDİLEN İDARE :

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)

ŞİKAYETİN KONUSU :

Şikayet başvurusu, Tarım Kredi Kooperatifleri Bölge Birliği Müdürlüğünde Yardımcısı olarak çalıştığını, teftiş, denetim, inceleme ve soruşturma görevlerini yürüttüğünü, 3 yıllık süreç sonunda yeterlilik sınavında başarı göstererek Kontrolörlüğe atandığını, Tarım Kredi Kooperatiflerinde geçen hizmet sürelerinin 3568 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin (1) bendine göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) stajından sayılan hizmet süreleri kapsamında değerlendirilmesini talep etmektedir.

ŞİKAYET BAŞVURU TARİHİ :1.9.2015

I. USÛL

A. Şikâyet Başvuru Süreci

1) Şikâyet başvurusu 01/09/2015 tarih ve 9752 evrak numarası ile kayıt altına alınmıştır. Şikâyet başvurusunun karara bağlanması için 28/3/2013 tarihli ve 28601 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve İmza Yetkileri Yönergesinin 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca, şikâyetin incelenmesine ve araştırılmasına geçilmiş, 2015/4519 şikâyet numaralı “**Kısmen Tavsiye Kısmen Ret Kararı**” önerisiyle Kamu Başdenetçisi’ ne sunulmuştur.

B. Ön İnceleme Süreci

2) Yapılan ön inceleme neticesinde, şikâyet konusunun Kurumumuzun görev alanına girdiği, şikâyetçinin menfaat ihlali koşulunu taşıdığı, şikâyetin süresinde yapıldığı, idari başvuru yolları tüketilmiş olduğu anlaşılmış olup diğer ön inceleme konularında da bir eksikliğin olmadığı, bu nedenle şikâyetin incelenmesine ve araştırılmasına engel bir hususun bulunmadığı tespit edilmiştir.

II.OLAY VE OLGULAR

A. Şikâyetçinin Konu Hakkındaki Açıklamaları ve İddiaları

3) Şikâyet başvurusu; Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliğinin/..... tarihinde açmış olduğu Kontrolör Yardımcılığı sınavını kazandıktan sonra/.... tarihinde Tarım Kredi Kooperatifleri Bölge Birliğinde Kontrolör Yardımcısı olarak göreve başladığını, 3 yıllık refakat (yetiştirilme) süreci içerisinde teftiş, denetim, inceleme ve soruşturma çalışmaları yaptığını, 3 yıllık süreç sonucunda Hukuk, Tarım Kredi Kooperatifleri ve Üst Kuruluş Mevzuatı, Muhasebe, Denetim, İnceleme ve Soruşturma Usul ve Esasları konularında Rehberlik ve Teftiş Kurulu Başkanlığı tarafından yazılı olarak yapılan yeterlilik sınavında başarı göstererek Kontrolörlüğe atandığını, Tarım Kredi Kooperatifleri Kontrolörlerinin 1581 Sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanununun “Teftiş ve Denetim” başlıklı Ek 2 nci maddesinin “Kooperatifler bağlı oldukları Bölge Birliğinin, Bölge Birlikleri de Merkez Birliğinin teftiş ve denetimine tabidir.” hükmü gereğince birinci derece imza yetkisini haiz olarak teftiş, mali denetim, inceleme ve soruşturma yapma yetkisinin bulunduğunu, 3586 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun “Staj ve Staj Süresinden Sayılan Hizmetler” başlıklı 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasının (1) bendinde belirtilen hükümlere dayanarak Kontrolör olarak yapılan denetimlerin mali denetim kapsamında değerlendirilmesini ve Tarım Kredi Kooperatiflerinde geçen hizmet sürelerinin SMMM stajından sayılmasını TÜRMOB Tesmer Eğitim Merkezine verdiği dilekçeyle talep ettiğini ancak TÜRMOB'dan gelen cevabi e-postada başvurusunun reddedildiğini belirterek, **Tarım Kredi Kooperatifleri Kontrolörlüğünde geçen hizmet sürelerinin 3568 Sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin (1) bendi kapsamında değerlendirilen Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) stajından sayılan hizmet süreleri kapsamında değerlendirilmesini talep etmektedir.**

B. İdarenin Şikâyete İlişkin Açıklamaları

4) Şikâyet başvurusunun çözümüne dayanak teşkil etmek üzere,/2015 tarihli sayılı yazımız ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinden (TÜRMOB) bilgi ve belge talep edilmiş olup,/2015 tarihli ve sayılı cevabi yazıda özetle;

4.1) Serbest Muhasebeci Malî Müşavir olabilmek için 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun “Staj ve staj süresinden sayılan hizmetler” başlıklı 6 ncı maddesinde; “Serbest muhasebeci mali müşavirlik stajı, bağımsız çalışan serbest

muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında veya şirketlerinde yapılır. Staja başlayabilmek için staja giriş sınavını kazanmak ve Birlik tarafından kurulan Temel Eğitim ve Staj Merkezinin eğitim programını tamamlayıp başarılı olmak şarttır. Temel Eğitim ve Staj Merkezinin kurs ve seminerlerinde geçen ve altı ayı aşmayan süreler, staj süresinden sayılır. İkinci fıkranın (a), (b), (c), (d), (e), (f), (g), (h) ve (i) bentlerindeki stajdan sayılan hizmetlerde bulunanlar bu fıkra kapsamı dışındadır.

Aşağıdaki bentlerde sayılan hizmet süreleri staj süresinden sayılır.

...

1) Kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu bulunanların bu hizmetlerde geçen süreleri ile bu birimlerde görev yapan serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirlerin gözetim ve denetiminde bunların sayısını geçmemek üzere, oda nezdinde staj dosyası açtırmış ve staja başlama sınavını kazanmış olan aday meslek mensuplarının staja başlama sınavını kazandıkları tarihten itibaren, staj koşullarını yerine getirmeleri halinde bu hizmetlerde geçen süreleri, ...” hükmünün yer aldığı,

4.2) 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasının (1) bendinden açıkça anlaşılacağı gibi, kamu kuruluşlarında ya da bilanço usulüne göre defter tutan kuruluşlarda geçen çalışmaların stajdan sayılması için,

-Muhasebe Biriminde

-Birinci derece imza yetkisi ile

-Muhasebenin sevk ve idaresinden veya mali denetiminden sorumlu olarak çalışmak gerektiği,

4.3)Şikâyetçi tarafından yapılan çalışmaların muhasebe biriminde olmadığı ve birinci derece imza yetkisi ile yapılmadığı, nitekim muhasebenin sevk ve idaresi gibi bir görevi ifa etmediğinin açık olduğu,

4.4)Öte yandan adı geçen Kanunun 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasının tetkikinden de anlaşılacağı üzere; (d), (f) ve (h) bentlerinde stajdan sayılması uygun görülen müfettişlik hizmetleri hakkında sarıh hükümlerin sevk edildiği, başka bir deyişle Kanun Koyucunun hangi kurumlarda yapılan müfettişlik görevinin stajdan sayılacağını tek tek belirlediğini ve bu sebeple de diğer kamu kuruluşlarında sürdürülen müfettişlik görevinin stajdan sayılması imkânını ortadan kaldırdığını,

4.5)Adı geçen Kanunun 6 ncı maddesinin (1) bendinin, kamu kurumlarında yahut bilanço esasında defter tutan kuruluşlarda mali denetim yapan herkesin çalışmalarını stajdan saymış olamayacağından, anılan maddelerin şikâyetçinin anladığı biçimde yorumlanamayacağı,

4.6)Sunulan nedenlerle, şikâyetçinin yürüttüğü görevlere ilişkin yaptığı denetimin 3568 sayılı Kanunun aradığı anlamda bir mali denetim olmadığı ve çalışmaların muhasebe biriminde birinci derece imza yetkisi ile yapılmadığından işlemin hukuka uygun olduğu,

4.7)Sunulan nedenlerle şikâyetçinin iddialarının yasal dayanaktan yoksun olduğu açıklamalarına yer verilmiştir.

5) Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliğinden de/2016 tarihli ve sayılı yazımızla bilgi ve belge talep edilmiş olup,/2016 tarihli ve sayılı cevabi yazıda özetle;

5.1) Türkiye Tarım Kredi Kooperatiflerinin bir kredi kuruluşu olduğu, fiilen sürdürülen hizmetlerin de kredi faaliyetleri olduğu ve ayrıca, Tarım Kredi Kooperatiflerinin bilanço esasına göre defter tuttuğu, 1581 Sayılı Kanunun 19 uncu maddesinde belirtildiği üzere ortak dışı işlemlerinden elde ettiği gelir-gider müspet farklarının ayrı olarak takip edildiği ve vergilendirildiği,

5.2) Tarım Kredi Kooperatifleri Bölge Birliklerinde, Bölge Müdürü adına görev yapan Bölge Birliği Kontrolörlerinin, bağlı oldukları Bölge Birliğine bağlı farklı illerdeki Kooperatiflerde iş ve işlemlerin kanun ve mevzuata uygunluğunu denetlediği, anılan denetim faaliyetlerinin mali denetim ve performans denetimini kapsadığı,

5.3) Bölge Birliği Kontrolörlerinin, bağlı oldukları Bölge Birliğinde Kontrolörlük birimleri bünyesinde çalışmakta olduğu, bağlı oldukları birliklerin **muhasebe biriminde görevli olmasalar da** söz konusu birliklerin **muhasebe birimlerinde mali denetim faaliyetini yürüten herhangi bir birim ya da çalışanın bulunmadığı**; ayrıca Birliklerin ve Kooperatiflerin muhasebe işlemlerinin ve birimlerinin Merkez Birliği Müfettişleri/Bölge Birliği Kontrolörlerince mali denetime tabi tutulduğu,

5.4) 3568 Sayılı Kanunun “Staj ve staj süresinden sayılan hizmetler” başlıklı 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasının (1) bendinde; “Kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu bulunanların bu hizmetlerde geçen süreleri ile bu birimlerde görev yapan serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirlerin gözetim ve denetiminde bunların sayısını geçmemek üzere, oda nezdinde staj dosyası açtırmış ve staja başlama sınavını kazanmış olan aday meslek mensuplarının staja başlama sınavını kazandıkları tarihten itibaren, staj koşullarını yerine getirmeleri halinde bu hizmetlerde geçen süreleri” hükmünün yer aldığı; bu hüküm kapsamında, Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği Genel Müdürlüğü Müfettişleri/Bölge Birliği Kontrolörlerinin İnsan Kaynakları Yönetmeliğinin 18 inci maddesinde de düzenlendiği gibi; birinci derece imzaya yetkili olarak ve

Kontrolörlerin Bölge Birliğine bağlı Kooperatiflerin mali denetiminden sorumlu olarak çalıştıkları,

5.5) Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği Genel Müdürlüğü Kontrolör Çalışma Esaslarının Kontrolörün Görev, Yetki ve Sorumlulukları başlıklı 8 inci maddesinde Kontrolörlerin görev yetki ve sorumluluklarının

“a)Bölge Birliği servislerinde, şubelerde, kooperatiflerde denetim, inceleme ve soruşturma yapmak,

b)Yukarıda sayılan kuruluşların para ve para hükmündeki senet ve belgeleri ile diğer kıymetlerini görmek, saymak ve kayıtlara uygunluğunu araştırmak, bütün bu işlemlere ait kayıt, karar, yazı, belge ve muhasebe işlemlerini incelemek, hata ve noksanlıkları tespit etmek ve giderilmesi yollarını araştırmak, ...

d)Yılda 6 aydan az olmamak üzere, Bakanlıkça belirlenenve Bölge Birliklerine gönderilen talimatlar çerçevesinde denetim yapmak,

e)Kooperatiflerin çalışma konuları ile ilgili olarak üst kuruluşlarca verilen talimat ve hedeflerin uygulama sonuçlarını takip ve kontrol etmek,

f)Personelin, yönetim ve denetim kurulu üyelerinin görevlerini mevzuata uygun bir şekilde yapıp yapmadıklarını incelemek, işbaşında eğitimlerini sağlamak,

h) Denetimi yapılan kuruluşun personeli hakkında gerekli görülmesi halinde görüş ve düşüncelerini bildirmek veya gizli sicil raporu hazırlamak, ...

ı) Müfettiş ve Kontrolörler tarafından yapılan denetim, inceleme ve soruşturma sonucunda üst kuruluşlardan gönderilen talimatların yerine getirilip getirilmediğini araştırmak, ...

k) Yıllık faaliyetlerine ilişkin olarak dörder aylık dönemlerde Çalışma Raporlarını hazırlayarak Bölge Müdürlüğüne sunmak, ...” şeklinde düzenlenmiş olduğu burada belirtilerek madde madde sayılan görev ve yetkilerin 3568 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasının (1) bendinde sayılan görevleri ve mali denetimleri kapsadığı bu yönüyle yukarıda görev tanımı verilen Kontrolör ve Kontrolör Yardımcılarının görevlerinde geçen sürelerin 3568 sayılı Kanunun 6 ncı maddesindeki “mali denetiminden sorumlu bulunanların bu hizmetlerde geçen süreler” den sayılması gerektiği,

5.6) Sonuç olarak, Türkiye Tarım Kredi Kooperatiflerinin kuruluşuna ilişkin, yukarıda hükümleri sıralanan 1581 sayılı ve 3568 sayılı Kanunların ilgili hükümleri göz önünde bulundurulduğunda, görev tanımları banka müfettişlerinden daha kapsamlı olan ve Türkiye genelinde birinci derece imza yetkisini haiz olarak, bilanço esasına göre defter tutan Kurumun mali denetimini yapan Merkez Birliği Müfettişlerinin/ Bölge Birliği Kontrolörlerinin, resen denetim yapma yetkisini aldıktan sonra görevde geçen sürelerinin söz konusu kanundaki staj süresinden sayılması gerektiği açıklamalarına yer verilmiştir.

6) Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği tarafından Kurumumuza gönderilen/2016 tarihli ve sayılı yazıda 5 inci paragrafta belirtilen açıklamalara ek olarak; “3568 sayılı kanunun 6. Maddesinin (1) bendinde belirtilen birinci derece imza yetkisini haiz muhasebenin sevk ve idaresinden sorumlu olanların aynı zamanda mali denetimden sorumlu olmalarının mümkün olmayacağı açıktır. Muhasebenin sevk ve idaresinden sorumlu olanlar ile mali denetimden sorumlu olanlar ayrı birimlerdir. Kurumumuzda muhasebenin sevk ve idaresinden Merkez Birliğimizde muhasebe daire başkanlığı, Bölge birliklerinde ise muhasebeden sorumlu müdür yardımcıları muhasebenin sevk ve idaresinden sorumlu olup, sevk ve idareden sorumlu birim ve kişilerin aynı zamanda işlerin teftiş ve mali denetimini yapması söz konusu değildir. Sonuç olarak Merkez Birliği Müfettişlerimiz ve Bölge Birliği Kontrolörlerimiz yapılan Muhasebe işlemlerinin mali denetimden sorumlu oldukları” açıklamalarına yer verilmiştir.

C. Olaylar

7) Şikâyet başvurusu ve ekleri ile ilgili idare tarafından Kurumumuza iletilen belgeler doğrultusunda olaylar aşağıda özetlenmiştir:

7.1) Şikâyetçi,/..... tarihinde Tarım Kredi Kooperatifleri Bölge Birliği Müdürlüğünde Kontrolör Yardımcısı olarak göreve başlamış ve 3 yıllık süreç sonucunda Kontrolörlüğe atanmıştır. 3586 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun “Staj ve staj süresinden sayılan hizmetler” başlıklı 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasının (1) bendinde belirtilen hükümlere dayanarak yapılan denetimlerin mali denetim kapsamında değerlendirilerek Tarım Kredi Kooperatiflerinde geçen hizmet sürelerinin stajdan sayılmasını TÜRMOB Tesmer Eğitim Merkezine/2015 tarihinde yaptığı bilgi edinme başvurusu ile talep etmiştir.

7.2) TÜRMOB tarafından Tarım Kredi Kooperatifleri Kontrolörlerinin yapmış olduğu hizmetlerin 3568 sayılı kanunun 6 ncı maddesinin (1) bendinde belirtilen stajdan sayılan hizmetler kapsamında değerlendirilmediği bildirilmiştir.

7.3) Şikâyetçi; TÜRMOB’un talebini reddetmesi üzerine 01/09/2015 tarihinde 3 no.lu paragrafta belirtilen talep ile Kurumumuza başvurmuştur.

D. Kamu Denetçisi Serpil ÇAKIN’ın İnceleme ve Araştırma Bulguları

8) Şikâyet konusuna ilişkin; Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinden ve Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği'nden bilgi ve belge talep edilmiş, verilen cevabi yazılarda belirtilen hususlara "İdarenin Şikâyete İlişkin Açıklamaları" bölümündeki 4 üncü ve 5 inci paragraflarda yer verilmiştir.

III. HUKUKİ DEĞERLENDİRME VE GEREKÇE

A. İlgili Mevzuat

9) 2709 sayılı T.C. Anayasasının “Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı” başlıklı 74 üncü maddesi; “Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir” hükmü,

10) 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun "Kurumun Görevi" başlıklı 5 inci maddesinin 1 inci fıkrasında; “Kurum, idarenin işleyişiyle ilgili şikayet üzerine, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmakla görevlidir.” hükmü,

11) 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun “Staj ve staj süresinden sayılan hizmetler” başlıklı 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasının (ı) bendinde; “Kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu bulunanların bu hizmetlerde geçen süreleri ile bu birimlerde görev yapan serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirlerin gözetim ve denetiminde bunların sayısını geçmemek üzere, oda nezdinde staj dosyası açtırmış ve staja başlama sınavını kazanmış olan aday meslek mensuplarının staja başlama sınavını kazandıkları tarihten itibaren, staj koşullarını yerine getirmeleri halinde bu hizmetlerde geçen süreleri” hükmü,

12)18/04/1972 tarihli 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanununun “Teftiş ve Denetim” başlıklı ek 2 nci maddesinde; “Kooperatifler, bölge birlikleri ve merkez birliği, Tarım Orman ve Köyişleri Bakanlığının teftiş ve denetimine tabidir. Ayrıca Kooperatifler bağlı oldukları bölge birliği ve merkez birliğinin, bölge birlikleri de merkez birliğinin teftiş ve denetimine tabidirler.” hükmü,

13) Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği Genel Müdürlüğü, Kontrolör Çalışma Esaslarının “Kontrolörlerin Görev, Yetki ve Sorumlulukları” başlıklı 8 inci maddesinde; “Kontrolörlerin Görev, Yetki ve Sorumlulukları;

a) Bölge Birliği servislerinde, şubelerde, kooperatiflerde denetim, inceleme ve soruşturma yapmak,

b)Yukarıda sayılan kuruluşların para ve para hükmündeki senet ve belgeleri ile diğer kıymetlerini görmek, saymak ve kayıtlara uygunluğunu araştırmak, bütün bu işlemlere ait kayıt, karar, yazı, belge ve muhasebe işlemlerini incelemek, hata ve noksanlıkları tespit etmek ve giderilmesi yollarını araştırmak, ...

d) Yılda 6 aydan az olmamak üzere, Bakanlıkça belirlenen ve Bölge Birliklerine gönderilen talimatlar çerçevesinde denetim yapmak,

e) Kooperatiflerin çalışma konuları ile ilgili olarak üst kuruluşlarca verilen talimat ve hedeflerin uygulama sonuçlarını takip ve kontrol etmek,

f) Personelin, yönetim ve denetim kurulu üyelerinin görevlerini mevzuata uygun bir şekilde yapıp yapmadıklarını incelemek, işbaşında eğitimlerini sağlamak,

h) Denetimi yapılan kuruluşun personeli hakkında gerekli görülmesi halinde görüş ve düşüncelerini bildirmek veya gizli sicil raporu hazırlamak, ...

ı) Müfettiş ve Kontrolörler tarafından yapılan denetim, inceleme ve soruşturma sonucunda üst kuruluşlardan gönderilen talimatların yerine getirilip getirilmediğini araştırmak, ...” hükmü yer almaktadır.

14) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği'nin “Stajdan Sayılan Süreler” başlıklı 9 uncu maddesinde; “Kanun'un 6. maddesinde belirtilen süreler, staj süresinden sayılır ve süre bu kadar kısaldır.

Buna göre;

a) Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisine sahip olanların bu yetkiyi aldıktan sonra kamu hizmetlerinde geçen süreleri staj süresinden sayılır. Bu kapsamda Maliye Müfettişlerinin, Hesap Uzmanlarının, Bankalar Yeminli Murakıplarının, Gelirler Kontrolörlerinin ve bunların yardımcılarının veya stajyerlerinin, İl Defterdarlarının, Vergi Dairesi Müdürlerinin, Vergi Denetmenlerinin, Bağımsız Vergi Dairesi bulunmayan ilçelerde Mal Müdürlerinin kamu hizmetlerinde geçen süreleri Kurumlarınca düzenlenen hizmet cetveli ile belgelendirilmek kaydıyla dikkate alınır.

b) Kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu bulunanların bu hizmetlerde geçen süreleri staj süresinden sayılır.Kamu kuruluşlarının muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu bulunanlar, bu hizmet sürelerini kurumlarından alacakları hizmet cetveli, imza sirküleri ve yazı ile belgelendirirler.

Bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu bulunanlar ise çalıştıkları müessesede bu şartlarla sorumlu olarak yeterli süreyi kapsayacak şekilde çalıştıklarını Ticaret Sicili Gazetesi, imza sirküleri, SSK işe giriş bildirgesi ve dört aylık dönem bordrosu ile mali denetimden sorumlu olduğuna ilişkin belge ile belgelendirirler. Birlikçe gerekli görülen hallerde başkaca belgeler de istenebilir.” hükmü yer almaktadır.

B. Şikâyet Konusuna İlişkin Uygulamalar

15) Ankara 2. İdare Mahkemesinin 2010/2759 esas ve 2013/534 karar numaralı ve 30/03/2012 tarihli bir kararında; “... 3568 sayılı Kanun hükümlerinde, hangi kurumlarda yapılan müfettişlik görevinin stajdan sayılacağı tek tek sayılarak, kamu kuruluşlarının veya bilanço esasına göre defter tutan özel kuruluşların mali denetimini yapan kişilerden muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idaresinden veya mali denetiminden sorumlu bulunanların çalışmaların stajdan sayılacağı kurala bağlanmıştır. Bu durumda davacının Çukurova Pamuk, Yerfıstığı ve Yağlı Tohumlar Tarım Satış Kooperatifleri Birliği bünyesinde yürüttüğü müfettişlik ve denetim görevinin 3568 sayılı Kanunun aradığı anlamda bir mali denetim olmadığı ve yaptığı çalışmaların muhasebe biriminde birinci derecede imza yetkisi ile yapılmadığı dikkate alındığında, davacının Çukobirlik Tarım Satış Kooperatifleri Birliği’nde müfettiş olarak görev yaptığı hizmet sürelerinin serbest muhasebeci mali müşavirlik staj süresinden sayılarak, stajdan muaf tutulması için yaptığı başvurunun reddine ilişkin dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.” denmektedir. **Danıştay 8. Dairesinin E.2014/4083, K.2014/4995 sayılı kararı ile adı geçen mahkeme kararı onanmıştır.**

16) Ankara 6. İdare Mahkemesinin 19/06/2014 tarihli ve E.2013/1094, K.2014/774 sayılı kararında; “Dosyanın incelenmesinden, davacının Başbakanlık Vakıflar Genel Müdürlüğü Rehberlik ve Teftiş Başkanlığında 10/11/1988 - 05/03/2013 tarihleri arasında müfettiş yardımcısı, müfettiş ve başmüfettiş olarak yapmış olduğu hizmetlerinin staj süresinden sayılması ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavlarına alınması istemiyle yaptığı başvurunun davalı idarenin 16/04/2013 tarih ve 680 sayılı işlemiyle reddi üzerine bakılmakta olan davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

Yukarıda yer alan 3568 sayılı Kanun hükümlerinde, hangi kurumlarda yapılan müfettişlik görevinin stajdan sayılacağı tek tek sayılarak, kamu kuruluşlarının veya bilanço esasına göre defter tutan özel kuruluşların mali denetimini yapan kişilerden muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu bulunanların çalışmalarının stajdan sayılacağı kurala bağlanmıştır.

Bu durumda; davacının Başbakanlık Vakıflar Genel Müdürlüğü Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı bünyesinde yürüttüğü müfettişlik ve denetim görevinin 3568 sayılı Kanunun aradığı anlamda bir mali denetim olmadığı ve yaptığı çalışmaların muhasebe biriminde birinci derece imza yetkisi ile yapılmadığı dikkate alındığında, davacının söz konusu hizmetinin serbest muhasebeci mali

müşavirlik staj süresinden sayılarak, stajdan muaf tutulması için yaptığı başvurunun reddine ilişkin dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.” denilerek dava reddedilmiştir.

C. Kamu Denetçisi Serpil ÇAKIN’ın Kamu Başdenetçisi’ne Önerisi

17) Kamu Denetçisi tarafından yapılan inceleme ve araştırma neticesinde; şikâyet konusu idari işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı, ancak 3568 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinde yer alan istisnalar göz önünde bulundurulduğunda söz konusu işlemin hakkaniyete uygun olmadığı değerlendirilerek Kısmen Tavsiye Kısmen Ret Karar Önerisi Kamu Başdenetçisi’ne sunulmuştur.

D. Hukuka ve Hakkaniyete Uygunluk Yönünden Değerlendirme

18) Şikâyet başvurusu 3 numaralı paragrafta açıklandığı üzere; Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği’nde kontrolör olarak çalışmakta olduğunu, Kontrolör Yardımcısı ve Kontrolör olarak çalıştığı sürelerin SMMM stajından sayılması talebiyle Kurumumuza başvuruda bulunmuştur.

19) 1581 Sayılı Kanuna dayanarak kurulmuş olan Türkiye Tarım Kredi Kooperatiflerinin özel hukuk tüzel kişisi olduğu ve Bilanço esasına göre defter tutmakta olduğu anlaşılmaktadır. Bu sebeple başvuru, adı geçen kanunda belirtilen “bilanço esasında defter tutan özel kuruluşlar” da çalışıyor olma koşulunu, 5.4 numaralı paragrafta belirtildiği üzere kontrolör olarak “birinci derece imza yetkisini haiz olma” ve “muasebenin mali denetiminden sorumlu olma” koşulunu sağlamaktadır. Kontrolör yardımcılığı sürecinin ise yetiştirilme dönemi niteliğinde olduğu ve bu süreçte birinci derece imza yetkisi ile muasebenin mali denetiminden sorumlu olunmadığı değerlendirilmektedir.

20) Bölge Birliği Kontrolörlerinin, 5 numaralı paragrafta belirtildiği üzere, bağlı oldukları **Bölge Birliği’nde Kontrolörlük birimleri bünyesinde çalışmakta olup, bu birliklerin muasebe biriminde görevli olmadıkları tespit edildiğinden 3568 Sayılı Kanunda belirtilen “muasebe birimlerinde” çalışıyor olma koşulunu sağlamadıkları görülmektedir.**

21) Şikâyet başvurusunun muasebe biriminde çalışmadığından ve birinci derece imza yetkisi ile muasebenin mali denetiminden sorumlu olmadığından kontrolör yardımcılığında geçen sürenin 3568 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasının (1) bendinde belirtilen şartları taşımadığı, dolayısıyla staj süresinden sayılamayacağı, kontrolör olarak çalıştığı süre boyunca ise birinci derece imza yetkisi ile muasebenin mali denetiminden sorumlu olmasına rağmen muasebe biriminde görev yapmadığından 3568 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasının (1) bendinde belirtilen şartları tam olarak taşımadığı, **dolayısıyla bu sürenin de staj süresinden sayılamayacağı açıktır.**

22) Yukarıdan bu yana yapılan açıklamalar, anılan mevzuat hükümleri, idarenin cevabi yazıları, yargı kararları ve tüm dosya birlikte değerlendirildiğinde; Tarım Kredi Kooperatiflerinde kontrolör olarak çalışan şikâyet başvurusunun, **muasebe biriminde çalışmadığı, Kanunda sayılan istisnalar arasında yer almadığı, söz konusu kanun**

hükmünün genel bir düzenleyici işlem olduğu, idarece kamu hizmeti ve kamu yararına aykırı davranılmadığı gibi bu hususun iddia da edilmediği, bu konuda herhangi bir bilgi, belge, bulgu tespit edilemediği, bu hususun yasa koyucunun takdirinde olduğu göz önünde bulundurulduğunda idare tarafından tesis edilen işlemde herhangi bir hukuka aykırılık tespit edilememiştir.

23) Her ne kadar kamu denetçisi idare tarafından tesis edilen işlemin hukuka uygun olmakla birlikte hakkaniyete aykırı olduğu gerekçesiyle kısmen tavsiye kısmen ret önerisinde bulunmuş ise de yukarıda açıklandığı üzere kamu denetçisinin bu önerisine iştirak edilememiştir.

E. İnsan Hakları Yönünden Değerlendirme

24) T.C. Anayasasının "Kanun Önünde Eşitlik" başlıklı 10 uncu maddesinde ifadesini bulan eşitlik ilkesinin, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 13 üncü maddesindeki etkili başvuru hakkının ve 17 inci maddesindeki hakları kötüye kullanma yasağının ihlal edildiğine dair herhangi bir bulgu ve bilgiye rastlanmadığı gibi şikâyete konu olayda, Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyanamesi ile İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinde yazılı ve güvence altına alınmış olan haklara da aykırı bir durum tespit edilememiştir.

F. İyi Yönetim İlkeleri Yönünden Değerlendirme

25) Günümüzde demokratik, modern ve katılımcı yönetim anlayışında idarelerden sadece hukuka uygun hareket etmeleri değil aynı zamanda iyi yönetim ilkelerine de uygun işlem tesis etmeleri beklenmektedir.

26) 28/03/2013 tarihli ve 28601 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin "İyi Yönetim İlkeleri" başlıklı 6 ncı maddesinde, Kurumun, inceleme ve araştırma yaparken insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde; kanunlara uygunluk, ayrımcılığın önlenmesi, ölçülülük, yetkinin kötüye kullanılmaması; eşitlik, tarafsızlık, dürüstlük, nezaket, şeffaflık, hesap verilebilirlik, haklı beklentiye uygunluk, kazanılmış hakların korunması, dinlenilme hakkı, savunma hakkı, bilgi edinme hakkı, makul sürede karar verme, kararların gerekçeli olması, karara karşı başvuru yollarının gösterilmesi, kararın geciktirilmeksizin bildirilmesi, kişisel verilerin korunması gibi iyi yönetim ilkelerine uygun işlem ve eylem ile tutum veya davranışta bulunup bulunmadığını gözeticeği düzenlenmiştir. Söz konusu Yönetmelik hükmünde yer alan ilkelerin kaynağını teşkil eden Avrupa Birliği Temel Haklar Şartının 41 inci maddesinde de iyi yönetim hakkından bahsedilmekte olup benzer ilkelere Avrupa parlamentosu tarafından kabul edilen Avrupa Doğru İdari Davranış Yasası'nda da yer verilmiştir.

27) Söz konusu ilkeler yönünden yapılan değerlendirme neticesinde; idareler tarafından şikâyet konusuyla ilgili evrakların süresinde gönderildiği, verilen cevapların gerekçeli ve yeterli olduğu anlaşıldığından idarenin "kararların gerekçeli olması", "kanunilik" ve "makul sürede karar verme" ilkelerine **uygun davrandığı**, buna karşılık idari işleme karşı hangi sürede hangi mercilere

başvurulabileceği bildirilmediğinden “karara karşı başvuru yollarının gösterilmesi” ilkesine **uygun davranmadığı** anlaşılmış olup idarenin bundan böyle bu ilkeye de uyması beklenmektedir.

IV. HAK ARAMA ÖZGÜRLÜĞÜNE İLİŞKİN YASAL MEVZUAT

A. Dava Açma Süresinin Yeniden Başlaması

28) 14/06/2012 tarih ve 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun 17 nci maddesinin sekizinci fıkrasına göre Kamu Denetçiliği Kurumu'na, dava açma süresi içinde yapılan başvuru, işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurmakta olup, 21 inci maddenin birinci fıkrası uyarınca başvurunun Kurum tarafından reddedilmesi hâlinde, durmuş olan dava açma süresi gerekçeli ret kararının ilgiliye tebliğinden itibaren kaldığı yerden işlemeye başlamaktadır.

29) Diğer taraftan, anılan Kanunun “Dava açma süresinin yeniden işlemeye başlaması” başlıklı 21 inci maddesinde, Kamu Denetçiliği Kurumunun inceleme ve araştırmasını, başvuru tarihinden itibaren altı ay içinde sonuçlandıramaması hâlinde durmuş olan dava açma süresinin kaldığı yerden işlemeye başlayacağı belirtilmiş; Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 38 inci maddesinin dördüncü fıkrasında da Kurumun inceleme ve araştırmasını, şikâyet başvuru tarihinden itibaren, altı ay içinde sonuçlandıramaması halinde durumun gerekçesiyle birlikte şikâyetçiye tebliğ edileceği ve durmuş olan dava açma süresinin tebliğden itibaren kaldığı yerden işlemeye başlayacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda incelemenin altı ayda bitirilemeye gerekçesi ve dava açma süresinin kaldığı yerden yeniden işlemeye başlayacağı hususu 26/02/2016 tarihli yazı ile şikâyet başvurusuna bildirilmiştir.

B. Yargı Yolu

30) 2709 sayılı 1982 Anayasasının Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması Başlıklı 40 ıncı maddesinin ikinci fıkrasında; “Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.” hükmü yer almakta olup, 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun 20 nci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, ilgili idarenin eylem ve işlemlerine karşı varsa 60 günlük dava açma süresinden arta kalan sürede İdare Mahkemesine yargı yolu açıktır.

V. KARAR

Yukarıda yer alan gerekçeler ve dosya kapsamına göre **ŞİKÂYETİN REDDİNE**,

Kararın şikâyet başvurusu ve TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ (TÜRMOB)'NE tebliğine,

Türkiye Cumhuriyeti Kamu Başdenetçisi'nce karar verildi.

e-imzalıdır

M.Nihat ÖMEROĞLU
Kamu Başdenetçisi